

Sumario

Presentación:

Javier Ros García	9
-----------------------------	---

Editorial:

La incompatibilidad IVA-ITPO. Aspectos procedimentales.	
Antonio Cayón Galiardo	13

Estudios

Consideraciones sobre la Memoria según el Nuevo Plan General de Contabilidad.	
Emilio Domenech Amezarri	27
Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2009. Novedades fiscales.	
María Luisa Fernández de Soto Blass.	49
La no sujeción a operaciones societarias de las reestructuraciones empresariales y su influencia en la aplicación el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.	
César García Novoa.	85
La contabilidad y la parentela. En román paladino tributario: contabilidad de las operaciones vinculadas. José M ^a Gay de Liébana y Saludas	109
Crónica de la RIC. Salvador Miranda Calderín	127

Doctrina administrativa

RTEAC de 5 de noviembre de 2008. Responsabilidad solidaria. Sociedad mediadora en operaciones comerciales que se imputan a sociedades instrumentales.	159
RTEAC de 3 de diciembre de 2008. Retraso en la notificación al TEAC de una deuda dictada por la Audiencia Nacional. Intereses suspensivos: dies ad quem.	161
RTEAC de 3 de diciembre de 2008. IVA. Dictada una liquidación provisional no firme que reduce el saldo a compensar en ejercicios posteriores, la administración puede dictar liquidaciones sobre los ejercicios subsiguientes en que el contribuyente se aplicó aquella compensación.	163
RTEAC de 18 de diciembre de 2008. Vivienda habitual. Falta de declaración de la intención de reinvertir la ganancia patrimonial obtenida. Prueba de la opción de exención por reinversión.	166

Jurisprudencia nacional

STS de 12 de enero de 2008. Validez de una liquidación por el IIVTNU, girada por un ayuntamiento a una empresa constructora, tomando como base los nuevos valores catastrales aprobados, pero no notificados.	171
---	-----

STS de 11 de junio de 2008. Están sujetas en España, por obligación real al residir en España el pagador y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas, las cantidades abonadas por una sociedad española a otra holandesa, titular de los derechos de imagen de un artista.	174
STS de 9 de julio de 2008. Nulidad de pleno derecho del artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999.	178

Jurisprudencia del TJCE

STJCE de 27 de noviembre de 2008. Asunto: C-418/07. Libertad de establecimiento. Impuesto sobre sociedades. Sociedad matriz residente que posee una subfilial residente por medio de una sociedad instrumental no residente. Consolidación fiscal y Derecho Comunitario.	183
Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008. Asunto: C-151/08. Artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento- Sexta Directiva IVA. Concepto de “impuestos sobre el volumen de negocios”. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.	187
STJCE de 4 de diciembre de 2008. Asunto: C-330/07. Libre prestación de servicios. Libertad de establecimiento. Prima por inversión. Normativa nacional que reserva el disfrute de una ventaja fiscal a los bienes utilizados en un establecimiento permanente situado en el territorio nacional. Exclusión de los bienes cedidos a título oneroso y utilizados principalmente en otros Estados miembros.	190
STJCE de 11 de diciembre de 2008. Asunto: C-285/07. Canje de acciones transfronterizo. Neutralidad fiscal. Normativa de un Estado miembro que somete el mantenimiento del valor contable de las participaciones aportadas por las nuevas participaciones recibidas, y, por tanto, la neutralidad fiscal de la aportación, al mantenimiento de dicho valor en el balance fiscal de la sociedad dominante extranjera.	193
STJCE de 18 de diciembre de 2008. Asunto: C 488/07. Sexta Directiva IVA. Deducción del impuesto soportado. Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y para operaciones exentas. Deducción a prorrata.	196
STJCE del TJCE de 18 de diciembre de 2008. Asunto: C 488/07. Sexta Directiva IVA. Deducción del impuesto soportado. Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y para operaciones exentas. Deducción a prorrata. Cálculo. Métodos previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero. Obligación de aplicar la regla de redondeo del artículo 19, apartado 1, párrafo segundo	199
Bibliografía	203

Presentación

Javier Ros García

Vocal de Estudio e Investigación

Como es de sobras conocido, el objetivo capital y prioritario de la AEDAF lo constituye su vocación inequívoca de ser una herramienta de soporte para sus asociados, en el desarrollo de su actividad profesional en el ámbito tributario. Dicha finalidad se intenta plasmar, entre otros medios, a través de esta publicación, en la que como siempre tratamos de incluir artículos de evidente interés respecto a cuestiones de actualidad, así como una reseña jurisprudencial que, en nuestra opinión, pueda tener el mayor interés práctico, por un lado, y ofrecer una visión rigurosa respecto a la situación actual de nuestro Derecho tributario.

A grandes rasgos, en el presente número podemos encontrar, por un lado, el artículo de Emilio Domenech sobre el papel de la nueva Memoria en la presentación de las cuentas anuales, que se configura como la herramienta de información más detallada de las empresas. Por otro lado, la profesora Fernández de Soto analiza las novedades en materia tributaria recogidas en la Ley de Presupuestos del Estado para el 2009. Por su parte, el profesor García Novoa, presenta un estudio sobre la no sujeción a la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las reestructuraciones empresariales, y la repercusión de la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en estos supuestos, según la nueva configuración dada por la Ley 4/2008.

Se incluyen asimismo los artículos de José M^a Gay sobre la contabilidad de las operaciones entre empresas vinculadas, y de Salvador Miranda, en relación a la jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante sobre la Reserva para Inversiones en Canarias.

En cualquier caso, no podemos dejar de mencionar, en este primer número de la RTT del año 2009, determinados hitos normativos ínsitos en los preceptos legales y reglamentarios que han visto la luz en las postrimerías del año anterior, que suponen modificaciones de nuestro espectro tributario de gran calado.

Lo que está claro es que este no es un año más. Desafortunadamente, el contexto económico, nacional e internacional, hace que la problemática tributaria pase, en una primera

aproximación, a un segundo plano para la generalidad de las empresas de nuestro país, cuya principal preocupación no será el ahorro de impuestos, sino la propia supervivencia de las mismas. Ello no obstante, no podemos, en nuestra condición no sólo de asesores de nuestros clientes, sino también de consejeros y personas de confianza de los mismos, escudarnos en la coyuntura para dejar de prestar ese servicio que, como profesionales de primer nivel, nos caracteriza y nos enorgullece. Más que nunca, nuestros clientes necesitarán y agradecerán tener a su lado a un elenco de expertos tributaristas que les permitan optimizar la fiscalidad de sus empresas, de sus negocios. Y es por ello que deberemos extremar nuestro rigor y nuestro esfuerzo, en este escenario particularmente resbaladizo y problemático.

Sin ánimo exhaustivo, las novedades más significativas a tener en consideración, en la hoja de ruta del año a efectos fiscales, son las que se resumen a continuación:

Nuevo régimen de libertad de amortización, para el caso de mantenimiento de empleo.

- Se trata de una modificación completamente novedosa en su configuración, puesto que a diferencia de lo que ha sucedido históricamente en el caso de la libertad de amortización, la aplicación de la misma no depende del hecho de que se produzca creación de empleo, cuantificándose en función de dicho parámetro, sino que la norma simplemente contempla ese beneficio fiscal, de forma prácticamente ilimitada, para el caso del mero mantenimiento del promedio de plantilla.
- Tendremos que esperar más que probablemente a pronunciamientos de la DGT para aclarar algunos aspectos puntuales del precepto que generan dudas procedimentales, pero en cualquier caso se trata de una norma que seguro que podrá ser de gran interés para nuestros clientes.
- Nueva delimitación del concepto de empresario, en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Como consecuencia de la inclusión en nuestro Derecho escrito de los criterios resultantes de la Jurisprudencia comunitaria, se contempla la posibilidad de que en determinados supuestos las sociedades mercantiles puedan dejar de tener la consideración de empresarios y consecuentemente sujetos pasivos del IVA. Lo cual supondrá, nos tememos, un incremento de la conflictividad frente a la AEAT, así como una dificultad añadida en nuestra labor de asesoramiento.
- Modificación en cuanto a la fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial.
- El cambio a estos efectos es ciertamente significativo, afectando en general a toda la normativa tributaria reguladora de la imposición indirecta. En el nuevo contexto legal nos encontramos, por un lado, con la nueva regulación de la no sujeción en el IVA; así como con el establecimiento de un flamante supuesto de no sujeción en operaciones societarias y exención en ITPAJD para el caso de operaciones de reestructuración – con independencia de que se haya optado o no por el régimen de diferimiento en sede del IS.

- Puesta en marcha del registro de devolución inmediata en el IVA – REDEME – en cuya virtud se hace efectiva la promesa gubernamental de poder solicitar la devolución del exceso de IVA soportado sobre el repercutido sin tener que esperar a la última declaración del año.
- Entrada en vigor de las obligaciones de soporte documental en las operaciones vinculadas.

Han tenido que pasar dos años desde la promulgación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, *de medidas para la prevención del fraude fiscal*, para que se haya aprobado el Reglamento de desarrollo que regula, entre otros aspectos, el régimen formal documental, que constituye la piedra angular del nuevo régimen tributario de dichas transacciones.

No quiero dejar de aprovechar la ocasión que me brinda la redacción de este artículo de presentación para expresar la crítica más vehemente, así como el rechazo más contundente a un nuevo régimen de obligaciones que supondrá, para nuestros clientes y para nosotros mismos, un incremento de costes administrativos y de gestión que, en ocasiones, puede ser desorbitado, sin que redunde en una mejora de lo que debería ser el objetivo primordial de los poderes públicos: la lucha contra el fraude tributario. Siendo palmario, en opinión del que suscribe este artículo, que las operaciones entre partes vinculadas, a no ser que se desarrollen en un contexto internacional, difícilmente van a generar costes recaudatorios para la AEAT; siendo por lo demás operaciones tremendamente habituales y totalmente normales en el contexto que, no olvidemos, supone la mayor riqueza de un país: la pequeña y mediana empresa.

- Primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad, con su incidencia en el Impuesto sobre Sociedades.
- Sentencias del Tribunal Supremo sobre la deducibilidad fiscal de la retribución a los miembros del órgano de Administración.

No hace falta insistir en que la AEDAF realizará un análisis exhaustivo de todas y cada una de dichas novedades legislativas, a través de los distintos medios de que dispone: desde la inmediatez de las comunicaciones del Gabinete de Estudios; con la organización de actos presenciales en las diversas Delegaciones; mediante artículos con mayor profundidad en esta RTT... Este es nuestro compromiso con nuestros asociados, y con todos y cada uno de los tributaristas a los que llega esta Revista.

Se puede decir mas alto pero no mas claro: juntos podemos. Ahí estaremos.

La incompatibilidad IVA - ITPO. Aspectos procedimentales

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

El volumen del sector inmobiliario en los últimos años ha suscitado numerosas cuestiones fiscales en torno al mismo (planes de control, etc.), pero como cuestión nueva y antigua continúa latiendo la relativa a la tributación de las transmisiones de inmuebles. En especial la incompatibilidad entre IVA e ITPO.

Aunque el tema ofrece numerosos aspectos, muchos de ellos materiales, de calificación de cada operación para su inclusión en uno u otro Impuesto, vamos a ocuparnos de las cuestiones procedimentales que surgen como consecuencia de la incompatibilidad entre ambos impuestos cuando, a contrario, a una misma operación se tratan de aplicar, y se aplican, ambos gravámenes a las personas implicadas en una misma operación, pues en nuestro ordenamiento no ha contenido una regulación de la materia ni posiblemente, tampoco ahora, estén resueltos muchos de los problemas que se suscitan en estos casos, no infrecuentes.

El origen del problema se sitúa ordinariamente cuando se ha realizado una operación de transmisión de inmuebles en la que se ha repercutido el IVA, por considerarla sujeta y no exenta (o con renuncia válida a la exención) y, posteriormente, se gira una liquidación por ITPO. Liquidación ésta que se va a producir por alguna de estas vías: en unos casos, la Comunidad Autónoma (CA), va a tener conocimiento de la operación cuando el comprador -repercutido- presenta su declaración por AJD, ante lo cual, la administración autonómica, entendiendo que procede este último impuesto, gira liquidación por el concepto ITPO, considerando como ingreso a cuenta lo satisfecho por AJD y exigiendo la diferencia.

La segunda vía, también frecuente, se va a producir cuando la AEAT realiza una comprobación inspectora sobre el vendedor, sujeto pasivo del IVA, llegando a la conclusión de la

El origen del problema se sitúa ordinariamente cuando se ha realizado una operación de transmisión de inmuebles en la que se ha repercutido el IVA, por considerarla sujeta y no exenta (o con renuncia válida a la exención) y, posteriormente, se gira una liquidación por ITPO

improcedencia del Impuesto. En este caso, aunque la finalidad de la inspección no es otra que denegar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se hubiese practicado el sujeto inspeccionado, lo cierto es que indirectamente se hace una declaración sobre la improcedencia de repercutir el IVA. Así sucede cuando se califica una operación como no sujeta al no haberse realizado por un empresario en el desarrollo de su actividad; o por no tratarse de terrenos en curso de urbanización, etc. (Sea cual sea el motivo de estos conflictos, parece claro que irán en aumento, pues basta con recordar la reciente modificación de la LIVA en cuanto las sociedades mercantiles ya no gozan

de una presunción absoluta sobre la inclusión en el Impuesto de todas sus operaciones, para saber que un buen número de operaciones caerán fuera del ámbito de aplicación del tributo, siempre que la Administración constate que no actúan en calidad de empresarios o profesionales). En este segundo caso, el inspector remitirá una diligencia de coordinación a la Comunidad Autónoma, poniendo en su conocimiento el contenido de su declaración, lo que activará a la administración autonómica a girar una liquidación, en este caso al comprador, por el concepto ITPO.

Pues bien, el conflicto se planteará de forma distinta en función del cauce por el que se origine. Así, si es la CA quien actúa, al haber conocido la operación por medio de la declaración del comprador, a la que antes nos hemos referido, su liquidación se efectuará con posterioridad a la repercusión del IVA y, normalmente, incluso a la práctica de la deducción ya realizada por el mismo, en caso en que tuviese en derecho a ello. Pero si el adquirente no se ha practicado la deducción del IVA soportado (vg. el caso de un consumidor final), entonces es cuando se nos aparece el problema al que nos referimos en su manifestación más grave. En cualquiera de ambos supuestos, no sólo tenemos a un sujeto que va a soportar dos pagos por una misma operación (aunque con deducción de uno de ellos, en un caso) sino que también nos encontramos con un conflicto entre las Administraciones afectadas, pues sostienen –al menos en el plano teórico– dos criterios distintos e incompatibles: la autonómica pretende que la operación se sujete al ITPO, mientras que la AEAT, al IVA (aunque sin pronunciamiento administrativo directo).

Pero, si el conflicto se desencadena por la segunda vía, la situación es en algunos aspectos distinta, pues ahora no hay discrepancia entre las Administraciones, ya que ambas van a defender la sujeción de la operación al ITPO, pero la CA lo sostiene frente al comprador y la AEAT frente al vendedor, teniendo como efecto que, en tanto no se devuelvan o compensen las cuotas repercutidas, el comprador se verá compelido a pagar también dos impuestos, incompatibles entre sí, por una misma operación.

En cualquiera de las situaciones expuestas, seguramente habrá otras, la cuestión a resolverse tiene dos planos: el propio del derecho sustantivo en el que corresponde decidir qué Impuesto es el que verdaderamente procede exigir a la transmisión o entrega; y otra, de carácter procedimental, atinente a las vías por las que cada sujeto puede defender su derecho y a la incidencia que puede tener de cara a un contribuyente, lo actuado por el otro. A esta segunda vertiente del problema vamos a dedicar algunas ideas partiendo del examen de nuestro ordenamiento tributario.

Pues bien, hemos de anticipar que las soluciones que podemos encontrar en nuestro ordenamiento tributario no son fáciles de articular, pues los cambios legislativos operados en los últimos años nos llevan a regulaciones sucesivamente distintas. Así: es posible que todavía existan operaciones que hayan de subsumirse en las antiguas normas, tanto en la LGT (1963) como en sus reglamentos de desarrollo; a otras, les serán aplicables la nueva LGT, pero los reglamentos de desarrollo correspondientes a la Ley de 1963. Es también posible que existan situaciones en las que las normas aplicables sean: la Ley 58/2003, LGT, y el RD 520/2005, pero también el RD 1163/1990 DII, ya que se dejaron vigentes determinados artículos hasta la publicación del RGIAT. Finalmente, otros casos caerán de lleno bajo la nueva regulación, tanto legal como reglamentaria.

Es decir, en el plazo de siete años, han coexistido cuatro conjuntos normativos diferentes en los que buscar el régimen por el cual, repercutidor o repercutido, podían encontrar defensa a su derecho cuando se fuese a producir la doble exacción IVA-ITPO por una misma operación.

Según acabamos de advertir, es posible encontrar actualmente casos en que el problema haya de afrontarse con las disposiciones correspondientes a la LGT de 1963 y sus reglamentos de desarrollo. Unos y otros sin previsiones específicas sobre estos temas, salvo alguna disposición con escasa efectividad en relación con los mismos y, al margen, por supuesto de lo establecido en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, en la LGT de 1963, encontraremos, a efectos de solucionar los problemas surgidos de un doble pago acudiendo a las vías de impugnación entonces vigentes, la importante limitación de no reconocerse al repercutido legitimación activa para solicitar la devolución de los impuestos indebidamente pagados, pues su artículo 155 sólo lo reconocía a los contribuyentes y sus herederos o causahabientes, si bien, con la posibilidad de *impugnar*, como actuación reclamable, “los actos de repercusión tributaria previstos legalmente” (art. 38 del RD 391/1996), y existiendo, como segunda limitación, el plazo de quince días en el que la reclamación debería interponerse “contados desde que la repercusión o pretensión de reembolso hayan sido comunicados en forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la repercusión” (art. 117 RD 391/1996). Ahora bien, obtenido el reconocimiento de su pretensión y siendo procedente la devolución, el citado reglamento, por remisión al RD 1163/1990, de 21 de septiembre (Devolución de Ingresos Indevidos), ordenaba que: “en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas

cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que ya hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero” (art. 9 RD 1163/1990).

Del juego de estos dos preceptos se deduce la escasa previsión normativa sobre los problemas que pudieran aparecer, pues, el comprador que hubiese soportado el IVA y al que ahora se le cobraba también el ITPO, sólo podía accionar en un breve plazo y contra el acto de repercusión. Transcurrido este plazo, sus posibilidades de evitar un doble pago se limitaban a la impugnación de la liquidación de ITPO. Pero, si finalmente resultaba procedente el impuesto exigido por la CA, carecía de instrumentos para instar la revisión del IVA soportado por cuanto se le negaba la legitimidad para pedir su devolución bien.

En conclusión, en esta primera etapa, en la que ya se encontraban en vigor tanto la Ley 37/1992 como el ITPAJD (es decir, el conflicto positivo de normas), mientras que el vendedor tenía diversas posibilidades de actuar en caso de resultar improcedentes las cuotas repercutidas, el comprador, cuando hubiese soportado la repercusión sin impugnarla en plazo, y se le exigiese el ITPO, se encontraba en la difícil situación de tener que oponerse exclusivamente a la administración autonómica para evitar la duplicidad de pagos, por carecer de legitimación para suscitar un conflicto frente a la procedencia del IVA o sobre su devolución.

No obstante ello, deben mencionarse algunos escasos aliados del contribuyente en esta primera etapa.

Por una parte, la Ley 37/1992, regulaba la posibilidad de rectificar las cuotas repercutidas en exceso (art. 89) permitiendo al sujeto pasivo del impuesto instar la devolución o rectificar su autoliquidación. En este último caso, con la obligación de reintegrar al repercutido las cuotas indebidamente soportadas.

También hemos de constatar que los Tribunales de lo contencioso trataron de evitar la difícil situación de los contribuyentes, (así, la STSJ de Extremadura de 14 de abril de 1999, -Ar. 775- el Tribunal declaraba que, acreditada la existencia de un doble pago a cada Administración, no debía descansar la totalidad de la carga de la prueba de la procedencia de uno u otro impuesto sobre el contribuyente, pues también la Administración estaba obligada a determinar la sujeción a uno u otro impuesto). Por otra parte, el tema suscitó incluso la preocupación del Defensor del Pueblo, en sus informes de 1998 y 1999, que imputaba tales situaciones tanto a los diferentes criterios interpretativos seguidos por las administraciones implicadas en la gestión de los citados impuestos (autonómica y estatal) como a la insuficiencia de coordinación entre ambas. En este sentido, y para corregir estas disfunciones, se formulaban diversas propuestas de solución que implicaban a los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria y a la propia Comisión Mixta de Coordinación.

Finalmente, tampoco faltó el apoyo de un sector doctrinal defensor de considerar que, producido el pago (repercusión) del IVA y del ITPO por un contribuyente, esta situación

debía ser subsumida en el concepto “duplicidad de pagos” prevista en la LGT y en el artículo 7 del RD 1163/1990 por lo que existía legitimación activa para instar el procedimiento de devolución allí previsto. Doctrina que, con buen criterio a nuestro juicio, sin embargo no lograría su reconocimiento por los tribunales.

En el plazo de siete años,
han coexistido cuatro
conjuntos normativos

La segunda etapa en la evolución de nuestro ordenamiento tributario, se va a iniciar con la entrada en vigor de la LGT (2003), que, sin embargo no conllevó la inmediata reforma o derogación de las disposiciones reglamentarias ya vigentes, sino que coexistieron éstas hasta que se publicó el Reglamento General de Recaudación y el RD 520/2005 (RGRVA), si bien dejando subsistentes determinadas disposiciones del RD 1163/1990, situación de la que nos ocuparemos posteriormente.

En lo que se refiere a la LGT, las nuevas disposiciones que afectan a la materia que nos ocupa son las siguientes: primero el artículo 62 que, relativo a los plazos de pago, ordena la suspensión, total o parcial, sin aportación de garantías, “cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.”

En segundo lugar, el artículo 32 de la misma Ley que, al regular la devolución de ingresos indebidos, modifica la redacción que al efecto tenía la anterior LGT de 1963 (cuyo artículo 155 sólo reconocía legitimación para pedirla a los contribuyentes y sus herederos o causahabientes) se refiere ahora a los “obligados tributarios”, término éste que incluye también, en una interpretación sistemática, a los obligados a repercutir y a los obligados a soportar la repercusión.

En tercer lugar, el artículo 67 (cómputo de los plazos de prescripción) que establece, en relación al inicio del plazo para pedir la devolución, que: “En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente”.

Y, finalmente, su artículo 221.2, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que establece: “2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto

administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

A la vista de lo anteriores preceptos, bien podría sostenerse que la situación no ha sufrido alteraciones importantes, salvo la inclusión de algunas disposiciones que vienen a cubrir lagunas que no afectarían a la cuestión que examinamos. Sin embargo, a nuestro juicio bien pueden obtenerse otras conclusiones.

Así, el establecimiento de la suspensión automática (art. 62 LGT) cuando una misma operación hubiere satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se hubiere soportado la repercusión de otro impuesto, entendemos que es una disposición importante que podrá ser invocada por el repercutido, cuando una administración autonómica posteriormente le exija el pago del ITPO, pero también por el repercutidor cuando, satisfecho el ITPO por el comprador, la administración estatal le exigiese el IVA. De este modo, con la nueva Ley se evitan situaciones como aquéllas en las que se había de obtener la suspensión de efectos de las liquidaciones o, incluso, se solicitaban aplazamientos o fraccionamientos de pago. Ahora bien, a pesar del avance que supone esta disposición en el tema que nos ocupa, no encontramos en ella una mención al problema de los intereses de demora que pudieran devengarse en caso de resultar procedente la exacción del impuesto exigido –o liquidado– en segundo lugar, silencio que tampoco se resuelve con la posterior regulación del Reglamento General de Recaudación (art. 42).

En lo que se refiere a la legitimación para pedir la devolución de ingresos indebidos (artículo 32), la expresión legal que la viene a reconocer a todos los “obligados tributarios” no debiera interpretarse en un sentido restrictivo equivalente a los sujetos que hubiesen realizado el ingreso –excluyendo así al repercutido–, pues, además de no ser acorde con el contexto de la propia ley, puede defenderse que el legislador era ya conocedor del significado de la anterior regulación y de su sentido excluyente, por lo que la modificación introducida ha sido seguramente consciente y voluntaria. Sin embargo, también debe señalarse que el texto de la ley, se refiere literalmente a los “ingresos en el tesoro” y es claro que el repercutido no ha realizado un ingreso en el tesoro. Ahora bien, si se acepta que la norma ha querido conscientemente ampliar su ámbito de aplicación respecto de la regulación anterior, nos encontramos con una ley que admite, tanto al repercutido como al vendedor, la capacidad de pedir de devolución o, si se quiere, el reconocimiento de su derecho a obtener la devolución. Sin embargo, en el plano reglamentario al no haberse desarrollado la nueva norma, no parece existir una vía por la cual el repercutido pudiera ejercerlo frente a la Administración, razón por la que, no estando la nueva Ley suspendida de efecto o condicionada hasta tanto no se dictasen sus reglamentos, la única solución lógica sería la de forzar la interpretación de la antiguas disposiciones reglamentarias para hacer que se cumpla el nuevo mandato legislativo, de modo que no podría negarse al repercutido legitimación para instar la devolución de las cuotas del IVA soportadas cuando hubiese satisfecho también el ITPO. Es más, en apoyo de esta interpretación diremos que ha de ser importante la regulación que se ha hecho con posterioridad por los reglamentos de desarrollo de la LGT de 2003, pues si éstos han admitido la legitimación del repercutido para instar la devolución de ingresos indebidos, debe entenderse que estaban legitimados

para ello por la propia LGT de 2003, siendo difícilmente admisible que tal reconocimiento se hubiese realizado por vía exclusivamente reglamentaria.

Finalmente, dejando a un lado lo dispuesto en la LGT de 2003 sobre el cómputo de los plazos para solicitar la devolución (artículo 67 antes citado), nos encontramos con lo ordenado en el artículo 221.2 en cuando admite que pueda reconocerse el derecho a la devolución de ingresos indebidos “... mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o *en virtud de un acto administrativo* o una resolución económico-administrativa o judicial ...”.

Carece de sentido que sólo se reconozca legitimación para pedir la devolución del IVA al vendedor

Del texto completo que hemos transcrito se deduce que la mención a “*un acto administrativo*” no se puede identificar ni con la resolución de un recurso ni con cualquiera de los dictados en el procedimiento a seguir en los casos previstos en el apartado primero del artículo en cuestión (duplicidad de pago, pagos excesivos o de obligaciones prescritas, etc.), razón por la que bien puede entenderse que, en la expresión “acto administrativo” tendría inclusión una liquidación tributaria. Por simplificar con un ejemplo atinente al tema, si efectuada una repercusión del IVA en una determinada operación de compraventa, posteriormente la administración estatal considera que no está sujeta y, por ello, declara improcedente la repercusión (normalmente lo hará para impedir que el vendedor pueda deducirse las cuotas soportadas) emitiendo una liquidación al respecto, se habrá producido *un acto administrativo*, a nuestro juicio, capaz de tener como efecto el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA soportado por el comprador y no sólo a favor de quien repercutió el Impuesto, aunque sea éste último el verdadero destinatario de la liquidación.

De una u otra forma quedaba ratificado este criterio, aunque posiblemente pensando solamente en quien hubiese presentado una declaración-liquidación o autoliquidación y no en los sujetos que hubiesen soportado una repercusión, por el artículo 8.4 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que establecía: “4. Se entenderá reconocido el derecho a la devolución de un ingreso efectuado con motivo de la presentación de una declaración-liquidación o autoliquidación, *cuando así resulte de la oportuna liquidación provisional o definitiva practicada por el órgano competente*”, (en estos casos, adviértase que la propia LGT ordenaba que “se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan”).

Además, a nuestro juicio no debe admitirse en contra de lo anterior el argumento consistente en considerar al repercutido como un tercero completamente ajeno al acto de liquidación dictado en relación al IVA y, por tanto referido al vendedor, pues, más allá de su consideración como “interesado”, con un interés legítimo y directo en el asunto, el repercutido es quien ha soportado un pago derivado del cumplimiento de una obligación legal, pago del que ha de ser reembolsado, pues normalmente las normas ordenan en todo caso que, si procede

En relación con el
repercutido, en primer lugar,
se le reconoce legitimación
para solicitar la devolución
de los ingresos indebidos

la devolución de impuesto –IVA- ésta se haga a su favor. Por ello carece de sentido que sólo se reconozca legitimación para pedir la devolución del IVA al vendedor –en nuestro ejemplo- pues con esta interpretación se complica la solución procedimental del caso, ya que se exigiría una acción o reclamación por parte del vendedor para que, finalmente el impuesto sea devuelto al comprador, o bien, en caso de inactividad del primero, una acción del comprador respecto del

vendedor. Es más, llevando esta argumentación a sus últimas consecuencias, lo discutible sería la forma en que se actúa en este tipo de liquidaciones en que se rechaza la procedencia del Impuesto sobre el Valor Añadido en las que ignora completamente a quienes son los realmente afectados por las mismas: los repercutidos. Mucho más, en aquellos casos en que, al tiempo en que la Administración estatal dicta la liquidación tributaria, pone la situación en conocimiento de los órganos autonómicos la posible procedencia del ITPO, mediante una diligencia de coordinación.

Ahora bien, no se nos oculta que la interpretación que postulamos se dificulta en la medida en que no siempre el repercutido tendrá conocimiento del acto de liquidación tributaria girado al vendedor, pero ello no es un obstáculo jurídico, sino material, que puede desaparecer en los casos en que, como hemos ya advertido, la propia administración actuante, conoce los efectos de sus actos y los pone en conocimiento de la Comunidad Autónoma para que exija el impuesto que, a su juicio, corresponde.

Así pues, durante este segundo periodo normativo, bien pudiera sostenerse la viabilidad de la interpretación que sustentamos encaminada al reconocimiento, a favor de los repercutidos, de capacidad para instar la devolución del IVA soportado, especialmente en los casos a los que nos referimos. Ello sin necesidad de aguardar al reconocimiento que se produciría posteriormente por vía reglamentaria, del que seguidamente nos ocupamos.

Una nueva fase en el régimen jurídico del asunto que tratamos es la que se va a iniciar con la entrada en vigor de dos de los reglamentos de desarrollo de la Ley 58/2003: el Reglamento General del Recaudación (RGR) y el RD 520/2005 (RGRVA).

El RGR, según reza su propio texto (artículo 42), tiene el cometido de desarrollar el 62.8 de la LGT, antes citado, regulando la forma en que se ha de hacer, en caso de impuestos incompatibles entre sí, la compensación entre las administraciones implicadas, mediante transferencias entre ellas, evitándose que, declarada la improcedencia de una u otra liquidación (IVA o ITPO), recaigan exclusivamente sobre el contribuyente nuevas cargas. A este efecto dispone: “La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la

cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda”.

Por otra parte, este reglamento se ocupa también de la forma en que habrá de ejecutarse la resolución que anule una u otra liquidación, en función de dos hechos: si la liquidación anulada ha sido la dictada en primero o segundo lugar; y si la liquidación anulada ha sido, o no, pagada por el contribuyente. Ahora bien, nos causa cierta extrañeza que, remitiéndose el precepto reglamentario expresamente al artículo 62.8 de la LGT, no contenga ninguna disposición sobre la forma o consecuencias de la suspensión del ingreso que ordena la Ley para estos casos, en que se exigen dos impuestos incompatibles. Regulación que debiera resolver expresamente cuestiones como la ya comentada sobre los intereses de demora, o su improcedencia, en el caso de haberse suspendido una liquidación.

No obstante el interés que tiene esta disposición a otros efectos, poco añade a nuestro objeto de estudio porque parte ya del hecho de haberse “determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente”, mientras que nuestra preocupación se sitúa en un momento previo, en el que repercutidor o repercutido han de suscitar ante alguna de las dos administraciones la cuestión para que se determine qué tributo es el procedente.

Por su parte, en el RD 520/2005, diez y ocho meses después de la entrada en vigor de la LGT, vamos a encontrar las primeras respuestas referidas al tema que nos planteamos, y, aún así, declarando la derogación del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, “excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta”.

Al efecto, las disposiciones que nos interesa resaltar ahora afectan tanto al repercutido como al sujeto que hubiese efectuado la repercusión.

Así, en relación con el repercutido, en primer lugar, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos. A este fin, dispone el artículo 14 que cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, tendrá derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos la persona o entidad que haya soportado la repercusión. Y, en segundo lugar, se le reconoce también legitimación activa para solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada por quien le repercutió el impuesto, pues, como ordena el artículo 14.3, “En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente ... la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido”. Ahora bien, la conjunción de ambas disposiciones nos suscita la duda de si el repercutido sólo puede instar la devolución del impuesto soportado mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de quien le practicó la repercusión, o si no necesita forzosamente emplear esta vía, pudiendo, como titular de un derecho, usar otros procedimientos.

Al repercutidor, como no podía ser de otra forma, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución e instar la rectificación de las autoliquidaciones propias

Por otra parte, el precepto antes transcrito, se armoniza adecuadamente con que se haya mantenido vigente el artículo 8 del RD 1163/1990, con lo que se reforzaría la interpretación que antes hemos postulado.

Finalmente, al repercutido se le reconoce también la condición de beneficiario de la devolución tanto si ha sido instada por él, como si lo hizo quien repercutió el

impuesto, siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el artículo 14 del RD 520/2005, que en lo esencial coinciden con los establecidos en el art. 9 del RD 1163/1990, cuya vigencia se mantiene.

En cuanto al repercutidor, como no podía ser de otra forma, se le reconoce legitimación para solicitar la devolución e instar la rectificación de las autoliquidaciones propias, pero no podrá obtenerla si procede que el reembolso se efectúe al repercutido.

Para cerrar el examen de este periodo normativo, nos vamos a referir a una nueva cuestión hasta ahora no tratada, la cuestión de la firmeza, o no, del acto que reconoce el derecho para que pueda ser ejecutada la devolución.

Al efecto, el artículo 20 del RD examinado, ordena que, “reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 –se incluyen los casos a que antes nos hemos referido-, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución”. Sin embargo, esta disposición debe entenderse en coherencia con el art. 10 del RD 1163/1990, cuya vigencia todavía se mantiene, y que también dispone que procederá la inmediata devolución, entre otros casos, “cuando así resulte de liquidaciones provisionales o definitivas practicadas por los órganos competentes”, ahora bien, añadiendo que, en tales casos, la devolución se hará “después de verificar simplemente que el acuerdo o resolución es firme o, *aun no siéndolo*, debe ser llevado a puro y debido efecto y que se produjo el ingreso, sin que haya sido ya devuelto o haya prescrito el derecho a su devolución, salvo que estas últimas circunstancias aparezcan ya acreditadas en el mismo acuerdo o resolución de los que la devolución trae su causa.

En particular *no será necesario esperar a la firmeza* de la resolución cuando se trate de una liquidación tributaria o de otro acuerdo o resolución de la misma Administración contra el que no quepa otro recurso que el que pueda interponer el mismo acreedor de la devolución”.

Es decir, si algún valor jurídico tiene el mantenimiento de la vigencia de este art. 10, no puede ser otro que el de limitar, en algunos casos, la inmediatez de la ejecución de la devolución a que hace referencia el RD 520/2005.

Resumiendo el periodo normativo ahora examinado, se puede decir que el RD 520/2005, ha supuesto un importante paso en la evolución del tema que analizamos, pues la legitimación

que atribuye al repercutido para actuar en defensa de su derecho a no efectuar dos pagos por una misma operación, se opone frontalmente a la anterior situación en la que se venía sosteniendo lo contrario. Además, a nuestro juicio, es necesario reconocer que las disposiciones de este decreto, toman su fuerza de la Ley 58/2003, General Tributaria, por lo cual, los avances en el régimen jurídico de los pagos de tributos incompatibles, debe ser aplicados desde el momento en que entró en vigor la Ley, sin esperar, según dijimos anteriormente, a la vigencia del reglamento.

La última fase en la evolución normativa sobre este asunto se produce con la entrada en vigor del RD 1065/2007, regulador de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Para empezar con su examen diremos que, en principio, el artículo 129 del RGIAT, no altera lo establecido en la LGT en cuanto a la legitimación para solicitar la rectificación y, en su caso, obtener la devolución ya que se remite a los artículos 32 y 221 de la ley a las normas reglamentarias de desarrollo, por lo que nos podemos remitir a lo expuesto. Pero con la finalidad de examinar las nuevas normas de aplicación a estos casos, distinguiremos la posición que se establece para el repercutido y para quien repercutió el tributo.

En cuanto al repercutido, el art. 129.2 del RGIAT, ordena que la solicitud de devolución se haga de conformidad con el art. 14 del RD 520/2005, por lo que limita las vías para ejercer su derecho, debiendo hacerlo mediante petición de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por quien le repercutió el Impuesto. En concreto, dice la norma que “Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente ... cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución... Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.” Pues bien a partir de esta remisión, y de otras disposiciones, el derecho del repercutido va a ser objeto de una nueva regulación en la que destacaremos algunos de sus aspectos.

En primer lugar, hemos de recordar que, el artículo 14 del RD 520/2005, establecía un conjunto de requisitos, lógicos, para reconocer el derecho a la devolución a favor de los repercutidos, entre los cuales figuraba el siguiente: “únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos: ... 4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.” Pues, con relación a este apartado, el RGIAT, establece que: “A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del ... Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento *hubiera adquirido firmeza*.”

Si interpretamos que, con esta disposición se reconoce la aplicación de la doctrina del acto propio, en cambio la exigencia de *acto firme* supone que el derecho del repercutido a obtener la devolución se demore, en principio sine die, salvo que por propio interés, el contribuyente opte por dejar el acto firme (perdiendo el derecho a la deducción) para proseguir con la solicitud

En cuanto al sujeto que realizó la repercusión, el reglamento abre necesariamente la vía de instar la rectificación de su propia autoliquidación

de devolución mediante el procedimiento de rectificación de autoliquidación que hubiera iniciado.

En segundo lugar, en cuanto al desarrollo del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, instado por el repercutido, el reglamento establece, entre otras disposiciones, que la solicitud podrá hacerse desde que la actuación de

repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello, y regula también la forma en que debe justificarse documentalmente su petición, así como el desarrollo del procedimiento con audiencia a quien efectuó la repercusión, en su condición de interesado, motivo por el que se concede legitimación para impugnar la resolución, ordenando, para el caso en que la resolución estimatoria fuese impugnada por quien efectuó la repercusión, que no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza.

En cuanto al sujeto que realizó la repercusión, el reglamento abre necesariamente la vía de instar la rectificación de su propia autoliquidación, solicitando al mismo tiempo la devolución del ingreso, lo que, en su caso, se hará a favor del titular del derecho. Ahora bien, esta vía tiene carácter opcional, pues el sujeto puede también, alternativamente, regularizar su situación tributaria en los términos previstos en el artículo 89.cinco de la Ley 37/1992.

Examinando conjuntamente la posición de ambos sujetos, y desde la perspectiva del problema que analizamos, encontramos que existe un tratamiento diferente en función de quién sea el sujeto que insta la rectificación, pues tratándose del repercutido, reglamentariamente se admite la participación en el procedimiento de repercutidor, así como legitimación para impugnar la resolución final, solución ésta cuya lógica no puede discutirse. Pero en el caso en que fuese el repercutidor quien instase la rectificación de su propia autoliquidación, nos encontramos con que el repercutido aparece como un tercero ajeno completamente al procedimiento.

Indudablemente no puede ignorarse que una solución diferente podría entorpecer la acción de la administración y perjudicar gravemente el derecho de quien insta la rectificación (v.g. notificar a todos los repercutidos, previa concreción de quiénes fueron; etc.), sin embargo, exclusivamente en el caso del que nos ocupamos, en que el repercutido se puede ver directamente afectado por el procedimiento de rectificación de la autoliquidación, pues de su resolución puede depender también la procedencia o improcedencia del ITPO, o se ven afectados sus medios de defensa frente a la administración autonómica que se lo estuviese exigiendo, la solución reglamentaria no nos parece adecuada.

No olvidamos que, en muchos casos, concretar quién fue el sujeto repercutido puede significar graves dificultades, pero cuando del procedimiento de rectificación de una autoliquidación se derive claramente que no procede la misma y que, a consecuencia de ello, deberá

exigirse el ITPO –recordemos que existen las diligencias de coordinación para informar a las administraciones autonómicas- seguir considerando al repercutido como alguien ajeno a la resolución es injusto y conduce a incrementar los costes de la resolución final del problema. Y es injusto porque, por un lado, el ordenamiento le reconoce la posibilidad independiente de instar por propia cuenta la rectificación de las autoliquidaciones –a pesar de que se le niega su presencia cuando quien la insta es el repercutido- y, de otra parte, porque, según dijimos, la resolución le puede significar una devolución –en su calidad de beneficiario de la misma- con indudables efectos sobre otros impuestos que le podrían ser exigidos.

En conclusión, tras una compleja historia legislativa que no siempre permite determinar con precisión el derecho aplicable a cada caso (¿el vigente al efectuarse la repercusión? ¿en el momento en que la Comunidad Autónoma exige el ITPO? ¿en el instante en que se insta la rectificación?), en la que no se nos oculta que se han producido avances en orden a garantizar algunos derechos de los obligados tributarios, sin embargo el tema no está resuelto de forma que existan cauces claros para impedir que se acaben pagando dos impuestos legalmente incompatibles entre sí; donde no existen tampoco vínculos de coordinación entre las administraciones implicadas para que una acción referida a una de ellas, tenga inmediatas consecuencias frente a la otra (salvo el mandato contenido en el artículo 62 de la LGT). Y, somos conscientes de que, ahora y aquí, solo hemos tratado algunos de los temas que suscita esta realidad, pero que existen otros igualmente importantes que no podemos abordar, tales como el problema de las garantías que se exigen a la hora de proceder a la devolución; el de la prescripción del derecho a la devolución de un pago, cuando la procedencia del otro está todavía siendo discutida; etc. Temas que exigen un replanteamiento de nuestro ordenamiento tributario encaminado a impedir que la incompatibilidad legal entre dos impuestos se convierta para los interesados en un verdadero laberinto procedimental, motivado en gran medida por tratarse de dos impuestos gestionados por dos administraciones diferentes, cuya coordinación debe estar presidida por la idea de simplificación que, en estos casos, es posible, sin afectar a los derechos que a cada entidad corresponden.



Consideraciones sobre la Memoria según el nuevo Plan General de Contabilidad

Emilio Domenech Amezarri
Ldo. Ciencias Económicas.
Socio BDO Audiberia Auditores, S.L.

Resumen

Consecuencia de la globalización, de la aplicación del concepto de valor razonable y de la supresión del principio de prudencia como primer principio contable, nos encontramos ante un nuevo marco contable español adaptado a las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera). Como componente de las cuentas anuales, la nueva Memoria asume el papel protagonista al ser a través de ella como un lector va a poder comprender el verdadero estado de los negocios de la sociedad, los criterios de valoración y registro de activos, pasivos, ingreso y gastos, los posibles riesgos y amenazas de su actividad, su relación con otras sociedades vinculadas y sus compromisos de futuro. En definitiva, una información transparente y exhaustiva del negocio dirigida al mercado.

Palabras claves

Valor razonable, principio de prudencia, Normas Internacionales de Contabilidad, Memoria

Abstract

As a consequence both of globalization and of the disappearance of the principle of prudence, replaced by the concept of fair value, a new Spanish accounting framework tailored to the IFRS (International Financial Reporting Standards) is in place. As a component of the annual accounts, the new Annual Report assumes the main role since its reading reveals the true situation of the business activity, the assessment criteria and registration of assets, liabilities, income and costs, potential risks and threats to its business, its relationship with other affiliates and its future. In short, transparent and comprehensive business information addressed to the stock market.

Keywords

Fair value, principle of prudence, International Financial Reporting Standards, Annual Report

Consideraciones sobre la Memoria según el nuevo Plan General de Contabilidad

Es a partir del año 2001 cuando el IASB (International Accounting Standard Board) comienza a emitir las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera). Hasta entonces las normas publicadas se conocen como NIC (Normas Internacionales de Contabilidad). Todo puede parecer un sencillo cambio de nombre al que hoy día estamos acostumbrados, llamar de distinta manera a algo para hacerlo más atractivo o moderno. Pero este cambio es mucho más significativo de lo aparente, la norma contable se transforma en norma de información, que es en definitiva lo que prima en el mundo actual, la capacidad de conocer. La misma foto de una casa que estoy interesado en vender puede tener significados contrarios si el pie que la acompaña se redacta de manera distinta, de tal manera que una misma imagen puede tener efectos distintos en el observador si los comentarios sobre ella son parciales o no neutrales. Y es que hasta el final del siglo pasado las fotos que teníamos eran de uso familiar y local pero con la famosa globalización, nuestras fotos son solicitadas por nuestros vecinos y publicadas en Internet con la difusión que esto supone. Por tanto los pies de foto deben ser entendidos por todos en las mismas condiciones. Esa es la gran diferencia en la reforma contable, mientras antes los estados financieros se formulaban para acreedores, bancos y accionistas, ahora se formulan para lectores que en base a la información recibida puedan tomar decisiones sobre la posible inversión en los mismos.

La reforma contable-mercantil que nuestro país ha acometido en 2007, y que se explica en la exposición de motivos del Real Decreto 1517/2007 que la promueve, pretende armonizar y homogeneizar nuestras normas a las NIIF lo que significa una preponderancia de la información sobre otros criterios. No quiere decir esto que en favor de informar se incumpla con principios contable o normas de valoración, sino que adicionalmente a la aplicación de las normas hay que explicar detalladamente aquellos aspectos que se consideran fundamentales para la adopción de decisiones económicas por parte de terceros en condiciones neutrales.

Haciendo un análisis de conciencia, y con la perspectiva de 17 años de aplicación de la reforma contable de 1990, podemos decir que la Memoria ha sido un buen elemento de apoyo para la lectura de unos estados financieros. Sin embargo todos sabemos que en muchos casos no se facilitaba toda la información requerida o se informaba parcialmente, de tal manera que la comprensión de las cuentas anuales quedaba “coja”. Bien es cierto que en 30 ó 40 páginas no se puede explicar detalladamente la situación de una sociedad a una fecha y los sucesos acontecidos en un año, pero si creo que pueden exponerse los aspectos fundamentales o relevantes a tener en cuenta. La pregunta es si es necesario, en pro de la información, pasar a una Memoria con 60 ó 70 páginas pero eso, como decía la película, es otra historia.

En el presente artículo trataré de comentar las principales diferencias de la Memoria del plan de 1990 con la que desde el 1 de enero de 2008 está vigente en nuestro país. Empezaremos por ver, de una manera sinóptica, los puntos de una y otra:

MEMORIA 1990	MEMORIA 2007
1. Actividad de la empresa	1. Actividad de la empresa
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	2. Bases de presentación de las cuentas anuales
3. Distribución del resultado	3. Aplicación del resultado
4. Normas de valoración	4. Normas de registro y valoración
5. Gastos de establecimiento	
7. Inmovilizado material	5. Inmovilizado material
	6. Inversiones inmobiliarias
6. Inmovilizado inmaterial	7. Inmovilizado intangible
	8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
8. Inversiones financieras 10. Fondos propios 14. Deudas no comerciales	9. Instrumentos financieros
9. Existencias	10. Existencias
	11. Moneda extranjera
15. Situación fiscal	12. Situación fiscal
17. Ingresos y gastos	13. Ingresos y gastos
12. Provisiones para pensiones y obligaciones similares 13. Otras provisiones del grupo 1 16. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes	14. Provisiones y contingencias
	15. Información sobre medio ambiente
	16. Retribuciones a largo plazo al personal
	17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
11. Subvenciones	18. Subvenciones, donaciones y legados
	19. Combinaciones de negocios
	20. Negocios conjuntos
	21. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas
19. Acontecimientos posteriores al cierre	22. Hechos posteriores al cierre
	23. Operaciones con partes vinculadas
18. Otra información	24. Otra información
	25. Información segmentada

Antes de analizar punto por punto las principales diferencias, veamos qué nos dice el plan en su parte tercera donde aborda las normas de elaboración de las cuentas anuales en lo referente a la Memoria:

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales y se formulará teniendo en cuenta que:

- El modelo de la memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.
- Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del **ejercicio anterior** cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.
- La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al **ejercicio anterior** del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.
- Lo establecido en la memoria en relación con las empresas asociadas deberá entenderse también referido a las empresas multigrupo.
- Lo establecido en la nota 4 (normas de registro y valoración) de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

Como vemos, se hace necesaria la aportación de información sobre el ejercicio anterior, tanto en lo referente a cifras como a información significativa o relevante. Sigamos con dos aspectos más muy relevantes respecto de la consideración de los conceptos de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, así como del concepto de partes vinculadas. La memoria, en los puntos 13 y 15 de su parte tercera (normas de elaboración de las cuentas anuales), nos define lo que debemos entender y aplicar con el grupo y con las partes vinculadas, respectivamente.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. Existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Se hace necesaria la aportación de información sobre el ejercicio anterior, tanto en lo referente a cifras como a información significativa o relevante

La existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada
- participación en los procesos de fijación de políticas
- transacciones de importancia relativa con la participada
- intercambio de personal directivo
- suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

Respecto a las partes vinculadas, una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

- a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimotercera de elaboración de las cuentas anuales.
- b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
- c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiendo por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan

también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

- d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.
- e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.
- f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.
- g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

Se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa: cónyuge o persona con análoga relación, ascendientes, descendientes y hermanos de cónyuges o personas con análoga relación.

Una vez aclarados los aspectos a tener en cuenta en la presentación y formulación de la memoria, vamos a comentar los aspectos más significativos de los puntos que debe contener obligatoriamente la memoria según el Nuevo Plan Contable aprobado. Aún pudiendo parecer una obviedad, hay que decir que estas novedades se derivan de dos aspectos:

- requisitos de mayor información sobre elementos, partidas o transacciones que ya existían,
- nuevos conceptos introducidos por el plan (p.e. instrumentos financieros, combinaciones de negocios o partes vinculadas).

Vayamos pues punto por punto comentando las principales novedades en la memoria:

1. Actividad de la empresa

Se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique. Deberá citarse el domicilio y el formato legal de la empresa y el lugar donde se produce su actividad. Se informará sobre la pertenencia a un grupo de sociedades incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español además de sobre los nombres de la sociedad dominante directa y de la dominante última del grupo, la residencia de éstas, el Registro donde se hallen depositadas las cuentas consolidadas y su fecha de formulación ó, en su caso, las razones por las que están exentas en tal obligación. Por último, se indicará la moneda funcional distinta al euro, si fuese el caso, y los criterios para su determinación.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales

Con independencia de informar en cada nota afectada, se informará de manera general sobre los aspectos críticos de la valoración y la estimación de la incertidumbre a la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los

activos y pasivos en el ejercicio siguiente. Se indicarán importe y naturaleza de cualquier cambio significativo en las estimaciones contables que afecte al ejercicio o pueda afectar a los ejercicios siguientes. Se revelarán las incertidumbres importantes sobre situaciones que puedan significar dudas sobre la continuidad de la empresa.

Se explicará detalladamente sobre los ajustes por cambios en los criterios contables realizados en el ejercicio y sobre las partidas afectadas y corregidas retroactivamente. Si el cambio de criterio se debe a una nueva norma se indicará su efecto sobre ejercicios futuros.

La misma información será de aplicación para las correcciones de errores realizadas en el ejercicio.

En combinaciones
de negocios que
individualmente carezcan
de importancia relativa,
la información anterior
se mostrará de forma
agregada

3. Aplicación de resultados

No sufre modificaciones significativas.

4. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables de registro y valoración aplicados en relación con las siguientes partidas del balance y de la cuenta de resultados:

1. Inmovilizado intangible
2. Inmovilizado material
3. Inversiones inmobiliarias
4. Arrendamientos
5. Permutas
6. Instrumentos financieros
7. Coberturas contables
8. Existencias
9. Transacciones en moneda extranjera
10. Impuestos sobre beneficios
11. Ingresos y gastos
12. Provisiones y contingencias
13. Elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental
14. Gastos de personal referidos a compromisos por pensiones
15. Pagos basados en acciones
16. Subvenciones, donaciones y legados
17. Combinaciones de negocios
18. Negocios conjuntos
19. Transacciones entre partes vinculadas.
20. Activos no corrientes mantenidos para la venta

21. Operaciones interrumpidas

5. Inmovilizado material

Se realizará detalladamente a nivel de epígrafe del balance el movimiento en el año de dichas partidas. Asimismo se informará, entre otros aspectos de los siguientes:

- Costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, incluidos como mayor valor de los activos, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.
- Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.
- Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará su naturaleza y el importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.
- Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

6. Inversiones inmobiliarias

Además de la información requerida en la nota anterior, se describirán los inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, y se informará del tipo de inversión y destino de las mismas, ingresos y gastos provenientes de las mismas y de las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de inversiones inmobiliarias o para reparaciones, mantenimiento o mejoras.

7. Inmovilizado intangible

Se informará de manera análoga a lo establecido para el inmovilizado material. Adicionalmente se informará detalladamente sobre el fondo de comercio, destacando lo siguiente:

- Para cada combinación de negocios que se haya realizado en el ejercicio, se expresará la cifra

del fondo de comercio, desglosándose las correspondientes a las distintas combinaciones de negocios. En combinaciones de negocios que individualmente carezcan de importancia relativa, la información anterior se mostrará de forma agregada. Esta información también deberá expresarse para las combinaciones de negocios efectuadas entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos que no sea posible, señalándose, en este caso, las razones por las que esta información no puede proporcionarse.

- Conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado el importe bruto del mismo y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio y el fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.
- Los ajustes que procedan del reconocimiento posterior de activos por impuesto diferido efectuado durante el ejercicio.
- Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio.
- Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio así como, se justificará e indicará el importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.
- Las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.

8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

Se suministrará información detallada sobre las operaciones de arrendamiento otras operaciones de naturaleza similar.

Sobre los arrendamientos financieros, los arrendadores/arrendatarios informarán, entre otros aspectos, de:

- Conciliación entre la inversión bruta total en los arrendamientos clasificados como financieros (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los cobros/pagos mínimos a recibir/desembolsar por dichos arrendamientos y de su valor actual, en los siguientes plazos: hasta un año, entre uno y cinco y más de cinco.
- Conciliación entre el importe total de los contratos de arrendamiento financiero al principio y al final del ejercicio.
- Descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.
- Ingresos financieros no devengados (arrendador) y el criterio de distribución del componente

En virtud de la norma novena de valoración del plan, la empresa tendrá que atribuir a cada activo o pasivo no identificado en el resto de normas de valoración su encaje en alguno de los tipos de instrumentos financieros de activo o pasivo definidos en la misma

financiero de la operación.

- Importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos/gastos del ejercicio.
- Corrección de valor por deterioro que cubran las insolvencias por cantidades derivadas del arrendamiento pendientes de cobro.

Sobre los arrendamientos operativos, los arrendadores/arrendatarios informarán, entre otros aspectos, de:

- Importe total de los cobros/pagos futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos: hasta un año, entre uno y cinco años y más de cinco años.
- Descripción general de los bienes y de los acuerdos significativos de arrendamiento.
- Importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos/gastos del ejercicio.

9. Instrumentos financieros

Es ésta sin duda la nota con más dificultad a elaborar, al menos en el primer año de aplicación del nuevo plan. Y no lo es por la falta de información por parte de la empresa sino porque esta nota es producto de la nueva clasificación y valoración de una gran cantidad de activos y pasivos integrantes del balance. En virtud de la norma novena de valoración del plan, la empresa tendrá que atribuir a cada activo o pasivo no identificado en el resto de normas de valoración su encaje en alguno de los tipos de instrumentos financieros de activo o pasivo definidos en la misma, así como valorarlos como establece dicha norma. Teniendo en cuenta lo anterior, esta nota exige la información sobre los diferentes tipos de instrumentos financieros clasificados por categorías. **Sin hacerlos coincidir con la numeración exigida por la memoria**, y con el fin de ser lo más claro posible, en resumen podemos decir que la nota habla de tres aspectos fundamentales:

1. Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la empresa (distinguiendo entre balance y cuenta de resultados)
2. Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros
3. Fondos propios

Veamos uno por uno cada punto.

1. **Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la empresa.**

1.1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena, de acuerdo con la siguiente estructura:

- Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas:
 - Activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias
 - Mantenidos para negociar
 - Otros
 - Inversiones mantenidas hasta el vencimiento
 - Préstamos y partidas a cobrar
 - Activos disponibles para la venta:
 - Valorados a valor razonable
 - Valorados a coste
 - Derivados de cobertura
- Pasivos financieros:
 - Débitos y partidas a pagar
 - Pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias:
 - Mantenidos para negociar
 - Otros
 - Derivados de cobertura

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

1.2. Reclasificaciones. Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración novena, se hubiese reclasificado un activo financiero de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado, en lugar de al valor razonable, o viceversa, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

1.3. Clasificación por vencimientos. Para los activos financieros y pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de activos financieros y pasivos financieros conforme al modelo de balance.

1.4. Transferencias de activos financieros. Cuando la empresa hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, proporcionará información detallada agrupada por clases de activos.

1.5. Activos cedidos y aceptados en garantía. Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

1.6. Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito. Se

presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

- 1.7. Impago e incumplimiento de condiciones contractuales:** En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio, del valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago.
- 1.8. Deudas con características especiales.** Cuando la empresa tenga deudas con características especiales, informará de la naturaleza de las deudas, sus importes y características, desglosando cuando proceda si son con empresas del grupo o asociadas.
- 1.9. Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias y el patrimonio neto.** Se informará de las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración novena, de los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo y del importe de las correcciones valorativas por deterioro para cada clase de activos financieros, así como el importe de cualquier ingreso financiero imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias relacionado con tales activos.
- 1.10. Otra información a incluir en la memoria.**
 - Contabilidad de coberturas. La empresa deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.
 - Valor razonable. La empresa revelará el valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y lo comparará con su correspondiente valor en libros salvo determinadas excepciones. Se indicará si el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando una técnica de valoración. En este último caso se señalarán las hipótesis y metodologías consideradas en la estimación del valor razonable para cada clase de activos financieros y pasivos financieros. La empresa revelará el hecho de que los valores razonables registrados o sobre los que se ha informado en la memoria se determinan, total o parcialmente, utilizando técnicas de valoración fundamentadas en hipótesis que no se apoyan en condiciones de mercado en el mismo instrumento ni en datos de mercado observables que estén disponibles. Cuando el valor razonable se hubiese determinado según lo dispuesto en este párrafo, se informará del importe total de la variación de valor razonable imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.
 - Empresas del grupo, multigrupo y asociada. Se detallará información sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Esta información es muy similar a la exigida hasta la fecha por el plan anterior. No obstante se hace referencia a las notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de

Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, di recta o indirectamente, en más de un 10% así como al importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

- Otro tipo de información. Se deberá incluir información sobre los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta y los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma. Se deberá informar sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.

2. Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros

2.1. Información cualitativa: Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce éste, así como se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

2.2. Información cuantitativa. Para cada tipo de riesgo, se presentará un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la empresa u órgano de gobierno equivalente. Asimismo se informará sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

3. Fondos propios

Este epígrafe se corresponde con la nota nº 10 de la memoria exigida por el plan anterior con el mismo título y no incluye información significativa adicional a la mencionada.

10. Existencias. Se informará sobre las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.

11. Moneda extranjera. Se deberá informar sobre el importe global de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera, incluyendo un desglose de activos y pasivos más significativos clasificados por monedas. También se indicarán los importes correspondientes a compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

En todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa

Asimismo la empresa revelará, entre otra, la siguiente información:

- Importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio por clases de instrumentos financieros
- Las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe “Diferencias de conversión”, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio

12. Situación fiscal: Se mantiene la estructura de la nota de la memoria anterior, añadiendo mayor información de detalle sobre, entre otros

aspectos, desgloses del gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios diferenciando el impuesto corriente y la variación de diferidos, importe y plazo de aplicación de las diferencias temporarias deducibles y de las bases imponibles negativas y otros créditos fiscales. Asimismo se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

13. Ingresos y Gastos: Las diferencias más significativas de la nueva memoria se refieren fundamentalmente a la información sobre la venta de bienes y servicios producidos por permutas de bienes no monetarios y servicios así como a los resultados originados fuera de la actividad normal de la empresa incluidos en la partida de “Otros resultados”.

14. Provisiones y contingencias: Se deberán desglosar las provisiones y contingencias indicando el criterio de valoración y el método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos, descripción de la naturaleza de los activos y pasivos contingentes, así como de su cuantía.

15. Información sobre medio ambiente: Se facilitará información sobre la descripción y características de los elementos patrimoniales cuyo fin sea la de minimizar el impacto medioambiental, su valor contable y posible deterioro, los gastos incurridos por el mismo concepto, los riesgos cubiertos con provisiones, las contingencias relacionadas con la protección del medio ambiente y las inversiones realizadas por este concepto durante el ejercicio.

16. Retribuciones a largo plazo al personal: Cuando la empresa otorgue retribuciones a largo plazo al personal de aportación o prestación definida, deberá incluir una descripción general del tipo de plan de que se trate. En el caso de retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida, adicionalmente, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance (nota 14 de la memoria), así como las principales hipótesis actuariales utilizadas, con sus valores a la fecha de cierre del ejercicio.

17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio:

Se deberá describir cada tipo de acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio que haya existido a lo largo del ejercicio, con indicación del beneficiario. Si dichos acuerdos tienen características similares se podrá informar sobre los mismos de forma conjunta, siempre que dicha información permita comprender la naturaleza y el alcance de dichos acuerdos.

La empresa revelará
el valor razonable
de cada clase de
instrumentos financieros
y lo comparará con su
correspondiente valor en
libros salvo determinadas
excepciones

18. Subvenciones, donaciones y legados: La información requerida en este punto es muy similar a la anterior memoria.

19. Combinaciones de negocios: La norma de valoración 19ª establece la norma de registro y valoración de las combinaciones de negocios que en definitiva se refiere a fusiones, adquisiciones, o cualquier otra operación sobre los activos, pasivos o fondos propios de otra sociedad en virtud de la cual adquiere el control sobre los mismos. Debido a que, en general, la valoración de los negocios incorporados se realizará a valor razonable y el diferencial con el precio pagado se atribuirá al fondo de comercio, es muy importante informar sobre todos los aspectos de la combinación llevada a cabo. Por tanto, la exigencia de información de esta nota requiere, entre otros, aspectos tales como nombres y descripciones de las empresas o negocios combinados, las fechas de adquisición, los motivos y el coste de la misma así como una descripción de los componentes del mismo por categorías, así como la evolución posterior de dichos valores.

20. Negocios conjuntos: Se debe informar sobre los intereses significativos en negocios conjuntos realizando un detalle de la forma que adopta el negocio, distinguiendo entre explotaciones controladas conjuntamente y activos controlados conjuntamente. Se desglosará para cada partida significativa del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de flujos de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto, los importes correspondientes a cada negocio conjunto.

La empresa informará separadamente del importe total de cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros partícipes, y su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

21. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas: Según define el Real Decreto que aprueba el Nuevo plan Contable, son actividades interrumpidas aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que la empresa bien ha enajenado o bien tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes. Se deberá informar aquí sobre los ingresos, gastos y resultados procedentes de dichas actividades así como el impuesto sobre beneficios correspondiente.

Para cada tipo de riesgo, se presentará un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio.

De análoga manera se informará sobre cada activo no corriente o grupo enajenable de elementos que deba calificarse como mantenido para la venta, describiendo detalladamente los elementos patrimoniales, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

22. Hechos posteriores al cierre: Hay que informar distinguiendo entre los hechos posteriores que pongan de manifiesto

circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior, de aquellos que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos.

Habrà que informar también de hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, informando del hecho posterior y su naturaleza, el potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa y los factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.

23. Operaciones con partes vinculadas: Según lo comentado anteriormente sobre partes vinculadas, la información a suministrar sobre operaciones con partes vinculadas se realizará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- Entidad dominante
- Otras empresas del grupo
- Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes
- Empresas asociadas
- Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa
- Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante
- Otras partes vinculadas.

Deberà informarse sobre cualquier tipo de operación con partes vinculadas: ventas y compras, prestación y recepción de servicios, contratos de arrendamiento financiero, investigación y desarrollo, licencias, financiación, intereses, dividendos, garantías y avales, remuneraciones e indemnizaciones, etc.

En todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirà información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. También deberá

informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

Son actividades interrumpidas aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que la empresa bien ha enajenado o bien tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes

Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo.

24. Otra información: Se incluirá información sobre:

La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades. Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

Cuando la sociedad no sea la de mayor activo del conjunto de sociedades sometidas a una unidad de decisión en los términos señalados en el punto anterior, indicará la unidad de decisión a la que pertenece y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el punto anterior.

25. Información segmentada: La empresa informará de la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a sus actividades ordinarias, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable.

A modo de resumen final, se adjunta un esquema de los principales puntos a comentar para cada nota de la memoria comparadas con los requeridos en el caso de ser abreviada o para microempresas o Pymes:

Memoria	Normal	Abreviada	PYMES
1. Actividad de la empresa	Domicilio Forma legal Actividades Información grupo Moneda funcional	Domicilio Forma legal Actividades Información grupo Moneda funcional	Domicilio Forma legal Actividades Información grupo
2. Bases de presentación	Imagen fiel Principios no aplicados Aspectos de valoración Estimación incertidumbre Comparación información Agrupación de partidas Elementos en varias partidas Cambios en criterios Corrección de errores	Imagen fiel Principios no aplicados Aspectos de valoración Estimación incertidumbre Comparación información Elementos en varias partidas Cambios en criterios Corrección de errores	Imagen fiel Principios no aplicados Aspectos de valoración Estimación incertidumbre Comparación información Elementos varias partidas Cambios en criterios Corrección de errores
3. Aplicación de resultados	Propuesta de aplicación Dividendos a cuenta Limitaciones a distribución	Propuesta de aplicación Dividendos a cuenta Limitaciones a distribución	Propuesta de aplicación Dividendos a cuenta Limitaciones a distribución
4. Normas de registro y valoración	Inmovilizado intangible Inmovilizado material Inversiones inmobiliarias Arrendamientos Permutas Instrumentos financieros Coberturas contables Existencias Moneda extranjera Impuesto sobre beneficios Ingresos y gastos Provisiones y contingencias Elementos medioambientales Gastos de personal Pagos basados en acciones Subvenciones, donaciones Combinaciones de negocios Negocios conjuntos Partes vinculadas Activos no corrientes venta Operaciones interrumpidas	Inmovilizado intangible Inmovilizado material Inversiones inmobiliarias Arrendamientos Permutas Instrumentos financieros Existencias Moneda extranjera Impuesto sobre beneficios Ingresos y gastos Provisiones y contingencias Gastos de personal Subvenciones, donaciones Combinaciones de negocios Negocios conjuntos Partes vinculadas	Inmovilizado intangible Inmovilizado material Inversiones inmobiliarias Arrendamientos Permutas Instrumentos financieros* Existencias Moneda extranjera Impuesto sobre beneficios Ingresos y gastos Provisiones y contingencias Gastos de personal Subvenciones, donaciones Negocios conjuntos Partes vinculadas
5. Inmovilizado material	Análisis movimientos Información de detalle	Análisis movimientos Información de detalle *	Análisis movimientos Información de detalle *

Memoria	Normal	Abreviada	PYMES
6. Inversiones inmobiliarias	Tipos y destino Ingresos derivados Gastos de explotación Restricciones Obligación contractual	Análisis movimientos Información de detalle *	Análisis movimientos Información de detalle *
7. Inmovilizado intangible	Análisis movimientos Información de detalle Fondo de comercio	Análisis movimientos Información de detalle *	Análisis movimientos Información de detalle *
8. Arrendamientos	Arrendam. Financieros Arrendam, Operativos	Condiciones contrato	Condiciones contrato
10. Existencias	Deterioro Gastos financieros capit. Compromisos firmes Limitaciones disposición		
11. Moneda extranjera	Importes activos/pasivos Información de detalle		
12. Situación fiscal	Conciliación PyG con BI Información de detalle Otros tributos	Información de detalle Otros tributos	Información de detalle Otros tributos
13. Ingresos y gastos	Desglose consumos Desglose cargas sociales Ventas por permuta Desglose otros resultados	Desglose consumos Desglose cargas sociales Ventas por permuta Desglose otros resultados	Desglose consumos Desglose cargas sociales Ventas por permuta Desglose otros resultados
14. Provisiones y contingencias	Análisis de movimientos Información de detalle		
15. Información medioambiental	Instalaciones/sistemas Gastos, riesgos ...		
16. Retribuciones a largo plazo al personal	Descripción tipo de plan Detalle prestación definida		
17. Pagos basados en acciones	Descripción del acuerdo Información de detalle		
18. Subvenciones, donaciones y legados	Importe/características Movimiento Origen Cumplimiento	Importe/características Movimiento Origen Cumplimiento	Importe/características Movimiento Origen Cumplimiento
19. Combinaciones de negocios	Información de detalle		
20. Negocios conjuntos	Información de detalle		
21. Activos no corrientes en venta. Op. interrumpidas	Detalle actividad int. Detalle activos venta		
22. Hechos posteriores al cierre	Que implican ajuste Que no implican ajust. Que afecten continuidad		

Memoria	Normal	Abreviada	PYMES
23. Operaciones con partes vinculadas	Por categorías Información de detalle Tipos de operaciones Con administradores	Por categorías Información de detalle Tipos de operaciones Con administradores	Por categorías Información de detalle Tipos de operaciones Con administradores
24. Otra información	Plantilla media Distribución por niveles Cotizadas Honorarios auditor Acuerdos adoptados.	Plantilla media Acuerdos adoptados.	Plantilla media Acuerdos adoptados.
25. Información segmentada	Cifra de negocio por actividades y mercados	Podrán omitirla	



Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2009. Novedades fiscales.

María Luisa Fernández de Soto Blass.

Profesora de Sistema Fiscal Español y Comparado y Hacienda Pública Española de la Universidad CEU San Pablo de Madrid.
Doctora en Derecho.

Resumen

El Título VI de la Ley 2/2008, de Presupuestos Generales del Estado para el 2009 se refiere a las modificaciones realizadas en los distintos impuestos. En el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, se incluye la actualización de los coeficientes correctores del valor de adquisición para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, Se modifica la normativa sobre la tributación conjunta. Se eleva el límite excluyente de la obligación de declarar aplicable a los rendimientos íntegros del trabajo. Compensaciones por la pérdida de beneficios fiscales a los adquirentes de vivienda habitual y los perceptores de rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2008. En el **Impuesto de Sociedades**, se incluye la actualización de los coeficientes aplicables a los activos inmobiliarios, en los supuestos de transmisión. Se recoge la forma de determinar los pagos fraccionados. En el ámbito de **los tributos locales** se actualizan los valores catastrales de los bienes inmuebles. En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** se procede a actualizar la escala que grava la transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios. En relación a **las tasas**, se actualizan, en general.

Palabras clave

Presupuestos Generales del Estado, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Tributos locales, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tasas, Impuesto sobre Hidrocarburos,

Abstract:

Title V of the Law 2/2008 of State General Budgets for 2009 refers the changes in the Spanish Taxes. There are an increase of coefficients correctors of the purchase price in the transfers of real state capitals in **the Personal Income Tax**. There are changes in the joint taxation, an increase of income from employment for collection, compensation of losses at investment on purchase home and income for movable capital generated more than two years. There are a increase of coefficients correctors of the purchase price in the transfers of

real state capitals in the **Corporation Tax**. There are an increase of the property values of real state capitals in the **local taxes**. There are changes in the rates of the acquisition, transfer and recovery of peerages and titles of the **Tax on Capital Transfers and Documented legal Acts, Tax on Hydrocarbons**.

Keywords

Personal Income Tax, Corporation Tax, local taxes, Tax on Capital Transfers and Documented legal Acts, Tax on Hydrocarbons.

Índice

1. Introducción.
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
3. Impuesto sobre Sociedades.
4. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
5. Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
6. Impuesto sobre Hidrocarburos.
7. Tasas.
8. Otras normas.
9. Cuadro resumen de las novedades tributarias para el año 2008 según la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
10. Bibliografía.

1. Introducción

Las Cortes Generales han aprobado y Su Majestad el Rey de España ha sancionado **la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009**.

(BOE núm. 309, miércoles 24 de diciembre de 2008, Págs. 51773 y ss.) (LPGE)

Los Presupuestos Generales del Estado fundamentan su marco normativo básico en nuestra Carta Magna, la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, así como en la Ley General Presupuestaria y en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria ¹

El Título VI la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 incluye, únicamente, las disposiciones de vigencia anual a las que se remiten las Leyes sustantivas de los diferentes tributos.

En el campo del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, se incluye la actualización de los coeficientes correctores del valor de adquisición al 2% para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas,

Se modifica el artículo regulador de las normas aplicables en la tributación conjunta con el fin de que el importe a computar como mínimo del contribuyente sea el mismo en tributación individual y conjunta.

Se eleva el límite excluyente de la obligación de declarar aplicable a los rendimientos íntegros del trabajo cuando se perciban de varios pagadores, por la incorporación de la nueva deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas del art. 80 bis Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio,

Dos disposiciones transitorias regulan las compensaciones por la pérdida de beneficios fiscales que afectan a determinados contribuyentes con la vigente LIRPF: los adquirentes de vivienda habitual y los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2008 respecto a los establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente hasta 31 de diciembre de 2006.

En relación con el **Impuesto de Sociedades**, las medidas incluidas son aquéllas de vigencia anual a las que se refiere la Ley de este tributo. Se incluye la actualización de los coeficientes aplicables a los activos inmobiliarios, que permite corregir la depreciación monetaria en los supuestos de transmisión. Se recoge la forma de determinar los pagos fraccionados del Impuesto durante el ejercicio 2009.

¹ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L (2007): Novedades fiscales en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, Temas Tributarios de Actualidad, nº 34-35, AEDAF, Diciembre 2007, Pág. 29 a 67.

En el ámbito de **los tributos locales** se actualizan los valores catastrales de los bienes inmuebles en un 2 por ciento.

En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** se procede a actualizar la escala que grava la transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios al 2 por ciento.

Respecto a **las tasas**, se actualizan, con carácter general, al 2% los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal, excepto las tasas que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas en el año 2008. La tasa por reserva del dominio público radioeléctrico se actualiza, como media, al 1,8%. Se reduce la cuantía fija de las tasas por publicación de anuncios en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil», así como la de la tasa aplicable al procedimiento de modificación de la autorización ya otorgada de apertura de una entidad elaboradora de productos zoosanitarios; se produce una reordenación de las tasas de la Jefatura Central de Tráfico y se incrementan las tasas del Ministerio del Interior relativas a la expedición del Documento Nacional de Identidad y del pasaporte y de determinados documentos en materia de inmigración y extranjería. Se elevan, en un 3%, las tasas aeroportuarias, salvo la de seguridad aeroportuaria, cuyo aumento es de un 7%.

Se mantienen, para el ejercicio 2009, los tipos y cuantías fijas establecidas para las tasas que gravan los juegos de suerte, envite o azar, en los importes exigibles durante 2008.

De acuerdo con los trabajos llevados a cabo por la Mesa de fiscalidad agraria, y siendo previsible que el nivel medio de los precios del gasóleo utilizado en la agricultura y ganadería en el periodo que discurre entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008 excederá el nivel medio alcanzado por dichos precios en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, incrementado en el índice de precios en origen percibidos por el agricultor, se establece la previsión correspondiente en relación con la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado por los agricultores en sus adquisiciones de gasóleo en el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008.

2. Impuesto sobre la renta sobre las Personas Físicas

2.1. Coeficientes de actualización del valor de adquisición.

A efectos del art. 35.2 de la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2009**, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes (art. 64 LPGE)²:

2 FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2006): Principales novedades introducidas por la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Técnica Tributaria, AEDAF, Diciembre 2006, Pág. 8

AÑO ADQUISICIÓN DEL ELEMENTO PATRIMONIAL	COEFICIENTE
1994 y anteriores	1,2653
1995	1,3368
1996	1,2911
1997	1,2653
1998	1,2408
1999	1,2185
2000	1,1950
2001	1,1716
2002	1,1486
2003	1,1261
2004	1,1040
2005	1,0824
2006	1,0612
2007	1,0404
2008	1,0200
2009	1,0000

Para las inversiones realizadas el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,33368.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

A efectos de **la actualización del valor de adquisición, los coeficientes aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas** serán los previstos para el **Impuesto sobre Sociedades** en el artículo 61 LIS (art. 70 LPGE).

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados según el art. 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, se aplicarán las siguientes reglas:

1. **Los coeficientes de actualización** se aplicarán sobre **el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas**, sin tomar en consideración el importe del incremento neto del valor resultante de las operaciones de actualización.
2. **La diferencia** entre las cantidades determinadas **se minorará** en el importe del valor anterior del elemento patrimonial.
3. Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización.
4. El importe que resulte **se minorará** en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo **la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria**.
5. **La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria.**

2.2. Actualización de la reducción por obtención de rendimientos de trabajo.

Se modifica el art. 20 LIRPF El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías (art. 65 LPGE):

- a. Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo **iguales o inferiores a 9.180 €: 4.080 € anuales.**
- b. Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos **entre 9.180,01 y 13.260 €: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.180 € anuales.**
- c. Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo **superiores a 13.260 € o con rentas, excluidas las exentas**, distintas de las del trabajo superiores **a 6.500 €: 2.652 € anuales.**

Se incrementará en un **100%** el importe de la reducción prevista anteriormente, en los siguientes supuestos:

4. **Trabajadores activos mayores de 65 años** que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.
5. Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija **el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio**, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Adicionalmente, las personas con **discapacidad** que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo **en 3.264 € anuales.**

Dicha reducción será de **7.242 € anuales**, para las personas con **discapacidad** que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al **65%**

Como consecuencia de la aplicación de dichas reducciones el saldo resultante no podrá ser negativo.

REDUCCIÓN POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO³

RENDIMIENTOS NETOS HASTA 9.180 €, REDUCCIÓN 4.080 €

RN ENTRE 9.180,01 Y 13.260 €, REDUCCIÓN = 4.080 - (0,35 X (R TRABAJO - 9.180))

RN SUPERIOR A 13.260 € O RENTAS (NO EXENTAS) DIFERENTES A TRABAJO SUPERIORES A 6.500 €
REDUCCIÓN 2.652 €.

INCREMENTO REDUCCIÓN 100% ANTERIORES SI TRABAJADORES + 65 AÑOS Y PARADOS
TRASLADADOS.

DISCAPACITADOS, REDUCCIÓN 3.264 €.

DISCAPACITADOS 65%, REDUCCIÓN 7.242 €

3 FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2008): Fórmulas, Esquemas, Teoría y Práctica del Sistema Fiscal Español, Editorial Dykinson, Madrid. Pág. 99

2.3. Actualización de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas.

Se modifica el art. 32.2.1º LIRPF (art. 65 LPGE) que establece:

2. 1.º Cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, **el rendimiento neto de las actividades económicas se minorará en las cuantías siguientes:**

- a. Contribuyentes con **rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.1800 euros: 4.080 euros anuales.**
- b. Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos **entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.180 euros anuales.**
- c. Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas **superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.**

Adicionalmente, **las personas con discapacidad** que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en **3.264 euros anuales.**

Dicha reducción será de **7.242 euros anuales**, para las personas con **discapacidad** que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al **65%.**

REDUCCIÓN POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS⁴.

RENDIMIENTOS NETOS GENERADOS EN + 2 AÑOS E IRREGULARES, REDUCCIÓN 40%

RENDIMIENTOS NETOS INFERIOR O IGUAL A 9.180 €: REDUCCIÓN 4.080 €

RN ENTRE 9.180,01 Y 13.260 €: REDUCCIÓN = 4.080 - (0,35 X (R AE -9.180))

RN SUPERIOR A 13.260 € O RENTAS (NO EXENTAS) DIFERENTES A ACTIVIDADES ECONÓMICAS SUPERIORES A 6.500 €. REDUCCIÓN 2.652 €

DISCAPACITADOS , REDUCCIÓN 3.264 €

DISCAPACITADOS + 65%, REDUCCIÓN 7.242 €

2.4. Actualización del mínimo personal y familiar.

2.4.1. Mínimo del contribuyente.

EL MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE será, con carácter general, de 5.151 euros anuales (art. 57 LIRPF) (art. 66 LPGE).

- Cuando **EL CONTRIBUYENTE** tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en **918 euros anuales.**

4 FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2008): Fórmulas, Esquemas, Teoría y Práctica del Sistema Fiscal Español, Editorial Dykinson, Madrid. Pág. 149-150

- Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en **1.122 euros anuales**.

2.4.2. Mínimo por descendientes.

EL MÍNIMO POR DESCENDIENTES será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de (art. 58 LIRPF):

1.836 euros anuales por el primero.

2.040 euros anuales por el segundo.

3.672 euros anuales por el tercero.

4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por tutela y acogimiento, según la legislación civil aplicable.

Se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo se aumentará en **2.244 euros anuales**.

En los casos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

2.4.3. Mínimo por ascendientes.

EL MÍNIMO POR ASCENDIENTES será de **918 euros anuales**, por cada uno de ellos **mayor de 65 años** o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a **8.000 euros** (art. 59 LIRPF).

Se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

Cuando el ascendiente sea **mayor de 75 años**, el mínimo se aumentará en **1.122 euros anuales**.

2.4.4. Mínimo por discapacidad.

EL MÍNIMO POR DISCAPACIDAD será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes (art. 60 LIRPF).

El mínimo por discapacidad del contribuyente será de **2.316 euros anuales** cuando sea una persona con discapacidad y **7.038 euros anuales** cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Dicho mínimo se aumentará en concepto de gastos de asistencia, en **2.316 euros anuales** cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de **2.316 euros anuales** por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o ascendientes del arts. 58 y 59 LIRPF, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de **7.038 euros anuales**, por cada uno de ellos que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Dicho mínimo se aumentará en concepto de gastos de asistencia, en **2.316 euros** anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de **personas con discapacidad** los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33%.

2.4.5. Normas comunes para la aplicación del mínimo personal y familiar

Se modifica el art. 61.4º LIRPF en caso de fallecimiento de un descendiente que genere derecho a practicar la reducción el mínimo por descendiente, la cuantía por dicho descendiente será de **1.836 euros anuales**.

MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR ⁵

MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE

En general:	5.151 €/año.
>65 años	Aumento de 918 €/año.
>75 años	Aumento de 1.122 €/año.

MÍNIMO POR DESCENDIENTES

Descendientes < 25 años o discapacitado, conviva contribuyente, rentas < 8.000 €/año.

1º	1.836 €/año.
2º	2.040 €/año.
3º	3.672 €/año.
4º y ss.	4.182 €/año.
Menores de 3 años	Aumento 2.244 €/año.
Adopción o acogimiento	Aumento 2.244 €/año.

5 FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2008): Fórmulas, Esquemas, Teoría y Práctica del Sistema Fiscal Español, Editorial Dykinson, Madrid. Pág. 227

MÍNIMO POR ASCENDIENTES

Ascendientes o discapacitado conviva contribuyente, rentas < 8.000 €/año.

>65 años 918 €/año

>75 años Aumento de 1.122 €/año.

MÍNIMO POR DISCAPACIDAD

>33% Contribuyente > 33% discapacitados 2.316 €/año

Contribuyente > 65% discapacitados 7.038 €/año.

Aumento Gastos asistencia contribuyente >65% 2.316 €/año

Ascendientes o descendientes discapacitados > 33% 2.316 €/año

Ascendientes o descendientes discapacitados > 65% 7.038 €/año

Aumento Gastos asistencia ascendiente o descendiente discapacitados >65% 2.316 €/año.

MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE

En general: 5.151 €/año.

>65 años Aumento de 918 €/año.

>75 años Aumento de 1.122 €/año.

2.5. Actualización de las Escalas General y Complementaria del IRPF.

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, la escala de gravamen a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente. (62 LIRPF) (art.67 LPGE)

Se modifica el art. 63.1 LIRPF que establece que la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar será gravada de la siguiente forma (art. 63 LIRPF):

1. A la parte de la base liquidable general que exceda del importe del **mínimo personal y familiar** se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala (art. 63 LIRPF):
2. La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al **mínimo personal y familiar**, la escala de gravamen

ESCALA ESTATAL GENERAL DE GRAVAMEN EN EUROS (art. 63 LIRPF)

Base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	0	17.707,20	15,66
17.707,20	2.772,95	15.300,00	18,27
33.007,20	5.568,26	20.400,00	24,14
53.407,20	10.492,82	En adelante	27,13

1º APLICACIÓN DE LA ESCALA GENERAL A LA CUANTÍA TOTAL DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL⁶.

CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL PRIMERA = BASE LIQUIDABLE GENERAL X ESCALA ESTATAL GENERAL

2º APLICACIÓN DE LA ESCALA GENERAL AL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR.

CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL SEGUNDA = MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR X ESCALA ESTATAL GENERAL

3º LA CUOTA INTEGRA ESTATAL GENERAL SERÁ EL RESULTADO DE RESTAR A LA PRIMERA CUOTA ESTATAL LA SEGUNDA CUOTA ESTATAL

CUOTA INTEGRA ESTATAL GENERAL = PRIMERA CUOTA ESTATAL - SEGUNDA CUOTA ESTATAL

La cuota íntegra autonómica del Impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar **la escala de gravamen y el tipo de gravamen, a la base liquidable general y del ahorro**, respectivamente (art. 73 LIRPF).

La cuota íntegra autonómica general se determina mediante la aplicación de **la escala general autonómica de gravamen a la base liquidable general** (art. 74 y 75 LIRPF)

Se modifica el art. 74.1 LIRPF que establece que la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el párrafo anterior será aplicable la siguiente escala complementaria:

ESCALA AUTONÓMICA GENERAL DE GRAVAMEN EN EUROS (art. 74 LIRPF)

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	8,34
17.707,20	1.476,78	15.300,00	9,73
33.007,20	2.965,47	20.400,00	12,86
53.407,20	5.588,91	En adelante	15,87

6 FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2007): Teoría y Práctica. Tributos Españoles, Editorial Dykinson, Madrid. Pág. 207-212

1º APLICACIÓN DE LA ESCALA GENERAL AUTONÓMICA A LA CUANTÍA TOTAL DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL.

CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA PRIMERA = BASE LIQUIDABLE GENERAL X ESCALA AUTONÓMICA

2º APLICACIÓN DE LA ESCALA AUTONÓMICA GENERAL AL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR.

CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA SEGUNDA = MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR X ESCALA AUTONÓMICA GENERAL

3º LA CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA GENERAL SERÁ EL RESULTADO DE RESTAR A LA PRIMERA CUOTA AUTONÓMICA LA SEGUNDA CUOTA AUTONÓMICA

CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA GENERAL = PRIMERA CUOTA AUTONÓMICA - SEGUNDA CUOTA AUTONÓMICA

2.6. Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2008

Tendrán derecho a la deducción los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 utilizando financiación ajena y puedan aplicar en 2007 la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 68.1 LIRPF, al constituir su residencia habitual (Disposición transitoria sexta LPGE).

La cuantía de esta deducción será la suma de las deducciones correspondientes a la parte estatal y al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, calculadas con arreglo a lo dispuesto en los apartados siguientes.

La deducción correspondiente a la parte estatal de la deducción por inversión en vivienda habitual será la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 68.1 Ley 35 /2006, LIRPF que proceda para 2008.

DEDUCCIÓN ESTATAL ADQUISICIÓN VIVIENDA HABITUAL = INCENTIVO TEÓRICO 31-12-2006 - DEDUCCIÓN INVERSIÓN VIVIENDA HABITUAL 2008

El importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a las cantidades invertidas en 2008 en la adquisición de la vivienda habitual los porcentajes de deducción previstos en el artículo 69.1.1º.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.

INCENTIVO TEÓRICO = TIPOS MEDIO DE GRAVAMEN X (INTERESES + IBI -2 ó 1,1% VALOR CATASTRAL) + 15% X INVERSIÓN VIVIENDA

La deducción correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual será la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y el tramo autonómico de deducción por inversión en vivienda que proceda para 2008.

DEDUCCIÓN AUTONÓMICA ADQUISICIÓN VIVIENDA HABITUAL = INCENTIVO TEÓRICO 31-12-2006 – DEDUCCIÓN INVERSIÓN VIVIENDA HABITUAL 2008

El importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a las cantidades invertidas en 2007 en la adquisición de la vivienda habitual los porcentajes de deducción previstos en el artículo 79 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la correspondiente Comunidad Autónoma, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.

A estos efectos, el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda no podrá ser inferior al que resultaría de aplicar el porcentaje de deducción previsto en el artículo 79 del texto refundido de la Ley del Impuesto para los supuestos de no utilización de financiación ajena en esa Comunidad Autónoma, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.

Se entenderá que el contribuyente ha adquirido su vivienda habitual utilizando financiación ajena cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 55 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

La cuantía de la deducción así calculada se restará de la cuota líquida total, después de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas a que se refiere el art. 80 bis de la Ley 35/2006.

2.7. Normas aplicables a la tributación conjunta.

En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación e la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades siguientes (art 68 LPGE) (art. 84 LIRPF).

Los **importes y límites cuantitativos** establecidos a efectos de la **tributación individual** se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar. No obstante:

1.º Los límites máximos de reducción por **aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social a favor de discapacitados a patrimonios protegidos de discapacitados en la base imponible** previstos en los artículos 52, 53 y 54 y en la disposición adicional 11ª LIRPF, **serán aplicados individualmente** por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

Con efectos desde 1 de enero de 2008, el número 2.º del apartado 2 del artículo 84 LIRPF quedará redactado como sigue:

2.º En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, **el mínimo el contribuyente** previsto en art. 57.1 LIRPF será de **5.151 euros anuales**, con independencia del número de miembros integrados en la misma.

Para la cuantificación del **mínimo del contribuyente mayor de 65 y 75 años y mínimo por discapacidad** mínimo a que se refiere el art. 57.2 y art. 60.1 LIRPF, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

En ningún caso procederá la aplicación de los citados mínimos por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por el mínimo por descendientes y discapacidad.

2.8. Obligación de declarar.

Con efectos desde 1 de enero de 2008, los apartados 2 y 3 del artículo 96 LIRPF, quedarán redactados como sigue: No tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta (art. 68 LPGE) (art. 96 LIRPF):

- a. Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de **22.000 euros anuales**.
- b. Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de **1.600 euros anuales**.
- c. Rentas inmobiliarias imputadas según art. 85 LIRPF, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de **1.000 euros anuales**.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de **1.000 euros anuales** y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a **500 euros**.

El límite de los rendimientos íntegros de trabajo será de **11.200 euros** para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

- a. Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:
 - a.1. Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de **1.500 euros anuales**.
 - a.2. Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.
- b. Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.
- c. Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.
- d. Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

LÍMITES ANUALES DE OBLIGACIÓN DE DECLARAR

RENDIMIENTOS DE TRABAJO 22.000 €

RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DE CAPITAL MOBILIARIO Y GANANCIAS PATRIMONIALES SUJETAS A RETENCIÓN O INGRESO A CUENTA, 1.600 €

RENTAS INMOBILIARIAS IMPUTADAS, RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DE CAPITAL MOBILIARIO NO SUJETAS A RETENCIÓN, LETRAS DEL TESORO Y SUBVENCIONES ADQUISICIÓN VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL O PRECIO TASADO, 1.000 €

RENDIMIENTOS DE TRABAJO 22.000 €

RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DE TRABAJO, CAPITAL MOBILIARIO, ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y GANANCIAS PATRIMONIALES, 1.000 € Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES 500 €

RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DE TRABAJO 11.200 € CUANDO PROCEDAN DE MÁS DE UN PAGADOR CON EXCEPCIONES, SE RECIBAN PENSIONES COMPENSATORIAS DEL CÓNYUGE DIFERENTES ART. 7 LIRPF, EL PAGADOR NO OBLIGADO A RETENER, PERCIBAN RENDIMIENTOS DE TRABAJO SUJETOS A TIPO FIJO DE RETENCIÓN

2.9. Compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2008.

Tendrán derecho a la deducción los contribuyentes que en el período impositivo 2008 integren en la base imponible del ahorro cualquiera de los siguientes rendimientos del capital mobiliario (Disposición transitoria séptima LPGE):

- a. **Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios** a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 35/2006, LIRPF, **procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que les hubiera resultado de aplicación el porcentaje de reducción del 40%** previsto en el artículo 24.2.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por tener un período de generación superior a dos años.
- b. **Rendimientos derivados de percepciones en forma de capital diferido** a que se refiere el artículo 25.3.a) 1.º de la Ley 35/2006 **procedentes de seguros de vida o invalidez contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que les hubiera resultado de aplicación los porcentajes de reducción del 40% ó 75%** previstos en los artículos 24.2.b) y 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La cuantía de esta deducción será la diferencia positiva entre la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del 18% al saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí el importe total de los rendimientos netos previstos en el apartado anterior, y el importe teórico de la cuota íntegra que hubiera resultado de haber integrado dichos rendimientos en la base liquidable general con aplicación de los porcentajes indicados en el apartado anterior.

El importe teórico de la cuota íntegra a que se refiere el apartado anterior será el siguiente:

- a. Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos a que se refiere el apartado Uno anterior**, aplicando los porcentajes de reducción previstos en los artículos 24.2, 94 y disposición transitoria sexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, sea cero o negativo, el importe teórico de la cuota íntegra será cero.
- b. Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos previstos en el apartado Uno anterior**, aplicando los porcentajes de reducción previstos en los artículos 24.2, 94 y disposición transitoria sexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, sea positivo, el importe teórico de la cuota íntegra será la diferencia positiva entre la cuota resultante de aplicar a la suma de la base liquidable general y del saldo positivo anteriormente señalado lo dispuesto en los artículos 63.1.1.º y 74.1.1.º de la Ley 35/2006, y la cuota correspondiente de aplicar lo señalado en dichos artículos a la base liquidable general.

Para la determinación del saldo a que se refiere el apartado Tres anterior, solamente se aplicarán las reducciones previstas en los artículos 24.2.b) y 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto a la parte del rendimiento neto que corresponda a primas satisfechas hasta el 19 de enero de 2006, y las posteriores cuando se trate de primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato de seguro.

A efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro de capital diferido, se multiplicará dicho rendimiento total por el **coeficiente de ponderación** que resulte del siguiente cociente:

- **En el numerador**, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.
- **En el denominador**, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

La entidad aseguradora comunicará al contribuyente el importe de los rendimientos netos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida e invalidez correspondientes a cada prima, calculados según lo dispuesto en el apartado anterior

y con la aplicación de los porcentajes de reducción previstos en los artículos 24.2, 94 y disposición transitoria sexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La cuantía de la deducción así calculada se restará de la cuota líquida total, después de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas a que se refiere el art. 80 bis de la Ley 35/2006.

3. Impuesto sobre Sociedades

3.1. Coeficiente de corrección monetaria.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2009, los coeficientes previstos en el art. 15.9.a) **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para las transmisiones de bienes inmuebles afectos, que se efectúen durante el año 2009**, los coeficientes de actualización del valor de adquisición serán los siguientes en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 15.9ª) LIS) (art. 70 LPGE):

AÑO ADQUISICIÓN COEFICIENTE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL

Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,2450
En el ejercicio 1984	2,0385
En el ejercicio 1985	1,8826
En el ejercicio 1986	1,7724
En el ejercicio 1987	1,6884
En el ejercicio 1988	1,6130
En el ejercicio 1989	1,5427
En el ejercicio 1990	1,4823
En el ejercicio 1991	1,4316
En el ejercicio 1992	1,3999
En el ejercicio 1993	1,3816
En el ejercicio 1994	1,3567
En el ejercicio 1995	1,3024
En el ejercicio 1996	1,2404
En el ejercicio 1997	1,2127
En el ejercicio 1998	1,1970
En el ejercicio 1999	1,1887
En el ejercicio 2000	1,1827
En el ejercicio 2001	1,1583
En el ejercicio 2002	1,1443
En el ejercicio 2003	1,1250
En el ejercicio 2004	1,1142
En el ejercicio 2005	1,0995
En el ejercicio 2006	1,0779
En el ejercicio 2007	1,0547
En el ejercicio 2008	1,0220
En el ejercicio 2009	1,0000

Los coeficientes se aplicarán sobre:

- c. **El precio de adquisición o coste de producción**, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el del año en que se hubiesen realizado.
- d. **Las amortizaciones contabilizadas**, atendiendo al año en que se realizaron.

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente del art. 15.10 c) LIS.

El importe que resulte **se minorará** en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia Positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria referida en el 15.9 c) LIS.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el primer apartado.

Cuadro resumen de la transmisión de elementos patrimoniales de inmovilizado material de bienes inmuebles ⁷

TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES DE INMOVILIZADO O ACTIVOS NO CORRIENTES, BIENES INMUEBLES (ELEMENTOS NO ACTUALIZADOS RDL 7/1996)

1) RESULTADO CONTABLE TRANSMISIÓN = PRECIO TRANSMISIÓN - VALOR CONTABLE

- VALOR CONTABLE = (VALOR ADQUISICIÓN SOLAR + VALOR ADQUISICIÓN CONSTRUCCIÓN + IMPORTE MEJORAS) - AMORTIZACIONES CONTABLES (CONSTRUCCIÓN)

2)(VALOR ACTUALIZADO - VALOR CONTABLE)

- VALOR ACTUALIZADO = (VALOR ADQUISICIÓN SOLAR ACTUALIZADO + VALOR ADQUISICIÓN CONSTRUCCION ACTUALIZADO + IMPORTE MEJORAS ACTUALIZADAS) - AMORTIZACIONES CONTABLES ACTUALIZADAS
- VALOR ADQUISICIÓN SOLAR ACTUALIZADO = VALOR ADQUISICIÓN SOLAR X COEFICIENTE ACTUALIZACION
- VALOR ADQUISICIÓN CONSTRUCCIÓN ACTUALIZADO = VALOR ADQUISICIÓN CONSTRUCCIÓN X COEFICIENTE ACTUALIZACION
- AMORTIZACIONES CONTABLES ACTUALIZADAS = DOTAC. AMORTIZACIÓN X COEFICIENTE ACTUALIZACION
- IMPORTE MEJORAS ACTUALIZADAS = IMPORTE MEJORAS X COEFICIENTE ACTUALIZACION

3) AJUSTES NEGATIVOS BI IS= (VALOR ACTUALIZADO - VALOR CONTABLE) X COEFICIENTE O NO

$$\text{COEFICIENTE} = \frac{\text{PATRIMONIO NETO}}{\text{PATRIMONIO NETO} + \text{PASIVO TOTAL} - \text{D}^{\circ} \text{ CRÉDITO} - \text{TESORERÍA}}$$

A) SI COEFICIENTE < 0,4

⁷ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2008): Fórmulas, Esquemas, Teoría y Práctica del Sistema Fiscal Español, Editorial Dykinson, Madrid. Pág. 468-469

AJUSTE NEGATIVO BI DE ((VALOR ACTUALIZADO - VALOR CONTABLE) X COEFICIENTE)
 B) SI COEFICIENTE > 0,4. NO COEFICIENTE.
 AJUSTE NEGATIVO BI. DE (VALOR ACTUALIZADO - VALOR CONTABLE)

3.2. Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

A) Regla General.

Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2009, el porcentaje del art. 45.4 de la LIS, será el 18% para la modalidad de pago fraccionado (art. 45.2 LIS) (art. 71 LPGE).

Las deducciones y bonificaciones a las que se refiere dicho apartado incluirán todas aquellas otras que le fueren de aplicación al sujeto pasivo.

La base para calcular el pago fraccionado será **la cuota íntegra del último período impositivo** cuyo plazo de declaración estuviese **vencido el primer día de los meses mencionados, minorado en las deducciones y bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta.** (art. 45.2 LIS).

La cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a las cuantías anteriores el porcentaje de 18%.

CÁLCULO DE PAGOS FRACCIONADOS SEGÚN REGLA GENERAL

PAGO FRACCIONADO = (CUOTA ÍNTEGRA – DEDUCCIONES – BONIFICACIONES – RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA) X 18%

B) Regla opcional.

Los pagos fraccionados también podrán realizarse sobre **la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural** (art. 45.3 LIS).

Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado del art. 45.1 LIS. El pago fraccionado será a cuenta de la liquidación del período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago (art. 45.3 LIS).

De la cuota resultante se **deducirán las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados** realizados en el período (art. 45.4 LIS).

Para la modalidad del pago fraccionado del art. 45.3 LIS, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades redondeado por defecto.

$\% = 5/7 \times \text{Tipo de gravamen Impuesto Sociedades}$

GRANDES EMPRESAS = $5/7 \times 30\% = 21,43\%$

CÁLCULO DE PAGOS FRACCIONADOS SEGÚN REGLA OPCIONAL. GRANDES EMPRESAS.

PAGO FRACCIONADO = (21% x BASE IMPONIBLE ACUMULADA) – RETENCIONES ACUMULADAS – PAGOS FRACCIONADOS ACUMULADOS

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2009.

4. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

4.1. Actualización de los valores catastrales de los bienes inmuebles.

La base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles está constituida por el **valor catastral de los bienes inmuebles**, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación según las normas del Catastro Inmobiliario según el art. 65 **Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL)** (art. 65 LHL)(art. 72 LPGE).

Con efectos de 1 de enero del año 2009, se actualizarán todos los valores catastrales de los bienes inmuebles mediante la aplicación del coeficiente 1,02.

Este coeficiente se aplicará en los siguientes términos:

- Quando se trate de bienes inmuebles **valorados** conforme a los datos obrantes en el **Catastro Inmobiliario**, se aplicará sobre el valor asignado a dichos bienes para 2008.
- Quando se trate de **valores catastrales notificados en el ejercicio 2008**, obtenidos de la aplicación de Ponencias de valores parciales aprobadas en dicho ejercicio, se aplicará sobre dichos valores.
- Quando se trate de **bienes inmuebles** que hubieran sufrido **alteraciones de sus características conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario**, sin que dichas variaciones hubieran tenido efectividad, el coeficiente se aplicará sobre el valor asignado a tales inmuebles, según las nuevas circunstancias, por la Dirección General del Catastro, con aplicación de los módulos que hubieran servido de base para la fijación de los valores catastrales del resto de los bienes inmuebles del municipio.
- En el caso de inmuebles rústicos que se valoren, con efectos 2009, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria primera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, el coeficiente únicamente se aplicará sobre el valor catastral vigente en el ejercicio 2008 para el suelo del inmueble no ocupado por las construcciones.

Quedan excluidos de la actualización los valores catastrales obtenidos de la aplicación de las Ponencias de valores totales aprobadas entre el 1 de enero de 1998 y el 30 de junio de 2002, así como los valores

obtenidos de la aplicación de las Ponencias de valores parciales aprobadas desde la primera de las fechas indicadas en los municipios en que haya sido de aplicación el artículo segundo de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y se establece una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El incremento de los valores catastrales de los bienes inmuebles rústicos previsto en este artículo no tendrá efectos respecto al límite de base imponible de las explotaciones agrarias que condiciona la inclusión en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia, que seguirá rigiéndose por su legislación específica.

Por su parte, la doctrina mayoritaria considera, con acierto, que la violación del trámite de audiencia conlleva la *nulidad del acto sancionador por provocar indefensión al obligado tributario*, al producirse la conculcación del artículo 24 de la CE. De este modo, el incumplimiento del referido trámite debe enmarcarse dentro de la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.a) de la LGT -análoga a la del artículo 62.1.a) de la LRJAP-, por contravenir un derecho constitucionalmente garantizado y susceptible de amparo ante el Tribunal Constitucional, como es el derecho a la defensa.

En nuestra opinión, esta omisión no constituye un mero defecto de forma, por tanto, cualquier incumplimiento de este trámite debería conllevar la declaración de nulidad de pleno derecho de la sanción al imponerse de plano y provocar indefensión al obligado tributario, lo cual no sólo infringe el procedimiento establecido en la ley, sino que es una cuestión que se incardina en el respeto a nuestro Texto constitucional. En consecuencia, omitida la audiencia y provocada la indefensión del interesado, debe determinarse la nulidad de la sanción y de las actuaciones realizadas con posterioridad a dicho trámite, y retrotraerse el procedimiento a la apertura del mismo.

En cualquier caso, resulta evidente que, para que se produzca la consecuencia arriba apuntada, el incumplimiento del trámite ha de ser imputable a la Administración, por lo que no será nula la sanción impuesta en un procedimiento en el que el obligado tributario haya decidido no intervenir de manera voluntaria, no formulando alegaciones o aportando pruebas. Por otro lado, y junto a lo anterior, debemos señalar que este resultado tendrá lugar con independencia de la forma de tramitación del procedimiento sancionador correspondiente y con la omisión de cualquier trámite de audiencia previsto en la normativa, incluyendo los supuestos de reiteración del mismo.

Por último, y en lo concerniente a la posible *subsanación* de esta deficiencia, opinamos que el posterior proceso contencioso no puede servir para remediar las lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora, puesto que *“no existe un proceso Contencioso-Administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción”*. De adoptarse la opinión contraria, estimamos que simplemente se desplazarían hacia el futuro los efectos de la conducta irregular de la Administración, obligando al interesado a ejercitar los recursos procedentes, devaluando el procedimiento administrativo y negando la relevancia jurídica a los derechos de defensa del obligado tributario.

5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

5.1. Actualización de las tarifas por transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos nobiliarios.

Con efectos desde 1 de enero del año 2009, la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, así como el reconocimiento de uso en España de títulos extranjeros, satisfarán los derechos consignados en la escala siguiente establecida en el art. 43 del **Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (LITPAJD) y art. 86 Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD) (art. 73 LPGE):

Escala	Transmisiones directas (€)	Transmisiones transversales (€)	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros (€)
1. Por cada título con grandeza.	2.543	6.374	15.282
2. Por cada grandeza sin título	1.818	4.557	10.919
3. Por cada título sin grandeza	725	1.818	4.373

6. Impuesto sobre Hidrocarburos

6.1. Devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos.

- Siempre que se cumpla la condición expresada en la letra b) siguiente, se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfechas o soportadas por los agricultores con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado al tipo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que hayan efectuado durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008 (**Disposición adicional** quincuagésima séptima LPGE)..
- Procederá la devolución prevista en la letra a) anterior cuando el precio medio del gasóleo al que se refiere dicha letra, en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, incrementado en el índice de precios en origen percibidos por el agricultor, no supere el precio medio alcanzado por dicho gasóleo durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2008. En los precios a considerar no se computarán las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido incorporadas a los mismos.
- En el caso de ser aplicable la devolución, el importe de las cuotas a devolver será igual al resultado de aplicar el tipo de 78,71 euros por 1.000 litros sobre una base constituida por el resultado de multiplicar el volumen de gasóleo efectivamente empleado en la agricultura,

incluida la horticultura, ganadería y silvicultura durante el período indicado, expresado en miles de litros, por el coeficiente 0,998.

7. Tasas

7.1. Elevación de los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal.

Se elevan a partir del 1 de enero de 2009 los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal hasta la cuantía que **resulte de la aplicación del coeficiente 1,02 al importe exigible durante el año 2008**, teniendo en cuenta el artículo 74.Uno de la La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (art. 74 LPGE).

Se exceptúan de lo previsto en el párrafo anterior las tasas que hubiesen sido creadas u objeto de actualización específica por normas dictadas en el año 2008.

7.2. Ajustes de las tasas exigibles por la Dirección General de Transportes por Carretera.

Las tasas exigibles por la Dirección General de Transportes por Carretera previstas en el artículo 27 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, **se ajustarán, una vez aplicado el coeficiente anteriormente indicado, a dos decimales por defecto si el tercer decimal resultare inferior a cinco y por exceso**, en caso contrario (art. 74 LPGE).

7.3. Ajustes de las tasas portuarias

Respecto de las tasas portuarias reguladas en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, se exceptúan de la aplicación del incremento previsto en el apartado Uno a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios, al prever dicha Ley un régimen específico de actualización para la misma (art.74 LPGE).

Se consideran tipos de cuantía fija aquellos que no se determinen por un porcentaje de la base o cuya base no se valore en unidades monetarias.

7.4. Mantenimiento de los tipos y cuantías en las tasas por juegos de suerte, envite o azar.

Se mantienen para el año 2009 los tipos y cuantías fijas establecidos en el apartado 4 del artículo 3 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, en el importe exigible durante el año 2008, de acuerdo con lo establecido en el artículo 74.Cuatro de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (art. 74 LPGE).

7.5. Ajustes de las tasas exigibles por la Dirección General de la Policía, por la expedición del pasaporte y del Documento Nacional de Identidad y por la del extravío de este último documento.

Se modifica el artículo 6 de la Ley 84/1978, de 28 de diciembre, por la que se regula la tasa por expedición del Documento Nacional de Identidad, referente a la cuota tributaria que queda redactado como sigue: la cuota tributaria exigible por la expedición del Documento Nacional de Identidad será de 10 euros. Los excesos del coste de la expedición, si existieren, serán sufragados con cargo a los Presupuestos Generales del Estado(art. 75 LPGE).

El importe de la tasa por expedición del Pasaporte, regulada en el Decreto 466/1960, de 10 de marzo, queda establecido en 20 euros.

Los conceptos de las tasas 4.1, 4.2, 4.5 y 5.8 del anexo de la Orden PRE/3654/2007, de 14 de diciembre, por la que se establece el importe de las tasas por concesión de autorizaciones administrativas, expedición de documentos en materia de inmigración y extranjería, o tramitación de visados en frontera, quedarán redactados como sigue:

Hecho imponible	Importe en euros
4.1 TIE inicial que documenta la autorización de residencia temporal	15
4.2 TIE que documenta la renovación de la autorización de residencia temporal	18
4.5 Certificado de registro de residente comunitario o Tarjeta de residencia de familiar de un ciudadano de la Unión	10
5.8 Autorización de regreso	10

7.6. Ajustes de las tasas exigibles por la Jefatura Central de Tráfico

Con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 6 de la Ley 16/1979, de 2 de octubre, sobre Tasas de la Jefatura Central de Tráfico, referente a la cuota tributaria, que queda redactado como sigue: las tasas se exigirán con arreglo a las siguientes tarifas en euros: (art. 76 LPGE).

Grupo I. Permisos de circulación:

1. Expedición de permisos de circulación	90,00
2. Expedición de licencias de circulación de ciclomotores y cambios de titularidad de los mismos	25,00
3. Tramitación de solicitud de autorizaciones complementarias de circulación y sus modificaciones previstas en el artículo 14 del Reglamento General de Vehículos: incluido en el importe de la tasa cualquier modificación de la autorización inicial	120,00
4. Permisos y autorizaciones de carácter temporal para traslados y pruebas de vehículos y autorizaciones especiales en razón del vehículo o utilización de la carretera	18,60
5. Cambios de titularidad de permisos de circulación	50,00
6. Cambio de titularidad del permiso de circulación por operaciones de fusión, escisión o aportación no dineraria de ramas de actividad de entidades de sus titulares	9,00

Grupo II. Permisos para conducción:

1. Obtención del permiso de conducción de cualquier clase previa realización de exámenes o por canje que requiera la realización de pruebas prácticas de conducción	85,00
2. Obtención de licencias de conducción	40,00
3. Obtención de permisos o licencias de conducción por haber perdido el crédito de puntos o por canje, cuando este no requiera la realización de pruebas prácticas de conducción	26,00

Grupo III. Centros de formación y reconocimiento de conductores:

1. Autorización de apertura y funcionamiento o inscripción de escuelas particulares de conductores o secciones de las mismas, de otros centros de formación, o de centros de reconocimiento de conductores	400,00
2. Modificación de la autorización de funcionamiento por alteración de los elementos personales o materiales de las escuelas particulares de conductores o secciones de las mismas, de otros centros de formación, o de centros de reconocimiento de conductores: con o sin inspección	40,00
3. Expedición de certificados de aptitud para directores y profesores de escuelas particulares de conductores y otras titulaciones cuya expedición esté atribuida a la Dirección General de Tráfico, así como duplicados de los mismos	90,20

Grupo IV. Otras tarifas:

1. Anotaciones de cualquier clase en los expedientes, suministro de datos, certificaciones, cotejos, copias auténticas cuando no proceda la expedición de duplicado, desglose de documentos y sellado de cualesquiera placas o libros	7,80
2. Inspección practicada en virtud de precepto reglamentario (con un máximo de dos al año)	72,20
3. Prórroga de vigencia de los permisos de conducción	22,00

Si por razón de aptitudes psicofísicas vienen obligados a solicitar la prórroga de vigencia de un permiso o autorización administrativa para conducir, con mayor frecuencia a la que normalmente les correspondería por edad, tendrán derecho a una bonificación que varía en función del tiempo por el que se concede como se enumera a continuación.

3.1 Prórroga de vigencia de permisos u otras autorizaciones para conducir (BTP) hasta 1 año (80% descuento)	4,40
3.2 Prórroga de vigencia de permisos u otras autorizaciones para conducir (BTP) hasta 2 años (60% descuento)	8,80
3.3 Prórroga de vigencia de permisos u otras autorizaciones para conducir (BTP) hasta 3 años (40% descuento)	13,20
3.4 Prórroga de vigencia de permisos u otras autorizaciones para conducir (BTP) hasta 4 años (20% descuento)	17,60
4. Duplicados de permisos y licencias de conducción y de circulación	18,80
5. Otras autorizaciones otorgados por el Organismo	9,40
6. Anotación del resultado de la inspección técnica de vehículos en el Registro de Vehículos de la Jefatura Central de Tráfico, en los casos en que exista obligación reglamentaria de realizar la citada inspección	3,50
7. Prestación de servicios de escolta, control y regulación de la circulación de vehículos que por sus	

características técnicas o en razón de las cargas que transportan exceden de las masas y dimensiones máximas autorizadas o transitan a velocidades inferiores a las mínimas reglamentariamente establecidas, efectuados por los Agentes de la Agrupación de Tráfico de la Guardia Civil. Tarifa: Euros por hora y agente destinado a la prestación del servicio

30,00.»

7.7. Cuantificación de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

La tasa por reserva de dominio público radioeléctrico establecida en la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, ha de calcularse mediante la expresión (art. 77 LPGE):

$$T = [N \times V] / 166,386 = [S \text{ (km}^2\text{)} \times B \text{ (kHz)} \times F \text{ (C1, C2, C3, C4, C5)}] / 166,386$$

En donde:

- T = es la tasa anual por reserva de dominio público radioeléctrico.
- N = es el número de unidades de reserva radioeléctrica (URR) que se calcula como el producto de S x B, es decir, superficie en kilómetros cuadrados de la zona de servicio, por ancho de banda expresado en kHz.
- V = es el valor de la URR, que viene determinado en función de los cinco coeficientes Ci, establecidos en la Ley General de Telecomunicaciones, y cuya cuantificación, de conformidad con dicha Ley, será la establecida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- F (C1, C2, C3, C4, C5) = es la función que relaciona los cinco coeficientes Ci. Esta función es el producto de los cinco coeficientes indicados anteriormente.

El importe, en euros, a satisfacer en concepto de esta tasa anual será el resultado de dividir entre el tipo de conversión contemplado en la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, de Introducción del Euro, el resultado de multiplicar la cantidad de unidades de reserva radioeléctrica del dominio público reservado por el valor que se asigne a la unidad:

$$T = [N \times V] / 166,386 = [S \text{ (km}^2\text{)} \times B \text{ (kHz)} \times F \text{ (C1} \times \text{C2} \times \text{C3} \times \text{C4} \times \text{C5)}] / 166,386$$

7.8. Modificación de la Tasa por autorización y registro de otros productos zoosanitarios.

Con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, se modifica la letra d) del apartado 2 del artículo 104 de la Ley 8/2003, de 24 de abril, de sanidad animal, que queda redactada en los siguientes términos (art. 78 LPGE): «d) Procedimiento de modificación de la autorización ya otorgada de apertura de una entidad elaboradora de productos zoosanitarios: 156,80 euros.»

7.9. Ajuste de las tasas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado

A partir del 1 de enero de 2009, las cuantías fijas de la tasa por publicación de anuncios en el «Boletín Oficial del Estado», regulada en los artículos 12 a 18 de la Ley 25/1998, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, serán las siguientes (art. 79 LPGE):

- Por anuncios a publicar en las secciones IV, V.A y V.B:
- Por línea de texto: 12,183071 euros.
- Por anuncios a publicar en la sección V.C:
- Por línea de título: 10,964763 euros.
- Por línea de texto: 12,183071 euros.

Los anuncios que, a instancia del anunciante, se publiquen dentro de las veinticuatro horas siguientes a su entrega en la Administración de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, satisfarán una cuantía doble a la que, en otro caso, hubiera resultado exigible.

Idéntica cuantía deberá satisfacerse para los anuncios que sean entregados el viernes para su publicación el lunes siguiente.

A las cuantías fijas de la tasa se le aplicarán las actualizaciones que se establezcan para el resto de las tasas en las leyes anuales de presupuestos.

La modificación de las cuantías fijas resultantes de la aplicación de los elementos y criterios de cuantificación del importe exigible por la publicación de anuncios en el «Boletín Oficial del Estado» podrá efectuarse mediante Orden ministerial.

Con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida se modifica el artículo 23 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que queda redactado en los siguientes términos:

Los elementos para la cuantificación del importe exigible por los actos a publicar en la sección primera del «Boletín Oficial del Registro Mercantil», se agrupan de la siguiente forma:

Actos inscritos:

- a) Actos simples.
- b) Actos complejos.
- Otros actos publicados en el Registro Mercantil.

A partir del 1 de enero de 2009, las cuantías fijas de la tasa por los actos a publicar en la Sección Primera del «Boletín Oficial del Registro Mercantil», regulada en los artículos 19; 20.a y 21 a 25 de la Ley 25/1998, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, serán las siguientes:

Actos inscritos:

- a) Actos simples: 26,000000 euros.
- b) Actos complejos: 53,500000 euros.
- Otros actos publicados en el Registro Mercantil: 9,000000 euros.

Los actos a los que se refiere el apartado segundo del artículo 392.1 del reglamento del Registro Mercantil se publicarán de oficio, no teniendo, por tanto, cargo alguno a facturar.

A las cuantías fijas de la tasa se le aplicarán las actualizaciones que se establezcan para el resto de las tasas en las leyes anuales de presupuestos.

La modificación de las cuantías fijas resultantes de la aplicación de los elementos y criterios de cuantificación del importe exigible por actos a publicar en la Sección Primera del «Boletín Oficial del Registro Mercantil» podrá efectuarse mediante Orden ministerial.

A partir del 1 de enero de 2009, las cuantías fijas de la tasa por publicación de anuncios y avisos legales constitutivos de la Sección II del «Boletín Oficial del Registro Mercantil», regulada en los artículos 19; 20.b; 21; 24 y 25 de la Ley 25/1998, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, serán las siguientes:

- Por línea de título: 10,964763 euros.
- Por línea de texto: 12,183071 euros.

Los anuncios que, a instancia del anunciante, se publiquen dentro de las veinticuatro horas siguientes a su entrega en la Administración de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, satisfarán una cuantía doble a la que, en otro caso, hubiera resultado exigible.

Idéntica cuantía deberá satisfacerse para los anuncios que sean entregados el viernes para su publicación el lunes siguiente.

A las cuantías fijas de la tasa se le aplicarán las actualizaciones que se establezcan para el resto de las tasas en las leyes anuales de presupuestos.

La modificación de las cuantías fijas resultantes de la aplicación de los elementos y criterios de cuantificación del importe exigible por la publicación de actos y anuncios en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» podrá efectuarse mediante Orden ministerial.

7.10. Ajuste de la tasa de aproximación.

Con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, se elevan hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,03 las cuantías exigibles en el año 2008 de la tasa de aproximación, regulada en el artículo 22 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (art. 80 LPGE).

7.11. Ajuste de la tasa de aterrizaje.

No obstante lo dispuesto en el artículo 74 LPGE, con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, se elevan hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,03 las cuantías exigibles en el año 2008 de la tasa de aterrizaje, regulada en el artículo 11 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre (art. 81 LPGE).

Se modifica el párrafo D del apartado 8 del artículo 11 de la Ley 14/2000 de 29 de diciembre, con la siguiente redacción: «D) En los aeropuertos de Alicante, Barcelona, Madrid Barajas, Málaga, Palma de Mallorca, Gran Canaria, Tenerife Sur y Valencia para los aviones de reacción subsónicos civiles, los importes resultantes de la aplicación de las cuantías referidas en los párrafos A y B del presente apartado

se incrementarán en los siguientes porcentajes en función de la franja horaria en que se produzca o el aterrizaje o el despegue y de la clasificación acústica de cada aeronave:

Clasificación acústica	De 07:00 a 22:59 (hora local)	De 23:00 a 06:59 (hora local)
Categoría 1	70%	140%
Categoría 2	20%	40%
Categoría 3	. 0%	. 0%
Categoría 4	. 0%	. 0%

7.12. Ajuste de la tasa por prestación de servicios y utilización del dominio público aeroportuario.

No obstante lo dispuesto en el artículo 74, con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida, se elevan con carácter general hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,03 a las cuantías exigibles en el año 2008 de la tasa por prestación de servicios y utilización del dominio público aeroportuario regulada en la Sección 2.ª, Título I, Capítulo I, de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (art. 82 LPGE).

7.13. Ajuste de la tasa de seguridad aeroportuaria.

No obstante lo dispuesto en el artículo 74, con efectos de 1 de enero de 2008 y vigencia indefinida se elevan hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,10 a las cuantías exigibles en el año 2007 de la tasa de seguridad reguladas en el artículo 28 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, manteniéndose la bonificación del 50% de la cuantía de la tasa cuando se trate de pasajeros interinsulares (art. 83 LPGE).

Por los servicios relacionados con la inspección y control de equipajes que presta en los recintos aeroportuarios la Agencia Estatal de Seguridad Aérea, creada por Real Decreto 184/2008, de 8 de febrero, las cuantías anteriores se incrementarán en 0,13 euros por cada pasajero de salida.

A este incremento de cuantía, denominado factor de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea (F), que tendrá vigencia indefinida, también le será de aplicación lo contenido en el artículo 103 de la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, referente a reducciones en las tasas aeroportuarias en los aeropuertos de las islas Canarias, Baleares y Melilla.

La Entidad pública empresarial Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea, una vez liquidada la Tasa de Seguridad Aeroportuaria, transferirá directamente a la Agencia Estatal de Seguridad Aérea el importe que resulte de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$N.º \text{ de pasajeros de salida} \times F$$

El factor F se actualizará acumulativamente de acuerdo con los coeficientes que para la elevación general de tasas fijen las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

Con efectos de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida se modifica el porcentaje de la recaudación de la tasa de seguridad a ingresar en el Tesoro Público, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, quedando la redacción del artículo contenido en la mencionada Ley como sigue: «Nueve. El importe de lo recaudado por esta tasa, disminuido en el importe transferido a la Agencia Estatal de Seguridad Aérea, formará parte del presupuesto de ingresos de la Entidad pública empresarial Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea. El 5% de la recaudación por la tasa, o el porcentaje que se fije en la Ley de Presupuestos, se ingresará en el Tesoro Público.

8. Otras normas

8.1. Actividades prioritarias de mecenazgo.

Según el art. 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, durante el año 2009 se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las siguientes (Disposición Adicional Cuadragésima novena LPGE):

- 1.^a Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.
- 2.^a La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- 3.^a La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- 4.^a Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- 5.^a Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
- 6.^a La investigación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XV de esta Ley.
- 7.^a La investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a biomasa y biocombustibles, realizadas por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación y oídas previamente las Comunidades Autónomas competentes en materia de investigación científica y tecnológica, en el plazo de dos meses desde la entrada en vigor de esta Ley.
- 8.^a Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.

Los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 se elevarán en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades incluidas en el apartado anterior.

8.2. Beneficios fiscales aplicables a distintas celebraciones consideradas como acontecimientos de excepcional interés público

La celebración de los siguientes eventos tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y se aplicarán beneficios fiscales:

1. Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de «Londres 2012» (Disposición adicional quincuagésima.LPGE).
2. «Año Santo Xacobeo 2010» (Disposición adicional quincuagésima primera LPGE)
3. Conmemoración del IX Centenario de Santo Domingo de La Calzada y del año Jubilar Calceatense (Disposición adicional quincuagésima segunda LPGE)
4. Celebración de «Caravaca Jubilar 2010»: (Disposición adicional quincuagésima tercera LPGE)
5. «Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer Internacional 2011». (Disposición adicional quincuagésima cuarta LPGE)
6. Conmemoración del «Año Hernandiano. Orihuela 2010» (Disposición adicional quincuagésima quinta LPGE)
7. Conmemoración del Centenario de la Costa Brava. (Disposición adicional quincuagésima sexta LPGE)

8.3. Interés legal del dinero e interés de demora.

De conformidad con el art 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de **interés legal del dinero**, éste queda establecido en **el 5,50%** hasta el 31 de diciembre del año 2009 (Disposición adicional séptima LPGE).

Durante el mismo período, **el interés de demora** a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será del **7%**.

9. Cuadro resumen de las novedades tributarias para el año 2009 según la Ley de Presupuestos Generales del Estado

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS		
ASUNTO	ARTÍCULOS MODIFICADOS	COMENTARIO
Coeficientes de actualización del valor de adquisición	Art. 35.2 LIRPF 35/2006 Art. 64 LPGE	Transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas durante el 2009

Reducción por rendimientos de trabajo	Art. 20 LIRPF Art. 65 LPGE	Actualización por reducción por rendimientos de trabajo
Reducción por rendimientos de actividades económicas	Art. 32.2.1º LIRPF Art. 65 LPGE	Actualización por reducción por rendimientos de actividades económicas
Mínimo personal y familiar	Art. 57-61 LIRPF Art. 67 LPGE	Actualización de los mínimos del contribuyente, por descendientes, por ascendientes, por discapacidad
Escalas general y complementaria	Art. 62 LIRPF Art. 67 LPGE	Actualización de las escalas general y complementaria
Compensación fiscal de Deducción por adquisición de vivienda habitual en 2008	Disposición Transitoria 8ª LIRPF 3/2004 Disposición Transitoria 6ª LPGE	La cuantía de deducción será la diferencia positiva entre importe del incentivo teórico que hubiera correspondido, de mantenerse la normativa a 31-12-2006, y la deducción por inversión en vivienda para 2008.
Tributación conjunta	(art. 84 LPGE) (art. 68 LPGE)	Elevación de los límites de tributación conjunta
Obligación de declarar	(art. 96 LIRPF) (art. 68 LPGE)	Elevación de los límites de obligación de declarar
Compensación fiscal por percepción de rendimientos capital mobiliario generados + 2 años en 2008	Art. 25 LIRPF Disposición Transitoria 7ª LPGE	Diferencia positiva entre la cantidad de aplicar 18% al saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí el importe total de los rendimientos netos capital mobiliario, y el importe teórico de la cuota íntegra que hubiera resultado de haber integrado dichos rendimientos en la base liquidable general con porcentajes
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		
Coeficiente de corrección monetaria.	Art. 15.9 a) LIS Art. 70 LPGE	Transmisiones de bienes inmuebles afectos a actividades económicas durante el 2009 en el IS e IRPF
Pagos fraccionados	Art. 45.2 y 3 LIS Art. 71 LPGE	Regla general, el porcentaje será 18%. Regla opcional el porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen IS, es decir, 21%.

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES		
Valores catastrales de los bienes inmuebles	Art. 65 LHL Art. 72 LPGE	Actualización de los valores catastrales de los bienes inmuebles mediante la aplicación del coeficiente 1,02
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS		
Tarifas por transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios	Art. 43 LITPAJD Art. 73 LPGE	Actualización de las tarifas por transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios
IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS		
Devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos	Disposición adicional 57ª LPGE	Devolución extraordinaria del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos
TASAS		
Tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal	Art. 74 LPGE	Elevación de los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal hasta la cuantía de aplicación del coeficiente 1,02 al importe exigible en 2007
Tasas exigibles por la Dirección General de Transportes por Carretera.	Art. 74 LPGE	Ajustes de las tasas exigibles por la Dirección General de Transportes por Carretera, aplicado coeficiente 1,02, a dos decimales por defecto y por exceso.
Tasas portuarias.	Art. 74 LPGE	Elevación de la cuantía de las tasas portuarias
Tasas por juegos de suerte, envite o azar.	Art. 74 LPGE	Mantenimiento de la cuantía de las tasas por juegos de suerte, envite o azar.
Tasas exigibles por la Dirección General de la Policía, por la expedición del pasaporte y del Documento Nacional de Identidad y por la del extravío de este último documento.	Art. 75 LPGE	Elevación de las tasas exigibles por la Dirección General de la Policía, por la expedición del pasaporte y del Documento Nacional de Identidad y por la del extravío de este último documento, aplicado coeficiente 1,02, al múltiplo de 10 céntimos de euro más cercano.
Tasas exigibles por la Jefatura Central de Tráfico	Art. 76 LPGE	Elevación de las tasas exigibles por la Jefatura Central de Tráfico y por la Dirección General del Catastro,

Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico	Art. 77 LPGE	Fórmulas de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico
Tasa por autorización y registro de otros productos zoosanitarios	Art. 78 LPGE	Modificación del artículo 104 Ley 8/2003
Tasas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado	Art. 79 LPGE	Elevación de las cuantías de las tasas por publicación de anuncios en el BOE
Tasa de aproximación	Art. 08 LPGE	Elevación de la cuantía de tasa aplicado coeficiente 1,03 a la cuantía del 2008
Tasa de aterrizaje	Art. 81 LPGE	Elevación de la cuantía de tasa aplicado coeficiente 1,03 a la cuantía del 2008 y aplicación de otras cuantías
Tasa por prestación de servicios y utilización del dominio público aeroportuario	Art. 82 LPGE	Elevación de la cuantía de tasa aplicado coeficiente 1,03 a la cuantía del 2008
Tasas de seguridad aeroportuaria	Art. 83 LPGE	Elevación de la cuantía de tasa aplicado coeficiente 1,10 a la cuantía del 2008 Aplicación fórmula distribución AENA y 5% Tesoro Público
OTRAS NORMAS		
Actividades prioritarias de mecenazgo	Art. 27 Ley 49/2002 (Disposición adicional 49ª LPGE)	Instituto Cervantes, lengua oficial, voluntariados, bienes del Patrimonio Histórico Español, violencia de género.
celebraciones como acontecimientos de excepcional interés público	Art. 27 Ley 49/2002 Disposic. Adic. 50,51,52,53, 54, 55, 56, 57, 58,59,ª LPGE	Beneficios fiscales a celebraciones como acontecimientos de excepcional interés público
Interés legal del dinero	Art. 1 L24/1984, Disposic. Adic 27ª LPGE	El interés legal del dinero se fija en 5,5%
Interés de demora	Art. 26.6 LGT Disposic. Adic 27ª LPGE	El interés de demora se fija en el 7%

Bibliografía.

ALONSO FERNÁNDEZ, F. Y OTROS (2008): Memento Fiscal 2008, Ediciones Francis y Taylor, Madrid.

BOE (2008): Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009. (BOE núm 309, miércoles 24 de diciembre de 2008, Pags. 51773 y ss)

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2008): Fórmulas, Esquemas, Teoría y Práctica. Del Sistema Fiscal Español, Dykinson, Madrid

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L (2005): La deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Boletín Contratación Inmobiliaria nº 11, Marzo 2005. El Derecho, Febrero, El Derecho Editores, Madrid.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L (2008): Novedades fiscales en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2008. Temas Tributarios de Actualidad, nº 34-35, AEDAF, Diciembre 2007.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. (2006): Principales novedades introducidas por la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Técnica Tributaria, AEDAF, Diciembre 2006

MOLINA FERNÁNDEZ, J. Y OTROS (2008): Código Fiscal 2008, REAF, Madrid.



La no sujeción a operaciones societarias de las reestructuraciones empresariales y su influencia en la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Resumen

La Ley 4/2008 declara no sujeta al impuesto de Operaciones Societarias mientras la Dirección General de Tributos defiende la aplicación de la cláusula del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a las transmisiones de acciones en las operaciones de reestructuración.

El artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores es una cláusula especial antielusión que determina la aplicación de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas a la transmisión de ciertos valores. La interpretación de la Administración según la cual esta cláusula puede aplicarse a operaciones gravadas en la modalidad de Operaciones Societarias es contraria a la naturaleza de una cláusula especial y al Derecho Comunitario.

Palabras Clave

Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias, cláusula especial antielusión, Derecho Comunitario, valores.

Summary

Law 4/2008 declares does not hold the operations of restructuring to the tax of Companies Operations Tax while the General Direction for Taxes defends the application of the clause of the article 108 of the Law of the Market of Values to the transmissions of shares in the operations of restructuring.

The article 108 of the Securities Market Act is a special anti-avoidance clause that determines the application of the modality of Patrimonial Onerous Transmissions Tax to the transmission of certain values. The interpretation of the Administration according to which this clause can be applied to operations taxed in the modality of Companies Operations is opposite to the nature of a special clause and to the Community Law.

Keywords

Patrimonial Onerous Transmissions Tax, Companies Operations, Community Law, Securities.

Sumario

I. La reforma del régimen de Operaciones Societarias por Ley 4/2008. Antecedentes...	87
II. Las reglas generales de aplicación de la modalidad de Operaciones Societarias y la no sujeción de las operaciones de reestructuración.	89
III. La Directiva 2008/7/CE.....	91
IV. La compatibilidad de la sujeción a Operaciones Societarias con la aplicación del artículo 108 LMV.	93
V. La relativización por la doctrina de la DGT del régimen de incompatibilidad: Transmisiones Patrimoniales Onerosas-Operaciones Societarias.	94
VI. Resultados desproporcionados de esta doctrina.	96
VII. Interpretación extensiva de una cláusula especial antielusoria.	98
VIII. Contravención del Derecho Comunitario.	100
VIII.1. El gravamen de las acciones o participaciones en el marco de las operaciones societarias.	100
IX. El gravamen de las entregas de acciones o participaciones y de la suscripción de nuevas acciones a través del artículo 108 de la LMV.....	104
X. Conclusiones.....	107

I. La reforma del régimen de Operaciones Societarias por Ley 4/2008. Antecedentes.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, incluye diversas modificaciones de carácter tributario. En lo que aquí nos interesa, su artículo Séptimo, Tres, modifica el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD), aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, estableciendo la no sujeción a la modalidad de Operaciones Societarias (OS) del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de las *operaciones de reestructuración* empresarial. A estos efectos, constituyen operaciones de reestructuración empresarial, las fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores, en los términos del artículo 21 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD).

Conviene recordar que, hasta el momento, estas operaciones se encontraban exentas si las mismas se acogían al régimen opcional de *diferimiento* previsto en la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, (comúnmente conocida como *Directiva de fusiones*) y modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

A grandes rasgos, el régimen especial de diferimiento supone que no se gravarán las plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos con ocasión de las operaciones de reestructuración, ya que estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían en la entidad transmitente, de manera que el gravamen de tales plusvalías se pospone hasta que, eventualmente, los

bienes sean enajenados”¹. Y aunque se trata de una disposición que disciplina un régimen jurídico que será aplicable exclusivamente a operaciones “relativas a sociedades de dos o más Estados miembros”, la misma ampara que los Estados miembros desarrollen en su ordenamiento interno la aplicación a las operaciones de reestructuración “interiores” del mismo régimen jurídico que a las operaciones *comunitarias* de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores².

Pues bien, esta filosofía no es otra que la necesidad de propiciar en la Unión europea condiciones económicas y de competitividad análogas a las de un mercado interior, lo que exige facilitar la adaptación de los operadores económicos a un entorno de competencia internacional. Para ello resulta imprescindible la neutralidad de los sistemas fiscales en relación con las operaciones de adaptación de las estructuras económico-societarias a ese entorno, evitando una penalización de las mismas. Precisamente, las reglas de diferimiento en la tributación, continuidad en la valoración y autonomía respecto al régimen contable están al servicio de ese referente que es la neutralidad. No obstante, el “sacrosanto” principio de la neutralidad debe ser entendido de manera correcta. Así suele repetirse que la finalidad de la neutralidad que orienta el régimen especial de diferimiento es que la fiscalidad no suponga un impedimento ni un estímulo para la toma de decisiones empresariales tendentes a la realización de operaciones de reestructuración o reorganización empresarial³, de manera que la decisión empresarial de acudir a estas operaciones se guíe por una exclusiva “motivación económica”, dentro del *business judgement* del empresario.

Pero, como en su momento señaló NEUMARK, la neutralidad “correctamente interpretada” es una orientación de la política fiscal que aconseja no intervenir en los mecanismos competitivos del mercado allí donde exista una competencia aproximadamente perfecta⁴. Así pues, la neutralidad en las operaciones de reestructuración empresarial estaría al servicio de la intención de no provocar regresiones en un marco de competencia que pretende alcanzar cotas de mayor perfección. Si la neutralidad sólo se explica en un entorno competitivo, no se puede decir que tal neutralidad impida incentivar ciertas operaciones cuando las mismas estén al servicio de la búsqueda de una mayor perfección del marco de competencia. Y menos aun cuando la neutralidad se expresa a través de la regla del diferimiento que constituye, si bien no un beneficio, si una ventaja fiscal manifiesta. Estamos hablando de neutralidad no en el sentido de que el sistema fiscal sea indiferente a las concentraciones empresariales sino en el sentido de que no las obstaculice, que es tanto como decir que las favorezca. La neutralidad, por tanto, se puede expresar a

1 La Directiva recoge una regla de continuidad en la valoración, imponiendo además la continuidad en los criterios de determinación del resultado y facultando a que los Estados miembros permitan que las sociedades beneficiarias de las operaciones asuman las pérdidas de las sociedades transmitentes. CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Comentarios al régimen jurídico de las operaciones de fusión empresarial y figuras afines”, Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Yebra-García Novoa-López Díaz, Ed. Comares, Granada, 1998, pag. 342. La Directiva establece que la determinación de las correcciones valorativas y, en su caso, de las variaciones patrimoniales se efectúe “en las mismas condiciones en que la habrían realizado la o las sociedades transmitentes si no se hubiera llevado a cabo la fusión e escisión” (art. 4, 2 de la Directiva 90/434/CEE).

2 En casos como este, la sentencia Leur-Bloem, de 17 de julio de 1997 (As. 28/95), entiende que la regulación interna, cuando toma como modelo el régimen comunitario, es también materia objeto de cuestión prejudicial, incorporando a la normativa interna y para las operaciones de reestructuración interna, la filosofía de la Directiva. Véase, GUTIERREZ BENGOCHEA, M., “Régimen fiscal de las fusiones por absorción”, Revista de Técnica Tributaria, nº 32, 1996, pag. 81.

3 SERRANO GUTIERREZ, A., “Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”, Manual del Impuesto sobre Sociedades, IEF, Madrid, 2003, pag. 899.

4 NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, pags. 316 y 317.

La referencia al “motivo económico válido” es una espada de Damocles que pende sobre la posibilidad de acudir a estas operaciones acogiéndose al régimen de diferimiento

través de ventajas e incentivos a la concentración empresarial.

Es a lo que se refiere el preámbulo de la Directiva 90/434/CEE, al decir que las “fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común” no debiéndose ver aquéllas “obstaculizadas por restricciones, desventajas

o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, siendo el diferimiento un instrumento más para lograr esa neutralidad⁵.

Por tanto, la Directiva 90/434/CEE, aun tras la reforma por la Directiva 2005/19/CE, está orientada a una neutralidad al servicio de la transformación empresarial con unos fines claros de facilitar la adaptación al entorno competitivo. Y al servicio de esta finalidad se encontrarían también las medidas tendentes a no exigir los derechos de aportación (en España, OS) en las operaciones de reestructuración. Tradicionalmente, ello se traducía en la exención en OS de estas operaciones de reestructuración, como una consecuencia más del régimen, especial y voluntario, de *diferimiento*.

La exención de las operaciones de reestructuración empresarial en la modalidad de OS se incorporó a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades europeas, que transponía la Directiva 90/434/CEE. Esta norma introdujo en el artículo 45, I, B), 10 del ITPAJD, la exención de las operaciones a que se refería el artículo 21 del mismo (fusión, escisión y aportación de activos) siempre que les resultase de aplicación el régimen especial establecido en el Título I de la Ley 29/1991. Este régimen sería el régimen de diferimiento actualmente recogido en el Capítulo VIII del Título VII, del TR de la Ley del IS, como un régimen especial del mismo⁶.

Por lo tanto, la exención de las operaciones de reestructuración empresarial dependía de que las mismas se acogiesen al régimen voluntario de diferimiento, como una expresión más de la neutralidad que justificaría su existencia. Y, además, esta exención seguiría la suerte de las ventajas fiscales ligadas a la concesión del régimen. Por tanto, se podrán denegar su aplicación cuando la operación careciese, como dice el artículo 96,2 del TR de la LIS, de un “motivo económico válido”. La cláusula de motivo económico válido se introdujo en el artículo 110,2 en la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y pasaría a recogerse en el artículo 96, 2 del TR de la Ley del IS, aprobado por R.D.Leg. 4/2004, de 5

5 . NAVARRO EGEA, M., *Fiscalidad de la reestructuración empresarial*, Marcial Pons. Madrid, 1997, pag. 21.

6 Véase al respecto, DE PABLO VARONA, C., *El Impuesto sobre Operaciones Societarias, Análisis de su Régimen Jurídico*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pag. 289.

de marzo, teniendo su fundamento en el texto del artículo 11, 1, a), de la Directiva 90/434/CEE7. Sin entrar en la espinosa cuestión de si esta transposición ha sido o no respetuosa con las exigencias del Derecho Comunitario, lo cierto es que la referencia al “motivo económico válido” es una espada de Damocles que pende sobre la posibilidad de acudir a estas operaciones acogiendo al régimen de diferimiento. Lo que, tradicionalmente, también afectaba a la aplicación a la exención de OS.

Las reglas de diferimiento
en la tributación,
continuidad en la
valoración y autonomía
respecto al régimen
contable están al servicio
de ese referente que es la
neutralidad

II. Las reglas generales de aplicación de la modalidad de Operaciones Societarias y la no sujeción de las operaciones de reestructuración.

El artículo 1,2 del TR del ITPAJD dispone que *en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias*, dando así carta de naturaleza a la denominada regla de la incompatibilidad entre ambas figuras tributarias. La regla de incompatibilidad, no obstante, se limita a excluir la exigencia conjunta de ambos tributos, pero no aclara cuál de las dos figuras tributarias se aplica en los supuestos en que un mismo acto pudiera, teóricamente, ser gravado por ambos tributos. Pensemos (porque tendrá relevancia para la cuestión que trataremos después) en una constitución o aumento de capital en que un socio aporta unas acciones o participaciones o un bien inmueble, que constituyen transmisiones sujetas (aunque en el caso de las acciones o participaciones sujeta pero exenta) a la modalidad de TPO, y que, además, pueden estar gravadas por OS.

Esta situación la viene resolviendo la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) a través de la regla de la especialidad. Así, en la clásica resolución de 29 de enero de 1993, la DGT interpreta el artículo 1,2 del TRITPAJD en el sentido de que “cuando se efectúan aportaciones no dinerarias de bienes y derechos, como desembolso de la suscripción de capital de las sociedades, la tributación de dicho acto, por la constitución de la sociedad o la ampliación de su capital social, como hecho imponible del concepto Operaciones Societarias, excluye la tributación de la transmisión de los bienes o derechos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

Dado el carácter específico de las operaciones societarias, parece lógico considerar que la constitución, ampliación de capital y demás operaciones sujetas, cuando el aportante sea un particular, sólo tributan por la

7 El art. 11. 1 a) de la Directiva, del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio, faculta a los Estados miembros para que, como hemos dicho, puedan negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV de la misma o a retirar sus beneficios fiscales cuando la operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de acciones tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. La Directiva no recoge pues un supuesto general de inaplicación del régimen tributario previsto en la misma sino una facultad o “reserva de competencia” para que los Estados miembros hagan uso de la misma.

modalidad de OS, prevaleciendo, por tanto, dicho impuesto⁸. Como señala con acierto DE PABLO VARONA, y en la medida en que en las operaciones se produce siempre un desplazamiento patrimonial, si la aplicación preferente correspondiese a TPO, simplemente se vaciaría de contenido la modalidad de OS⁹.

Pero últimamente, la DGT viene insistiendo en la preferencia de OS, aunque sea para derivar una consecuencia inaceptable: la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) a las transmisiones en operaciones de reestructuración. Así, en concreto, resoluciones de consultas como las V0318-08, de 14 de febrero y la V0814-08, de 21 de abril, ambas de 2008, interpretan el artículo 1.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, resolviendo la incompatibilidad entre las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, a favor de OS, “por aplicación del principio general de prevalencia de la ley especial sobre la ley general” que, como recuerda la propia DGT, tiene su origen en el aforismo romano *lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*. El Centro Directivo acude, por tanto, a la *especialidad* que es un instrumento de resolución de antinomias, esto es, de resolución de contradicciones normativas que se producen cuando, ante unas mismas condiciones fácticas, se imputan consecuencias jurídicas que no pueden observarse simultáneamente¹⁰.

Por su parte el Tribunal Supremo viene pronunciándose a favor de la prevalencia de la tributación por OS, invocando también esta regla general de especialidad. Es el caso por ejemplo, de la clásica sentencia de 24 de octubre de 1987¹¹. Sin embargo, el Tribunal ha generado confusión al defender en alguna resolución aislada (por ejemplo, la sentencia de 23 de febrero de 1987¹²) que las aportaciones no dinerarias de los socios, si en contravalor se emiten acciones, se consideran estipulación única calificable como transmisión onerosa y no como operación societaria.

Sentencias como ésta han abonado el terreno para algunas consecuencias que se pueden extraer de la declaración de no sujeción en OS de las operaciones de reestructuración empresarial, que establece la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Como se ha apuntado, la novedad consiste en incluir un segundo párrafo en el artículo 19 del TRITPAJD, señalando las operaciones no sujetas a OS, que serían las previstas en el artículo 21 del propio TRITPAJD. Estas operaciones coinciden en lo sustancial con las previstas en la Ley 29/1991, incluyendo algún ejemplo de operación que no constaba en esta norma, como las aportaciones no dinerarias.

Aunque la justificación inmediata de esta decisión legislativa será la necesidad de transponer en el ordenamiento interno español la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

8 VARONA ALABERN, J.E., “IVA e ITPyAJD: “Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”, Civitas, REDF, nº 65, enero-marzo, 1990, pags. 84 y 85.

9 DE PABLO VARONA, C., El Impuesto sobre Operaciones Societarias, Análisis de su Régimen Jurídico, op. cit., pag. 41

10 J. L. VILLAR PALASÍ, “Más sobre las antinomias”, en el libro colectivo Luis Jordana de Pozas. Creador de la Ciencia Administrativa, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2000, págs. 51 y ss.

11 RJ 1987, 7396.

12 RJ 1987, 943.

III. La Directiva 2008/7/CE.

La declaración de no sujeción en OS de las reestructuraciones trae su causa, como se dijo, de la necesidad de ejecutar en el ordenamiento español la Directiva 2008/7/CE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. La misma fue aprobada por el Consejo de la Unión Europea

de 12 de febrero de 2008 y sustituye a la Directiva 69/335/CEE del Consejo de 17 de julio, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, la cual resulta derogada con efectos a partir del día 1 de enero de 2009.

La ejecución de la Directiva obliga a modificar el contenido de los preceptos del TR del ITPAJD que definen los hechos imponible de la modalidad de OS

La Directiva 2008/7/CE incide en la imposición indirecta que afecta a las denominadas *aportaciones de capital* y que en el ordenamiento español se concreta en la modalidad de OS. Procede esta Directiva a una reordenación de esta imposición, excluyendo algunas operaciones que la Directiva 69/335/CEE sí gravaba, en función de la idea, plasmada en los considerandos introductorios, de que los efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones son desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las empresas y que esos efectos desfavorables son particularmente negativos en la coyuntura actual, que exige imperativamente que se dé prioridad al relanzamiento de las inversiones. La no exigencia del gravamen sería una expresión más de la citada neutralidad que ya inspiraba la Directiva 69/434/CEE.

Así, desaparecen los hechos imponible referentes al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una entidad considerada como sociedad de capital en este último Estado miembro, pero no en el primero, así como al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una entidad con la sede de su dirección efectiva en un tercer país y considerada *sociedad de capital* en este último Estado miembro. Estos principios ya habían incidido en el ordenamiento interno español a través de las sentencias de 7 de junio (asunto C-178/05, Comisión/Grecia) y 8 de noviembre de 2007 (asunto C-251/06, ING. AUER), que vendrían a determinar que España no puede gravar el traslado de la sede de dirección o del domicilio social de una sociedad de capital que no está sujeta a un impuesto similar en su país de origen. En lo que aquí nos interesa, la Directiva dispone que no se someta a ninguna forma de imposición indirecta a las sociedades de capital por el traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital o por las llamadas *operaciones de reestructuración*.

En efecto, el artículo 5,1, e) de esta Directiva dispone que no se someterán a ningún tipo de impuestos indirectos las operaciones de reestructuración mencionadas en el artículo 4 de la propia Directiva. Estas operaciones incluyen, según la literalidad de la norma comunitaria, la transmisión, por una o varias sociedades de capital, de la totalidad de su patrimonio, o de una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes, siempre que la contrapartida de dicha transmisión consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la sociedad adquirente, lo que abarca la fusión por absorción, incluyendo la fusión impropia, y la fusión con constitución de una nueva sociedad además de la aportación de rama de actividad. Se incluye también la adquisición,

por una sociedad de capital en vías de constitución o ya existente, de participaciones que representen la mayoría de los derechos de voto de otra sociedad de capital, siempre que la contrapartida de las participaciones adquiridas consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la primera de dichas sociedades. Se incluyen, por tanto, las operaciones que, con carácter general podemos denominar de *canje de valores*. A ello hay que unir que, en caso de que la mayoría de los derechos de voto se alcance mediante dos o más operaciones, solo se considerarán operaciones de reestructuración la operación por la que se alcance la mayoría de los derechos de voto y las operaciones subsiguientes. Por último, a efectos de la Directiva, el concepto de operaciones de reestructuración incluye la transferencia a una sociedad de capital de todo el patrimonio de otra sociedad de capital que pertenezca totalmente a la primera sociedad.

Parece obvio, por tanto, que la ejecución de la Directiva obliga a modificar el contenido de los preceptos del TR del ITPAJD que definen los hechos imposables de la modalidad de OS. Y, en concreto, la no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración obligaría a suprimir los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora, de reestructuración), que pasarían a convertirse en supuestos de no sujeción¹³.

Los motivos que llevan a adoptar esta Directiva son también, como en el caso del régimen de diferimiento que prevé la Directa 90/434/CE, razones de neutralidad fiscal manifestada en la pretensión de reducir la carga fiscal de la agrupación de empresas con la finalidad de no penalizarlas, lo que determina la supresión de los *derechos de aportación* en el caso de operaciones de reestructuración. Por eso, la no sujeción a los impuestos indirectos de estas operaciones deberá tener lugar en todo caso y no sólo cuando se cumplan los requisitos específicos del régimen de diferimiento del Capítulo VIII del Título VII, del TR de la Ley del IS.

Sin embargo la transposición de esta regla al Derecho español por medio de la Ley 4/2008, que establece la no sujeción de las operaciones de reestructuración a OS, conlleva automáticamente, y atendiendo al régimen de incompatibilidad TPO-OS previsto en el artículo 1.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, la posibilidad de gravamen en TPO. Para evitar este gravamen, y como reconocimiento implícito de que a partir de ahora las operaciones de reestructuración están sujetas a TPO, la propia norma que proclama la no sujeción a OS, determina su exención a TPO. Esta exención a TPO se confirma en el art. 45,1, B), donde se establece la exención, *en su caso*, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados, de las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1º, 2º y 3º del artículo 19.2 del TRITPAJD.

Sin embargo, la no sujeción de las operaciones de reestructuración a OS y su consiguiente declaración de sujeción con exención a TPO, abre un *filón* que la Administración está permitiendo que las Comunidades Autónomas aprovechen para incrementar su recaudación. Ese filón no es otro que la posibilidad de excepcionar la exención de las operaciones de reestructuración a TPO, aplicando el artículo 108 de la

13 Y, al mismo tiempo, resulta conveniente derogar el apartado 2 de la disposición adicional segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, precepto que incluye las definiciones de las operaciones de fusión y escisión a efectos de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues, si bien se considera oportuno mantener las definiciones a efectos de operaciones societarias en la norma legal del Impuesto sobre Sociedades, parece razonable que la referencia se ubique en el Texto Refundido de la Ley de aquel tributo.

LMV, siempre y cuando la operación reúna los requisitos previstos en esta disposición. Posibilidad que permite la Dirección General de Tributos (DGT).

A esta cuestión vamos a referirnos inmediatamente.

IV. La compatibilidad de la sujeción a Operaciones Societarias con la aplicación del artículo 108 LMV

La expresa declaración de la no sujeción de las operaciones de reestructuración a la modalidad de OS permite traer a colación la cuestión de la posible aplicación a estas operaciones de una modalidad de TPO como es el artículo 108 de la LMV, reformado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención contra el fraude, que ha entrado en vigor el 1 de diciembre de 2006.

Con relación al tema que nos ocupa, una de las cuestiones que en los últimos tiempos ha suscitado verdadera perplejidad es la doctrina fijada por la DGT en diversas contestaciones a consulta, destacando sobre todo la V0318-08, de 14 de febrero y la V0814-08, de 21 de abril, ambas de 2008. Estas resoluciones culminan una doctrina del Centro Directivo defensora de la tesis de que el artículo 108 de la LMV es de aplicación en los supuestos de adquisición de títulos en mercados primarios, aunque tal adquisición haya tenido lugar en el marco de una operación gravada en la modalidad de OS.

El dato legislativo que tiene en cuenta el Centro Directivo para llegar a esta sorprendente conclusión es, en primer lugar, la nueva redacción del párrafo segundo del artículo 108 de la LMV, según el cual quedan exceptuadas de la exención general de la transmisión de valores, *las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores*. Recoge este precepto la evidencia de que el negocio transmisivo de los títulos que permiten el control de una sociedad inmobiliaria puede tener lugar a través de un mercado secundario, esto es, a través de la adquisición derivativa de los títulos mediante un negocio oneroso (compraventa, permuta...) o del mercado primario. Al mercado primario, esto es, al integrado por emisiones de nuevas acciones o participaciones, se refiere el artículo 25 de la LMV, señalando en su párrafo segundo que para la colocación de emisiones podrá recurrirse a cualquier técnica adecuada a elección del emisor. Aquí no existe transmisión de títulos, sino mera adquisición de los mismos.

La referencia que introduce esta nueva redacción del artículo 108 a que las adquisiciones en los mercados primarios darán lugar a la aplicación del artículo 108 de la LMV *como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma*, debe llevar a interpretar la referencia *cualquier otra forma* en un sentido muy concreto y limitado. Ese sentido no puede ser otro que el de entender que la norma quiere hacer referencia a casos en que hay adquisiciones primarias pero no hay ejercicio de derechos de suscripción preferente porque se han eliminado. Así ocurre, por ejemplo, cuando por aplicación del artículo 159 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), tenga lugar, con ocasión de un aumento de capital, la supresión total o parcial del derecho de suscripción preferente. Es competente para esta supresión total o parcial la Junta General, quien puede delegar en los administradores (artículo 159,2 del TRLSA). En el caso de acciones convertibles

La doctrina de la DGT supone que el gravamen vía artículo 108 de la LMV puede tener lugar “además” de la tributación que corresponda por OS

y si la relación de conversión era fija, debe preverse una fórmula de ajuste de dicha relación que permita compensar la eventual dilución del importe del derecho de conversión (artículo 159,3 del TRLSA). A casos como éste se estaría refiriendo la nueva dicción de la cláusula especial.

En casos como este cabría la aplicación de la cláusula, entre otras cosas porque el control de una sociedad inmobiliaria puede resultar

provocada por la entrada en escena de terceros, siendo imaginable la hipótesis de una intencionalidad traslativa de los inmuebles que figuran en el activo de la sociedad. Obviamente, siempre y cuando dicha finalidad traslativa resulte acreditada. Esto es, siempre que el negocio se realice con la intención de llevar a cabo la transmisión fraudulenta de inmuebles mediante la transmisión del control de una sociedad inmobiliaria y carezca de motivo económico válido. Así es como debe interpretarse la aplicación del artículo 108 de la LMV, como hemos expuesto en algún trabajo anterior¹⁴.

Por el contrario, la DGT aprovecha esta referencia a las adquisiciones primarias *cualquiera que sea la forma de las mismas*, para extender la aplicabilidad del artículo 108 de la LMV a casos en que tal adquisición primaria es fruto de una operación gravada en OS. Esta interpretación expansiva del artículo 108 de la LMV es claramente inapropiada respecto a una cláusula especial de lucha contra la elusión, porque no se limita a supuestos donde podría hablarse de un efecto traslativo del control de una sociedad (como sería la entrada de socios nuevos por exclusión de derechos de suscripción preferente), sino que la cláusula para evitar transacciones fraudulentas de inmuebles puede acabar aplicándose a casos en los que ni siquiera hay un tercero al que transmitir.

La propia idea de transmisión implica la existencia de *alteridad*, y esa alteridad se justifica plenamente cuando entra en el capital de una sociedad un tercero con ánimo de adquirir. Sin embargo, la DGT tiene asumido (así lo demuestra la contestación a consulta V1639-08, de 5 de agosto de 2008) que el artículo 108 de la LMV se puede aplicar cuando tenga lugar la obtención del control por uno de sus socios de una sociedad cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español; es decir, cuando el control lo obtenga quien ya era socio sin que se haya producido la entrada de un socio nuevo.

V. La relativización por la doctrina de la DGT del régimen de incompatibilidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas-Operaciones Societarias.

El primer escollo con que se encuentra la DGT para defender su postura es, obviamente, la incompatibilidad entre las modalidades de TPO y OS, ya que, al fin y a la postre, el artículo 108 de la LMV no es más que una modalidad de hecho imponible subrogatorio de TPO. Como hemos dicho, el artículo 1.2 del Texto

14 Véase GARCIA NOVOA, C., “Cuestiones problemáticas de la reforma del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores. La incidencia del Derecho Comunitario”, *Quincena Fiscal*, 15-16, 2008, pags. 4.

Refundido del ITP y AJD establece una incompatibilidad absoluta entre las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, en los siguientes términos: “en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y por el de Operaciones Societarias”. Incompatibilidad que ha de resolverse a favor de OS por aplicación del principio general de prevalencia de la ley especial sobre la ley general que, como recuerda la propia DGT, tiene su origen en el aforismo romano *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*.

Admitiendo, como premisa, esta incompatibilidad, la proyección de la misma sobre la aplicación del artículo 108 de la LMV a operaciones gravadas por la modalidad de OS lleva a la DGT a afirmar que “la interpretación conjunta de los artículos 1.2 del Texto Refundido del ITP y AJD y 108 de la Ley del Mercado de Valores, es que, en términos generales, las transmisiones de valores –que en general están exentas del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) – tributarán por la modalidad de TPO cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a esta modalidad del ITP y AJD por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD, pero no cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a la modalidad de OS por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 19 y concordantes –entre ellos, el artículo 21– del referido Texto Refundido”.

Hasta aquí, la DGT formula una conclusión absolutamente lógica que deriva de una interpretación conjunta de los artículos 1.2 del Texto Refundido de la Ley de Transmisiones Patrimoniales y del 108 de la LMV: las transmisiones de valores tributarán por la modalidad de TPO cuando se trate de enajenaciones sujetas a esta modalidad del ITPAJD por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 7 del Texto Refundido. Pero no ocurrirá lo mismo cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a la modalidad de OS por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 19 y concordantes –entre ellos, el artículo 21– del referido Texto Refundido del ITPAJD.

Obviamente, esta doctrina de la DGT es aplicable con anterioridad a la introducción por la Ley 4/2008 de la no sujeción a OS de las operaciones de reestructuración, mientras el artículo 45, I, B del TRITPAJD dispone que estas operaciones estarán *en su caso* sujetas pero exentas a las modalidades de TPO y AJD. Desde la entrada en vigor de esta reforma, podría entenderse (a nuestro juicio, de forma equivocada) que la proclamación de la no sujeción a OS abre al vía a la sujeción a TPO, y dado que la exención en TPO de las operaciones de reestructuración es una exención *en su caso*, cabría la posibilidad de que, en casos concretos, esa exención no opere. Y que, entre esos casos, estarían los supuestos en que la transmisión deriva en el control de una sociedad inmobiliaria. Esto es; supuestos en que sería de aplicación el art. 108 de la LMV.

A nuestro juicio, el entendimiento de la reforma introducida por la Ley 4/2008 debe ser completamente diferente. La regla de la especialidad que viene invocando la DGT determinaría que la no sujeción a OS abriese la posibilidad de sujeción a TPO. Pero esa posible sujeción es neutralizada por el artículo 45, I, B del TRITPAJD, que, tras la Ley 4/2008 dispone la exención a TPO de todas las operaciones de reestructuración. Aquí lo que jugaría sería el principio de *lex posterior*. La proclamación en una ley posterior de una exención impediría la aplicación de la *excepción a la exención* contenida en una ley anterior como la LMV.

Sin embargo, el Centro Directivo añade una afirmación que causa cierta sorpresa: si la transmisión de los valores se efectúa en los mercados primarios, ya sea como consecuencia del ejercicio de derechos de suscripción preferente, de la conversión de obligaciones en acciones o de cualquier otra forma, además de

la tributación que corresponda por la OS, si la adquisición de los valores emitidos en el mercado primario confiere a su adquirente el control de una sociedad inmobiliaria, o le permite aumentar la participación en sociedades ya controladas, tal obtención del control o su aumento provocará la sujeción en TPO.

Todo ello, sin menoscabo de que, por ejemplo, en una ampliación de capital, si se reciben acciones por la aportación de los inmuebles y éstas se transmiten en un plazo inferior a tres años, se produzca también la tributación en el momento de la transmisión, por aplicación de la letra b) del apartado 2 del artículo 108 de la LMV.

Así, para la DGT, una escisión financiera realizada en el mercado secundario o una transmisión en el mercado secundario a través de un canje de valores no tributaría por TPO, al aplicarse la regla general de incompatibilidad entre esta modalidad impositiva y OS. Sin embargo, en las adquisiciones en el mercado primario ligadas a la emisión de nuevas acciones, y dada la dicción de la nueva redacción del artículo 108 de la LMV, que entiende aplicable la cláusula especial cuando el control de una sociedad inmobiliaria se produzca mediante adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, no operaría la incompatibilidad de las modalidades de TPO y OS. Por ejemplo, podría gravarse por TPO, vía artículo 108 de la LMV, la operación de ampliación de capital que ya está gravada por la modalidad de OS y que desemboca, a través de la suscripción de las nuevas acciones emitidas, en la toma de control de una sociedad cuyo activo se encuentre integrado en más del 50 por 100 por bienes inmuebles. Y esta conclusión de la DGT puede ser aplicada, incluso en un escenario en el que, formalmente, se ha salvado la incompatibilidad. Escenario como el que define la no sujeción a OS de las operaciones de reestructuración introducida por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. Y ello, porque la doctrina de la DGT supone que el gravamen vía artículo 108 de la LMV puede tener lugar “además de la tributación que corresponda por OS”. Por ello, no cabe esperar que la Administración cambie su criterio ahora que tal tributación no es posible por la expresa declaración de no sujeción a OS por la Ley 4/2008.

Esta interpretación de la DGT, a nuestro juicio, provoca efectos desproporcionados, es ilegal y contraria a las exigencias del Derecho Comunitario.

VI. Resultados desproporcionados de esta doctrina

La demostración más palpable de las consecuencias desproporcionadas de esta doctrina de la DGT se ve en los resultados absurdos que provocaría una aplicación generalizada de la misma.

No cabe duda –y basta leer la Exposición de Motivos del artículo 108 de la Ley 36/2006 – de que el artículo 108 de LMV es una medida antielusoria que pretende evitar que a través de la transmisión de acciones se encubra la transmisión de inmuebles. El espíritu originario de la Ley 24/1988 se deja ver en el punto 16 de la Exposición de Motivos, donde se dice que, a través del artículo 108 de la LMV, “se ha pretendido asimismo, de acuerdo con lo previsto en la citada propuesta de Directiva, establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias”. Por ello, no parece razonable aplicarla en situaciones en las cuales es obvio que esto no se produce. En realidad se trata de un problema que ya hemos expuesto en otra oportunidad, al hablar de la impropiedad

de aplicar el artículo 108 de forma automática, sin atender a su naturaleza antielusoria y de su posible contradicción con el Derecho Comunitario¹⁵ (de nuevo véase *Cuestiones problemáticas de la reforma del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores. La incidencia del Derecho Comunitario*), aunque esta doctrina de la DGT parece dar otra vuelta de tuerca. Fundamentalmente, porque hace una interpretación extensiva de una cláusula especial antielusoria como el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores.

Pero esta vuelta de tuerca no puede aceptarse si nos atenemos a alguna resolución judicial reciente. Es el caso de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía. Sede de Granada de 29 de septiembre de 2008 (Recurso 1381/2001) que declara exenta la transmisión de participaciones sociales que permitan ejercer el control de la sociedad de una entidad mercantil destinada a matadero industrial, cuyo activo esta, en principio, constituido en más de un 50% por inmuebles conforme a los criterios del artículo 334 del Código Civil, pero que si se excluyen de este cómputo la instalaciones técnicas y la maquinaria no se excede del 50%. La sentencia realiza una interpretación finalista del artículo 108 de la LMV.

Ya hemos dicho que la referencia a adquisiciones en el mercado primario *cualquiera que sea la forma en que la misma se lleve a cabo* podría llevar a aplicar la cláusula a casos, como la exclusión de los derechos de suscripción, en que se produce el efecto de que un tercero, el nuevo socio que entra en el capital, acaba controlando la sociedad inmobiliaria que hasta ese instante controlaban los socios antiguos. Pero la interpretación expansiva de la DGT llevaría a que el artículo 108 de la LMV fuese referible a más casos.

Esta doctrina de la DGT se aplicaría, por ejemplo, a situaciones en las cuales dos socios controlen una inmobiliaria al 50 por 100 cada uno y haya que efectuar una inyección de medios económicos, vía ampliación de capital. Cualquiera de los socios que acuda a la ampliación suscribiendo las nuevas acciones acabaría controlando más del 50 por 100 y tendría que satisfacer el 7 por 100 por el valor real de unos inmuebles que no han sido transmitidos fraudulentamente a nadie.

Esta nueva doctrina se aplicaría también cuando una persona física participe en dos sociedades, una de las cuales tenga un activo integrado por inmuebles en más del 50 por 100, aunque la participación de esa persona física sea inferior a este porcentaje. Es posible que tenga que *rescatar* económicamente la sociedad con un activo mayormente inmobiliario. Es, incluso, posible que la sociedad llegue a estar incurso en alguna causa de disolución del artículo 104,1, e) de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 260,1, 4) del Texto Refundido de las Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto-Legislativo 1564/1989 (situación muy habitual en el actual panorama de crisis), por lo que ese rescate se hace imprescindible, a pesar de la sorprendente Disposición Adicional Única del Decreto-Ley 10/2008, que establece que a efectos de disolución no se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en cuentas anuales derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias

A pesar de que el Decreto-Ley parece querer eximir a los socios de tener que reponer recursos vía ampliación de capital, el artículo 36 del Código de Comercio sigue manteniendo las aportaciones efectuadas con posterioridad a la constitución en el cómputo del Patrimonio Neto. Por eso seguirá siendo conveniente, e incluso necesario, que los socios acudan al rescate de muchas sociedades inmobiliarias. Y en el actual panorama, los tributos se

15 GARCIA NOVOA, C., "Cuestiones problemáticas de la reforma del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores. La incidencia del Derecho Comunitario", op. cit., pag. 8.

Que un sujeto que no ha realizado una operación con ánimo elusorio sino una operación con claro fin económico tribute por la vía indirecta de una cláusula antiabuso, vulnera el requisito de la proporcionalidad.

están utilizando como instrumento para potenciar la recuperación económica de las empresas. Si acude al rescate de la sociedad inmobiliaria tendrá que contar no sólo con el gravamen por OS, el 1 por 100 sobre la cifra de capital aumentada, sino también con el coste del 7 por 100 sobre el valor real de los inmuebles en concepto de TPO, si, como consecuencia de la suscripción de las nuevas acciones o participaciones, controla la sociedad inmobiliaria por acabar disponiendo de más del 50 por 100 de su capital. Y ello sería así, incluso si en pago de las nuevas acciones se llevase a cabo una aportación del 100 por 100 de otra sociedad.

Que un sujeto que no ha realizado una operación con ánimo elusorio sino una operación con claro fin económico tribute por la vía indirecta de una cláusula antiabuso, vulnera el requisito de la proporcionalidad. La exigencia de proporcionalidad supone, como ha dicho el Tribunal Constitucional, una relación ponderada de medios a fines (sentencias 66/1985 – FJ Primero- y 50/1995, de 23 de febrero –FJ 7º-) en sus tres vertientes de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto y ninguna de las tres se estaría respetando en este caso. La cláusula devendría no necesaria e inidónea por no referirse a una conducta elusiva y sería una medida claramente desproporcionada frente a una actuación del particular guiada por la necesidad de reflotar una sociedad.

VII. Interpretación extensiva de una cláusula especial antielusoria.

En segundo lugar, la doctrina de la DGT tiene el efecto de interpretar extensivamente una cláusula antielusiva especial. Las cláusulas especiales antielusorias o cláusulas *ad hoc* son una alternativa a las cláusulas generales, aunque suelen figurar en los ordenamientos “combinadas” con una cláusula general.

Lo característico de estas cláusulas *ad hoc* es que presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho “rígido, detallado y taxativo”, lo que lleva a calificarlas como cláusulas a *fattispecie chiusa*¹⁶. Su finalidad es respetar la libertad creativa de los ciudadanos, encarnada en la autonomía para adoptar las formas jurídicas que estimen adecuadas, de manera que el poder público sólo intervendría a posteriori, y cuando un fenómeno elusivo adquiriera dimensiones preocupantes. Y lo hará de forma singular, sobre cada acto o negocio de los particulares, adelantándose en la ley a las posibles maniobras de los contribuyentes. Esa forma singular de intervenir que presupone la cláusula especial se manifiesta en específicas reformas legislativas. Las cláusulas especiales sólo se pueden aplicar en el supuesto expresamente previsto y no pueden ser objeto de una interpretación extensiva.

16 GALLO, F.- MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, en *Giustizia Tributaria*, 1º Congresso Internacional de Direito Tributario- IBET, Ed. Parma, Sao Paulo, 1998, pag. 169; PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, pags. 20 y 21.

Estas características de las cláusulas especiales se contradicen con la citada interpretación de la DGT. La misma provoca un efecto combinado de entender extensivamente la expresión *mediante cualquier otra forma* para delimitar las adquisiciones en mercados primarios que dan lugar a la aplicación del artículo 108 de la LMV y de anular, para determinado tipo de operaciones, la incompatibilidad TPO-OS, prevista en el artículo 1.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Cuando la reforma del artículo 108 de la LMV introdujo la mención a *cualquier forma de adquisición en mercados primarios* después de hacer referencia a la adquisición mediante el ejercicio de derechos de suscripción y de la conversión de obligaciones en acciones, no tenía una pretensión de extender la aplicación de la cláusula a todos los supuestos de adquisición en mercados primarios. Probablemente se estaba refiriendo a ampliaciones de capital en que el tráfico de derechos de suscripción no resulta ser la única alternativa para modificar el porcentaje previo de participación de los socios, que toda ampliación debe respetar. Como adelantamos, se estaría refiriendo a supuestos en que es posible alterar la distribución de capital logrando el objetivo de atribuir el control a un socio mediante la exclusión de los derechos de suscripción. En estos supuestos, y, en especial, en los casos de exclusión parcial, resulta posible la entrada de nuevos socios que pueden llegar a asumir el control de la entidad titular de los inmuebles. Pero no cabe imaginar que fuera voluntad del legislador ampliar este supuesto a todos los casos de adquisiciones en mercados primarios derivadas de operaciones gravadas en OS.

Respecto a este tipo de operaciones es posible, en el plano teórico, diferenciar la operación de la emisión de acciones y participaciones que la misma conlleva y ambas, de la adquisición subsiguiente. El criterio que sigue la DGT consiste, precisamente, en desdoblar la operación de ampliación de capital, diferenciando, por una parte, lo que es ampliación de capital y, por otro, la entrega de títulos al suscriptor, que sería lo que se somete a tributación como adquisición en el mercado primario. Pero, al final, y a través de esta diferenciación que debería operar exclusivamente en el plano teórico, pretendiendo gravar una adquisición se estaría gravando un canje de valores o una aportación no dineraria, y al gravar ésta, se estaría incidiendo en la carga fiscal de una ampliación de capital o una fusión, hechos imposables tributados en OS. Y esta modalidad impositiva es incompatible con TPO. Lo que viene a hacer la Ley 4/2008 al establecer la no sujeción a OS de las operaciones de reestructuración es introducir una excepción al artículo 1,2 del Texto Refundido del ITP y AJD. A partir de esta novedad legislativa podríamos decir que la postura de la DGT ya no contraviene la incompatibilidad que está en la base de la ordenación de la tributación indirecta. Pero sigue siendo una interpretación de consecuencias deplorables porque afecta al régimen de neutralidad, promovido por la normativa comunitaria, para las operaciones de reestructuración empresarial. Aplicar el artículo 108 de la LMV a operaciones que pueden acogerse al régimen de diferimiento previsto por la Directiva 90/434/CEE es ir contra la neutralidad que justifica la adopción de este régimen y contra la filosofía de la Directiva. Tal filosofía no es otra que la voluntad de propiciar en la Unión Europea condiciones económicas y de competitividad análogas a las de un mercado interior, facilitando la adaptación de los operadores económicos a un entorno de competencia internacional, evitando una penalización fiscal de las operaciones de adaptación de las estructuras económico-societarias a ese entorno. Y la promoción de la neutralidad es también lo que ha justificado la supresión del gravamen de OS, auspiciada por la Directiva 2008/7/CE.

En suma, formalmente se salva la incompatibilidad TPO-OS este solapamiento con la previsión en el artículo 19 del Texto Refundido del ITPAJD, en la redacción introducida por el artículo Séptimo, Tres de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de la no sujeción a OS de las *operaciones de reestructuración*. Pero el

problema es de mayor calado y hunde sus raíces en el Derecho Comunitario. Tanto porque no cabe gravar las operaciones de emisión de valores, como porque no cabe hacerlo aplicando una cláusula especial antielusoria a supuestos en que no concurre voluntad elusiva o existe un claro *business purpose*.

VIII. Contravención del Derecho Comunitario.

La situación anteriormente expuesta presenta, además, algunas objeciones desde la perspectiva del ordenamiento comunitario europeo, a partir de la regla general de la primacía del mismo en los términos en los que lo ha afirmado la sentencia *Comisión/Francia*, de 24 de febrero de 2000, C-434/97, Rec. p. I-1129.

Son dos los grandes temas a tratar con relación al Derecho Comunitario. Por un lado, está la admisibilidad de un gravamen sobre las transmisiones de acciones o participaciones en el marco de una operación de reestructuración sometida a tributación por un derecho de aportación – impuesto sobre operaciones societarias, en España -. Por otro, estaría la cuestión de si este gravamen puede tener lugar a través de una aplicación extensiva de una cláusula general antielusoria.

A ambas cuestiones vamos a referirnos a continuación.

VIII.1. El gravamen de las acciones o participaciones en el marco de las operaciones societarias.

El ordenamiento comunitario no venía siendo proclive al gravamen de la emisión de acciones, participaciones y otros valores, al margen de la exigencia de los *derechos de aportación*. Y ello, en tanto era objetivo prioritario de la Directiva 69/335/CEE promover la libertad de circulación de capitales, *considerada esencial para crear una unión económica con características análogas a las de un mercado interior*. Para alcanzar dicho objetivo resultaba necesario establecer unas reglas muy claras en lo que se refiere al gravamen de la concentración de capitales. Dichas reglas se resumían, para la Directiva de 1969, en la *supresión de los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros, y la aplicación, en su lugar, de un impuesto percibido una sola vez en el mercado común e igual en todos los Estados miembros* (sentencia de 11 de junio de 1996, *Denkavit International* y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 16, y *Fantask* y otros, antes citada, apartado 13). Así, tanto la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, como la Directiva 2008/7/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, incluyen la prohibición de exigencia de otros gravámenes diferentes del derecho de aportación.

En concreto, ésta última Directiva disponía en su artículo 5,2 que “los Estados miembros no someterán lo siguiente a ninguna forma de imposición indirecta: a) la creación, la emisión, la admisión a cotización en Bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros valores de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de esos valores, sea quien fuere el emisor; b) los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros valores negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación,

emisión, admisión a cotización en bolsa, puesta en circulación o negociación de esas obligaciones u otros valores negociables”.

Esta prohibición, sin embargo, aparecía matizada de forma importante en el artículo 12, 1, b) de la Directiva, que permitía a los Estados miembros percibir impuestos sobre las transmisiones, comprendiéndose en ellos los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad, “referidos a las aportaciones a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio”. El artículo 12, 1, c) de la propia Directiva 69/335/CEE incluía una nueva matización de gran alcance, al ratificar la posibilidad de exigir impuestos de todas clases sobre las transmisiones referidas a los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, *en la medida en que la transmisión de estos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales*.

En suma, la Directiva disponía la supervivencia de los impuestos indirectos que graven las transmisiones de bienes de cualquier naturaleza con ocasión de una aportación a una sociedad, con la excepción de aquellas aportaciones que tuviesen como contrapartida la entrega de participaciones sociales. El concepto de *aportación* sería, además, un concepto comunitario, al igual que el *aumento de capital social* (sentencia de 30 de marzo de 2006, *Aro Tubi Trafilerie*, C-46/04, Rec. p. I-3009).

Por su parte, la Directiva 2008/7/CE, tal y como se ha dicho, introduce como gran novedad, la expresa declaración de no sujeción a ninguna clase de impuesto indirecto de las operaciones de reestructuración, lo que hace renacer la importancia de la percepción de gravámenes ligados a la transmisión de bienes a la propia sociedad. En ese sentido, conviene señalar, que el artículo 6,1, a), b) y c) de la Directiva 2008/7/CE, recoge con bastante exactitud el contenido de los apartados b) y c) del artículo 12 de la Directiva 69/335/CEE, al decir que los Estados miembros podrán percibir impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, aplicando un tipo uniforme o no; impuestos sobre las transmisiones, incluidos los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad, que graven las aportaciones, a una sociedad de capital, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio e impuestos sobre las transmisiones que graven los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad de capital, en la medida en que la transmisión de esos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales.

Todo dependerá, por tanto, de cómo se interprete el artículo 6,1, c) de la Directiva 2008/7/CE, que reproduce el texto del artículo 12, 1, c) de la Directiva 69/335/CEE. Conviene recordar que este precepto se refiere a la posibilidad de que se aplique un impuesto sobre la transmisión de bienes, compatible con el gravamen sobre las operaciones societarias, siempre que tal impuesto recaiga sobre “bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad de capital”. Según este precepto, la admisibilidad de tal gravamen dependerá de que la transmisión de esos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales. El precepto en cuestión es susceptible de dos interpretaciones. Una literal, según

Aplicar el artículo 108 de la LMV a operaciones que pueden acogerse al régimen de diferimiento previsto por la Directiva 90/434/CEE es ir contra la neutralidad que justifica la adopción de este régimen y contra la filosofía de la Directiva

La Directiva 2008/7/CE, tal y como se ha dicho, introduce como gran novedad, la expresa declaración de no sujeción a ninguna clase de impuesto indirecto de las operaciones de reestructuración

la cual habría que atender a la generalidad de la expresión “bienes de cualquier naturaleza”, de manera que para que se pudiera aplicar un impuesto sobre la transmisión de acciones a una sociedad compatible con el gravamen de la operación societaria, sería necesario que la contrapartida de la entrega no fuesen acciones o participaciones sociales de la sociedad adquirente.

Una segunda interpretación tendría un carácter sistemático y según la misma, el artículo 6,1, c) de la Directiva 2008/7/CE, de igual manera que el artículo 12, 1, c) de la Directiva 69/335/CEE,

constituyen una regla especial sobre la generalidad contenida en los apartados a) y b). Según esta interpretación, en tanto los artículos 6,1, a) de la Directiva 2008/7/CE y 12, 1, a) de la Directiva 69/335/CEE, hacen referencia a los valores mobiliarios, hay que entender que el apartado c) se refiere, al mencionar los bienes *de cualquier naturaleza*, a bienes distintos de los valores mobiliarios (y distintos de los inmuebles y fondos de comercio, mencionados en el apartado b). Por lo tanto, la posibilidad de exigir un impuesto sobre transmisiones de valores conjuntamente con el gravamen de la constitución o ampliación societaria no dependerá de que se reciba, como contrapartida a la entrega de valores, acciones o participaciones de la sociedad adquirente. O, lo que es lo mismo, de acuerdo con esta segunda interpretación, no será necesario, para que se exija el impuesto sobre transmisiones a los valores mobiliarios, que la contrapartida no sean acciones o participaciones. En principio, cabría tal exigencia en supuestos de ampliaciones de capital y canje de valores, entre otros.

Por tanto, la posibilidad de aplicar la modalidad de TPO a los desplazamientos patrimoniales originados con ocasión de la constitución o reestructuración de sociedades, no va a depender solamente de la incompatibilidad que articula el ordenamiento interno español, sino de la extensión con que se interpreten las disposiciones de la Directiva.

Y en ese sentido podemos señalar que algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea han apostado por una interpretación flexible y favorable a la exigencia de impuestos indirectos con ocasión de la transmisión de bienes muebles o inmuebles a las sociedades, incluso cuando tal aportación tuviese como contrapartida la entrega de acciones o participaciones.

Así, por un lado, en la sentencia *Immobiliare SIF* de 11 de diciembre de 1997, (Asunto C-42/96, Rec. p. I-7089) y por otro la en la sentencia Asunto C-236/97, *Skatteministeriet y Aktieselskabet Forsikringsselskabet Codan*, de 17 de diciembre de 1998, (Rec. p. I-8679), se llega a la conclusión de que la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite que, *en caso de transmisión de acciones, se perciba un impuesto, con independencia de que, por una parte, la empresa emisora de dichas acciones esté autorizada a cotizar en Bolsa y de que, por otra parte, la transmisión de las acciones tenga lugar en bolsa o directamente entre el transmitente y el adquirente*. Esto es, cabe, independientemente de la cotización o no en mercados organizados, la exigencia de un impuesto sobre transmisiones que grave todo tipo de bienes e, incluso, la entrega de acciones o inmuebles, como consecuencia de un proceso de ampliación de capital.

Más recientemente, la sentencia *Fortum Project Finance SA*, de 25 de octubre de 2007, (Asunto C-240/06), disponía que la Directiva 69/335/CEE debía interpretarse en el sentido de que su artículo 12, apartado 1, letra c), permitiría la percepción de un impuesto como el impuesto finlandés sobre transmisiones cuando se transmitiesen valores mobiliarios como aportación a una sociedad de capital, la cual entrega, en contrapartida, acciones propias de nueva emisión. Y ello, porque la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335/CEE, que excluye la aplicación de impuestos sobre transmisiones de bienes cuando la contrapartida son acciones o participaciones, no se aplicaría a un impuesto sobre transmisiones como el finlandés. La sentencia corrobora la segunda de las interpretaciones expuestas sobre la interpretación del artículo 12, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335/CEE (equivalente al artículo 6,1, c) de la Directiva 2008/7/CE) según la cual, las letras a) y b), del artículo 12, apartado 1, de la Directiva 69/335, versan sobre categorías específicas de bienes, a saber, por una parte, los valores mobiliarios y, por otra parte, los bienes inmuebles y los fondos de comercio. Por su parte, la letra c) del mismo artículo 12, apartado 1, se aplica a una generalidad de bienes, a saber, los *bienes de cualquier naturaleza*, y supedita, además, la percepción del impuesto sobre transmisiones al requisito de que la transmisión de estos bienes tenga una *contrapartida que no sean participaciones sociales*. El concepto *bienes de cualquier naturaleza* sólo puede referirse a los bienes de naturaleza distinta a la de los mencionados en las letras a) y b) del este mismo artículo 12, apartado 1, es decir, respectivamente, a los *valores mobiliarios* y a los *bienes inmuebles o fondos de comercio*. Considerar que el artículo 12, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335 hace referencia a los *bienes de cualquier naturaleza*, incluidos los contemplados en las letras a) y b), del mismo artículo, apartado 1, conllevaría la consecuencia de absorber totalmente el contenido de éstas, de manera que su existencia carecería de todo sentido y utilidad.

Por tanto, la Directiva no exigiría para la aplicación de un impuesto indirecto sobre la transmisión de valores compatible con el gravamen de las operaciones societarias que la contrapartida *no sean acciones o participaciones*. Ello llevaría a admitir que cabe un impuesto indirecto sobre transmisiones patrimoniales en las aportaciones de valores mobiliarios o inmuebles que tengan como contrapartida la entrega de acciones o participaciones de la sociedad a favor de la cual se efectúa la aportación.

En esta sentencia, el TJCE corrobora la postura del Ministerio de Hacienda finlandés, que en el dictamen emitido con ocasión del proceso que desembocó en la sentencia *Fortum Project Finance SA*, entendía que la Directiva 69/335/CEE no impide a los Estados miembros percibir un impuesto en caso de transmisión de la titularidad de valores mobiliarios. Para esta resolución del Tribunal de Luxemburgo, “el intercambio de acciones conlleva una transmisión”, que puede estar gravada por un impuesto sobre transmisiones. Este impuesto no se aplicaría a la suscripción de acciones en el marco de la emisión de nuevas acciones consecuencia de la ampliación de capital ni al aumento del capital social, sino a la transmisión de acciones. En suma, este impuesto no podía considerarse contrario al artículo 12, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335.

Se proclama, por tanto, la compatibilidad, desde la perspectiva comunitaria y, al amparo de la Directiva 69/335/CEE, de los impuestos que gravan la transmisión de acciones o participaciones a cambio de otras acciones o participaciones (canje de valores o aportaciones de rama de actividad).

No obstante, esta posible compatibilidad TPO-OS, que será defendible también en el marco de la Directiva 2008/7CE, debería ser aplicable sólo a la transmisión de valores propiamente dicha. Por contrapartida, esta compatibilidad no puede extenderse a aquellos casos en que no hay propiamente una transmisión

de valores, sino una adquisición originaria de los mismos, inmediata a su emisión. Son los supuestos en que las operaciones de reestructuración se limitan a un aumento de capital con suscripción de las nuevas acciones emitidas a cambio de dinero¹⁷. Si este aumento es consecuencia de una reestructuración empresarial estará no sujeta a OS, pero no podrá admitirse su gravamen a TPO al no existir una *transmisión*, sino una *adquisición* originaria o primaria.

Y mucho menos podrá postularse este gravamen aplicando la cláusula del artículo 108 de la LMV. La aplicación de esta cláusula conlleva una serie de consecuencias muy importantes desde la perspectiva del Derecho Comunitario.

IX. El gravamen de las entregas de acciones o participaciones y de la suscripción de nuevas acciones a través del artículo 108 de la LMV.

El Derecho comunitario posibilita que los Estados miembros graven la transmisión de valores mobiliarios, en virtud del artículo 12 de la Directiva 69/335/CEE) y, actualmente, por el artículo 6 de la Directiva 2008/7/CE, aunque el Estado español ha optado por la exención, que tiene como excepción (la excepción a la exención) la cláusula del artículo 108 de la LMV.

El gravamen de la emisión de acciones por la vía indirecta de la aplicación del artículo 108 de la LMV vulneraría, a nuestro juicio, esta prohibición. Conviene recordar en tal sentido, que la sentencia del TJCE de 15 de julio de 2004 (As. C-415/02), Comisión contra el Reino de Bélgica, entendió que el Reino de Bélgica incumplía las obligaciones fruto del artículo 11 de la entonces vigente Directiva 69/335/CEE del Consejo sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, por someter a imposición las suscripciones efectuadas en Bélgica de títulos nuevos, creados con motivo de la constitución de una sociedad o de un fondo de inversión, bien como consecuencia de la realización de un aumento de capital o bien con motivo de la emisión de un empréstito. El Tribunal no hacía otra cosa que insistir en una línea ya consolidada por la jurisprudencia anterior, aunque de forma mucho más implícita¹⁸.

17 HERRERA MOLINA, P.M., "El ITP y AJD frente al Derecho Comunitario y al principio de capacidad económica", *Impuestos*, 1998, págs. 632 y ss.

18 Entre otras, sentencias del TJCE de 17 de octubre de 2002 (Asunto C-71/00); Sentencia del TJCE de 17 de octubre de 2002 (Asunto C-138/00); Sentencia del TJCE de 17 de octubre de 2002 (Asunto C-339/99); Sentencia del TJCE de 17 de septiembre de 2002 (Asunto C-392/00); Sentencia del TJCE de 16 de mayo de 2002 (Asunto C-508/99); Sentencia del TJCE de 19 de marzo de 2002 (Asunto C-426/98); Sentencia del TJCE de 21 de junio de 2001 (Asunto C-206/99); Sentencia del TJCE de 18 de enero de 2001 (Asunto C-113/99); Sentencia del TJCE de 26 de septiembre de 2000 (Asunto C-134/99); Sentencia del TJCE de 21 de septiembre de 2000 (Asunto C-19/99); Sentencia del TJCE de 11 de noviembre de 1999 (Asunto C-350/98); Sentencia del TJCE de 29 de septiembre de 1999 (Asunto C-56/98); Sentencia del TJCE de 17 de diciembre de 1998 (Asunto C-236/97); Sentencia del TJCE de 27 de octubre de 1998 (Asunto C-152/97); Sentencia del TJCE de 27 de octubre de 1998 (Asunto C-4/97); Sentencia del TJCE de 5 de marzo de 1998 (Asunto C-347/96); Sentencia del TJCE de 11 de diciembre de 1997 (Asunto C-8/96); Sentencia del TJCE de 11 de diciembre de 1997 (Asunto C-42/96); Sentencia del TJCE de 2 de diciembre de 1997 (Asunto C-188/95); Sentencia del TJCE de 13 de febrero de 1996 (Asuntos acumulados C-197/94 y C- 252/94); Sentencia del TJCE de 20 de abril de 1993 (Asuntos acumulados C-71/91 y C- 178/91); Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 1991 (Asunto C-164/90); Sentencia del TJCE de 28 de marzo de 1990 (Asunto C-38/88); Sentencia del TJCE de 25 de mayo de 1989 (Asunto C-15/88); Sentencia del TJCE de 2 de febrero de 1988 (Asunto C- 36/86); Sentencia del TJCE de 12 de noviembre de 1987 (Asunto C-112/86); Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1982 (Asunto C-270/81).

Y aunque es cierto que a través de la aplicación del artículo 108 de la LMV se gravaría la adquisición de las acciones o participaciones derivadas de la emisión y no la emisión propiamente dicha, el TJCE ya aclaró que es cierto que el artículo 11, letra a) de la Directiva 69/335, en la que se contiene la prohibición de gravamen, no se refiere de forma expresa a la primera adquisición de acciones. Y ello, porque la norma comunitaria menciona exclusivamente la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación. Pero también es cierto que someter a gravamen la primera adquisición de un título nuevamente emitido supone, en realidad, gravar la propia emisión del mismo, pues, como dice la sentencia, “una emisión de títulos no basta por sí misma, sino que sólo tiene sentido a partir del momento en que los citados títulos se suscriben”.

Rechazar que se pueda gravar la emisión indiscriminada de nuevas acciones por la vía oblicua de la aplicación del artículo 108 de la LMV supone, simplemente, recoger una tradición, amparada en el Derecho comunitario y defendida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tendente a garantizar una correcta aplicación de la Directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, primero la 69/335/CEE, de 17 de Julio y actualmente, la Directiva 2008/7/CE. Ambas normas comunitarias no sólo pretenden armonizar los impuestos a que se someten las aportaciones a sociedades, sino que inciden en la financiación de las mismas a través de la emisión de cualquier clase de títulos. Es por eso que el Tribunal Supremo, por medio de las sentencias de 3 de noviembre de 1997¹⁹, rechazó la sujeción a Actos Jurídicos Documentados de la emisión de obligaciones y bonos, declarando ilegal los artículos 74, 2 y 3 del Reglamento del Impuesto. En la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2001²⁰, señalaba que el artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE debe ser interpretado en el sentido de que “un Estado miembro no está autorizado a someter a las sociedades de capitales, definidas como tales en el artículo 3 de la Directiva, por el hecho de haber emitido un empréstito... a impuestos distintos de los mencionados en el artículo 12 de la misma Directiva”, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal de Luxemburgo en las sentencias de 2 de Febrero de 1988, caso Dansk Sparinvest, y de 25 de Mayo de 1989, caso SPA Maxi Di.

Y, de una manera mucho más clara, y en vía de casación, el Tribunal Supremo, mediante sentencia de 29 de junio de 2007 (RJ 2007\4892), recordaba, con ocasión del rechazo al gravamen en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de las escrituras de modificación del valor de acciones sociales cuando no hubiese alteración de la cifra de capital social, que “si la sociedad resultó gravada en el momento de su constitución o, en su caso, de ampliación de capital por el concepto de *operaciones societarias* (artículo 19 del Texto Refundido de 1993) y con arreglo a una base constituida por la cifra del nominal del capital social o la representativa de la ampliación, habrá que recordar que, con arreglo a la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, *está vedado para los Estados miembros cualquier impuesto indirecto que presente las mismas características que el que grava sobre las aportaciones de capital, o los impuestos, cualquiera que sea su forma...*”, añadiendo que, de lo contrario, *se daría lugar a una sobreimposición lo que intenta eliminar la Directiva comunitaria citada, ya que el valor nominal de las participaciones quedó gravado por el Impuesto sobre Operaciones Societarias en el momento de la constitución o ampliación de capital.*

19 .- (RJ 1997\8251 y RJ 1997\8252).

20 (RJ 2001\5349).

Se trataría de una sobreimposición que contraviene la Directiva en cuanto que la misma prohíbe, con carácter general, establecer impuestos adicionales a los que graven la constitución o aumento de capital sobre los títulos representativos de dicho capital social. Y ello, porque este capital ya ha sido gravado en la constitución de la sociedad o aumento de su capital (artículo 10 en relación con el artículo 4). Por lo que tiene de regresivo y de contrario a la línea trazada por la jurisprudencia comunitaria, debe corregirse esta perniciosa interpretación administrativa.

Y sobre todo, resulta inadmisibile que ello se haga aplicando una cláusula especial antielusión.

La doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) sobre las cláusulas especiales antielusión internas, exige su aplicación con criterios de proporcionalidad (sentencias *Vestergaard* de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98), o *Baxter* de 8 de julio de 1999 (As. C-254). Esta doctrina jurisprudencial resulta contrariada con la existencia de normas internas antiabuso configuradas de forma muy amplia y que resulten aplicables o proyecten sus efectos sobre estructuras u operaciones que poseen una realidad económica genuina (actividad económica real y sustancia económica) 21. Lo que conlleva la necesidad de aceptar sin ambages que el contribuyente pueda demostrar que la operación que realiza no tiene carácter abusivo o totalmente artificial (sentencias *Lankhorst-Hohorst GmbH*, de 12 de diciembre de 2002, C-324/2000 y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, de 13 de marzo de 2007, C-524/04). Y, desde luego, no se respetarán las exigencias de proporcionalidad si la previsión de una cláusula se aplicara indiscriminadamente. Por su parte, la sentencia *Cadbury Schweppes*, 12 de septiembre de 2006, C-196/04, ha marcado un punto de inflexión en la práctica antielusoria comunitaria, sobre todo respecto a los instrumentos antielusorios destinados a combatir la interposición societaria. Esta resolución dispone que las medidas antiabuso nacionales que posean efectos restrictivos sobre el ejercicio de una libertad fundamental comunitaria deben estar configuradas de tal forma que “el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica” 22. Por el contrario, la aplicación del artículo 108 de la LMV se sigue llevando a cabo con rigor, frente a una doctrina que aconseja que las cláusulas antielusión se apliquen sólo en casos en que los contribuyentes recurran a instrumentos artificiosos. En el supuesto en que se interponga un instrumento societario, tanto en su constitución como en la transmisión de sus participaciones, el carácter artificioso vendrá determinado por el dato de que tal sociedad carezca de actividad económica. La concurrencia de un motivo económico en la operación debe poder ser siempre acreditado por los obligados tributarios.

Por eso resulta importante que la jurisprudencia española empiece a reaccionar y a defender la aplicación del artículo 108 de la LMV con criterios de proporcionalidad y sólo en circunstancias que revelen la existencia de una práctica abusiva, pudiendo el particular acreditar que tal práctica no se produce. Es de destacar la ya citada sentencia TSJ de Andalucía, sede de Granada, de 29 de septiembre de 2008, cuyo ponente es el profesor Eserverri Martínez, que reconoce que el gravamen previsto en el artículo 108 de la LMV no es aplicable cuando lo que se quiere llevar a cabo no es una transmisión encubierta de un patrimonio inmobiliario, sino de una empresa en funcionamiento.

21 RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la ley tributaria a examen*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 32.

22 CALDERON CARRERO, J.M.-MARTIN JIMENEZ, A., “Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiabuso y fiscalidad directa. Las consecuencias derivadas de los casos *Cadbury Schweppes* y *Test Claimants in the Thin Cap Group*”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 2, 2007, pag. 4.

X. Conclusiones.

Aunque la jurisprudencia del TJCE viene avalando que se pueda exigir un impuesto indirecto sobre las transmisiones de valores mobiliarios, incluso en el supuesto de operaciones de reestructuración, la expresa declaración de no sujeción a OS de tales operaciones en la Ley 4/2008, facilitará la sujeción a TPO. El ordenamiento español preveía esa sujeción, con la correlativa exención de todas las transmisiones de valores y la sujeción con exención a OS de las operaciones de reestructuración, sólo en el caso de acogimiento voluntario al régimen de diferimiento.

La no sujeción en OS consolida la exención de TPO de todas las transmisiones de valores, inclusive las que tienen lugar en el marco de operaciones de reestructuración. Pero la reciente doctrina de la DGT abre la posibilidad de que las transmisiones de valores en el seno de una operación de reestructuración acaben siendo gravadas por TPO como consecuencia de una excepción a la exención prevista en el artículo 108 LMV. Pero el art. 108 LMV es una cláusula antielusión especial que no puede ser aplicada extensivamente. Las consecuencias que se derivan de la doctrina de la DGT son también contrarias a los fines de neutralidad que ampararon la Directiva 69/335/CEE y que mantiene la Directiva 2008/7/CE.



Crónica de la RIC 2008

Salvador Miranda Calderín
Economista y Dr. en Historia.

Resumen

Esta Crónica anual sigue siendo el comentario de los pronunciamientos que sobre la Reserva para Inversiones en Canarias se han producido en las distintas instancias de los Tribunales de Justicia y económico-administrativos, fortalecidos este año con las abundantes sentencias de la Audiencia Nacional, que confirman casi en su totalidad el criterio administrativo sobre este incentivo. Algunos pronunciamientos del año 2007 que no fueron objeto de análisis en la última Crónica son ahora incorporados a este estudio.

Palabras claves

Reserva para Inversiones en Canarias, Islas Canarias

Abstract

This Chronicle remains the annual review of the rulings on which the Reserve for Investment in the Canaries have occurred at different levels of courts of law and economic-administrative, strengthened this year with the abundant judgments of the Audiencia Nacional, which confirm almost all the administrative criterion on this tax incentive. Some pronouncements of the year 2007 which were not analyzed in the last Chronicle are now incorporated into this study.

Keywords

Reserve Investment in Canary Islands, Canary Islands

Sumario

1. El año 2008, un año difícil para todos
2. Los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC
 - 2.1. Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)
 - 2.2. Los profesionales
 - 2.3. Las matizaciones de la DGT sobre las sociedades de servicios profesionales
3. Los beneficios susceptibles de dotar la RIC
 - 3.1. La actividad de arrendamiento de inmuebles
 - 3.1.1. La Audiencia Nacional y el arrendamiento de inmuebles
 - 3.1.2. El TSJC y la actividad de arrendamiento
 - 3.1.3. El TEAC y la actividad de arrendamiento

- 3.2. Los ingresos financieros
 - 3.3. Los resultados extraordinarios
 - 3.4. La actividad empresarial desarrollada fuera de Canarias
 - 3.5. No hay cambio de criterio legal, sino la incorporación del criterio de los Tribunales
4. El cálculo de la dotación
 - 4.1. La Reserva legal y la dotación
 - 4.2. La disminución de reservas y el reparto de dividendos
 - 4.3. El sistema de ecuaciones para el cálculo de la RIC
5. La materialización
 - 5.1. Los inmuebles para alquilar
 - 5.2. La entrada en funcionamiento
 - 5.3. Los inmuebles en alquiler y su puesta en funcionamiento
 - 5.4. Los bienes usados
 - 5.5. Una extraña afirmación del TEARC sobre el momento en que hay que acreditar los requisitos de local y empleado
 - 5.6. Un yate para alquilar
6. Los aspectos formales
 - 6.1. La AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos formales, y el TSJC y el TEAC se ratifican en sus criterios anteriores
 - 6.2. La no aplicación del régimen sancionador más beneficioso de la nueva normativa RIC
 - 6.3. La presentación fuera de plazo del IS con la dotación; y la presentación en plazo, pero sin acreditar por otros medios la dotación.
 - 6.4. La presentación complementaria del IS con una mayor dotación RIC
 - 6.5. La RIC y los procesos de fusión
7. Sobre incompatibilidades, competencias y procedimientos
 - 7.1. Las incompatibilidades de la RIC con otros beneficios fiscales
 - 7.2. La competencia de la Dependencia de Gestión (unificación de criterio)
 - 7.3. El TEARC no puede mandar practicar la liquidación de la RIC en un ejercicio que no es objeto de inspección
8. La regularización de la RIC
 - 8.1. Los intereses de demora cuando la base imponible es negativa
 - 8.2. El anatocismo (intereses de demora que se añaden a la cuota para devengar nuevos intereses)
 - 8.3. La imputación a los socios de bases imponibles de sociedades transparentes incrementadas por dotaciones RIC rechazadas
9. Conclusiones

Introducción

La columna vertebral de esta Crónica anual sigue siendo el comentario de los pronunciamientos que sobre la RIC se han producido en las distintas instancias de los Tribunales de Justicia y económico-administrativos a los que he tenido acceso a través de las diferentes bases de datos (publicadas hasta el 27 de enero de 2009), fortalecidos este año con las abundantes sentencias de la Audiencia Nacional (AN), que confirman casi en su totalidad el criterio administrativo sobre este incentivo. También he contado,

como siempre, con la información de compañeros asesores fiscales sobre actuaciones concretas. Algunos pronunciamientos del año 2007 que no fueron objeto de análisis en la última Crónica son ahora incorporados a este estudio.

Poco podemos decir sobre la nueva legislación RIC, aunque hay dos afirmaciones de la AN y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) que destacamos dentro del análisis de las sentencias en que fueron analizadas. Me refiero, en concreto, al alcance de la reforma en relación con la legislación anterior y los beneficios que pueden destinarse a la RIC; y la no aplicación del nuevo régimen sancionador más favorable para el contribuyente.

Apenas comento este año las consultas vinculantes emitidas por la DGT por su escasa importancia.

Dividimos esta Crónica en nueve grandes apartados, siguiendo la estructura lógica del incentivo fiscal que analizamos. En el primero hago mi apreciación -subjetiva por supuesto- sobre los principales acontecimientos del año 2008 y en el último extraigo las principales conclusiones sobre toda la materia estudiada. Entre uno y otro reflejo toda la batería de comentarios ordenados por materias.

1. El año 2008, un año difícil para todos

Ha sido el año 2008 un año especialmente difícil para todos: se ha desplomado la economía —cuestión que ya veíamos en los despachos profesionales desde el año anterior—, se han desplomado las dotaciones RIC y se ha puesto de manifiesto la incapacidad crónica de la mayor parte de los políticos para predecir, planificar y corregir los efectos de un cambio de ciclo económico. Los que están en el poder, negando hasta última hora lo que era evidente, y los que están en la oposición incapaces de arbitrar, proponer y consensuar medidas eficaces para salir de la crisis.

Históricamente en Canarias hemos estado siempre acostumbrados a los cambios de ciclos económicos, no por ello entre unos y otros han dejado de producirse el consecuente caos y drama social, que se saldaba con hambrunas y con la emigración. Algo parecido vuelve a suceder en la primera década del s. XXI, aunque ahora los que emigran son los propios inmigrantes que llegaron al socaire del anunciado “bienestar”.

La crisis financiera mundial y la falta de confianza derivada de la existencia de “los falsos gurús” de la economía, que de la noche a la mañana consiguen la calificación triple A para la emisión de sus títulos —con la complicidad de la ciega autoridad monetaria americana— con la misma rapidez que posteriormente el mercado los recalifica de “bonos basura”, arruinando así a sus propietarios; la innovación constante en el mercado financiero globalizado que ha permitido que las “subprimes” norteamericanas hayan sido financiadas con fondos europeos de “conventos de clausura o de orfanatos”, por poner ejemplos extremos; y las facilidades crediticias de la banca española —consentidas por nuestra autoridad monetaria— que ha ofertado préstamos hipotecarios no sólo para la adquisición de la vivienda, los muebles y el televisor, sino también para “llevar a la niña a Eurodisney como regalo de primera comunión”, han sobrepasado con creces los límites de lo creíble y razonable. Y así estamos, agravados considerablemente en España por el irracional “boom” de la construcción. Por poner un ejemplo cercano: en el municipio de Las Palmas de Gran Canaria se han construido numerosísimas viviendas a un ritmo vertiginoso en los últimos diez o quince años, sin embargo el número de habitantes en el municipio

Las medidas económicas y financieras adoptadas por el Gobierno han llegado tarde, y la inyección financiera estatal a las entidades crediticias aún no se han trasladado a las empresas, que asisten impotentes a un vertiginoso resquebrajamiento de su economía y entorno

no ha dejado de descender en ese periodo. Era lógico que la promoción y la construcción de viviendas entrasen en grave crisis.

Las medidas económicas y financieras adoptadas por el Gobierno han llegado tarde, y la inyección financiera estatal a las entidades crediticias —que han ganado en los últimos años más que nunca— aún no se han trasladado a las empresas, que asisten impotentes a un vertiginoso resquebrajamiento de su economía y entorno.

En Canarias la crisis financiera se ha unido a la de la construcción y turismo —no sólo el número de turistas desciende por la mala situación económica de los mercados emisores, sino que los precios se desploman día a día. Ejemplo de ello es que un conocido tour operador escandinavo está

pagando 20 € a los empresarios del sector en los meses de diciembre 2008 y enero 2009 por la estancia de sus clientes no especificados de última hora, la mayoría en estos momentos, por habitación, apartamento o bungalow—, y se ha trasladado al resto de sectores: el comercio ha cerrado el año con un descenso cercano al 40% en ventas, el mercado de pasajeros entre las islas se ha visto mermado considerablemente y el resto de los servicios también se ve notablemente afectado.

Así las cosas, y entrando ya en la materia específica de esta Crónica, lógico era que también las dotaciones y la materialización de la RIC se vieses afectadas. Y así ha sido según explico a continuación.

En un estudio realizado en el mes de octubre de 2008 y en el que he contado con la colaboración de 22 despachos profesionales analicé los datos de una muestra de 2.065 sociedades (con sede en Gran Canaria, Tenerife y Lanzarote) respecto al beneficio obtenido en 2006 y 2007, su aplicación o no a la RIC, y el monto de las dotaciones efectuadas en cada uno de esos años. Los resultados fueron los siguientes:

- Los beneficios obtenidos en 2007 disminuyeron un 21% respecto a 2006.
- El 27,22% de las sociedades incluidas en la muestra dotaron la RIC en 2006, mientras que en 2007 el porcentaje disminuyó al 16,40%.
- Las dotaciones a la RIC representaron en 2006 el 70,37% del beneficio obtenido, mientras que en 2007 el porcentaje fue tan sólo del 44,16%.
- Las dotaciones RIC realizadas en 2007 supusieron el 50% de las efectuadas en 2006.

A la vista de estos resultados, el descenso de las dotaciones RIC 2007 en valores absolutos y en valores relativos respecto a 2006 es evidente, pero hay un hecho que merece analizar con más detenimiento: mientras que el resultado empresarial disminuyó en la muestra analizada sólo en un 21% de 2006 a 2007, sin embargo las dotaciones RIC efectuadas cayeron en un 50%. La lógica nos indica que un descenso del 21% de los beneficios repercutiría en un descenso parecido en las dotaciones, pero no ha sido así, sino que el porcentaje de disminución se ha incrementado hasta el 50%. Las conclusiones a las que he llegado al respecto son las siguientes:

- a. El ejercicio económico 2007 para las empresas canarias ha sido bueno con carácter general, aunque el volumen de beneficios haya disminuido respecto a 2006. El final del buen ciclo económico por el que atravesaba nuestra economía se veía venir. Sin embargo, el momento en el que los empresarios han de tomar la decisión de aplicar su saldo de Pérdidas y Ganancias de 2007 a la dotación de la RIC es en junio de 2008, ya en plena crisis económica, mes en el que se ve con claridad que los negocios por mucho que se invierta más en ellos no van a generar tasas de rentabilidad adecuadas para esas nuevas inversiones. En un momento de pesimismo donde prima la preferencia por la liquidez para afrontar lo que puede pasar.
- b. El empresario se ve además con una dificultad adicional importante. Hasta ese momento ha financiado sus inversiones con créditos del sistema financiero, pero las restricciones crediticias impuestas por la Banca le impiden hacer lo mismo, ¿cómo puede financiar las inversiones a las que se obliga con la dotación de la RIC? Sencillamente no puede hacerlo. Se unen, entonces, las pocas ganas de invertir por el mal momento económico, con la imposibilidad de invertir por falta de financiación bancaria. El ejemplo más claro lo tenemos con la falta de suscripción de las emisiones 2008 de bonos de la Comunidad Autónoma y de los Cabildos insulares, que venían siendo financiados y pignorados por la banca. No hay financiación: no hay suscripción; y
- c. La nueva legislación RIC con el esperado Reglamento, que poco o nada ha aclarado respecto a las dudas suscitadas en cuanto a la materialización y las formalidades. Los planes de inversión, sus modificaciones, las sanciones aplicables, etc. desmotivan al empresario y asesores que ven otras posibilidades más simples y con mayor seguridad jurídica para minimizar la imposición sobre beneficios, como la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos. Por otro lado, ¡una RIC sumamente restrictiva en cuanto al beneficio que puede dotarse en una etapa recesiva de nuestra economía tiene poca justificación! ¿Que hay que volver a cambiar la Ley?, pues habrá que hacerlo si no cubre las expectativas en ella depositadas.

Otro aspecto digno de mención en 2008 es el de las tres consultas vinculantes redactadas conjuntamente por las Cámaras de Comercio de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas en relación con una serie de dudas que surgían de la lectura de la Ley y del Reglamento en la rehabilitación de la planta turística obsoleta, en el cajón de sastre del art. 27.4.c) y en las formalidades de los planes de inversión y sus modificaciones. Consultas redactadas por el autor de esta Crónica con las sugerencias de los miembros de las Comisiones formadas en ambas Cámaras y previamente consensuadas con la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, que tras más de seis meses desde su presentación aún no han sido contestadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. Somos conscientes de que hubo un cambio de Director general por medio, pero ha pasado tiempo suficiente para su evacuación. Mucho me temo, entonces, que la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios comentada sea aún más dura desde el punto de vista administrativo de lo que exponíamos en dichas consultas.

Y termina el año con las emisiones de bonos RIC de la Comunidad Autónoma (en el mes de octubre) y de los Cabildos de Gran Canaria y Tenerife (en noviembre) que sólo se suscriben en unos porcentajes ínfimos respecto a años anteriores. El Gobierno de Canarias ofertó dos tramos para la suscripción de bonos RIC: el tramo competitivo con un volumen de 75.000.000 €, que sólo fue suscrito por importe de 31.950.000 € (un 42,60%), y el tramo normal, con una emisión inicial de 125.000.000 €, a la que se le añadió los 43.050.000 € no suscritos en el primero. En total, 168.050.000 €, de los que sólo se suscribieron 45.670.000 € (un 27,2%). Si comparamos los 200.000.000 € del nominal de los títulos ofertados inicialmente, el importe suscrito total, 77.620.000 €, representa un escaso 38,81%. Parecidos resultados alcanzó el Cabildo de Gran Canaria, con una emisión de

42.636.000 € y un importe suscrito de 14.782.000 € (un 34,67%). Mejor suerte tuvo, finalmente, la emisión del Cabildo de Tenerife, con un nominal de 66.879.000 € y un importe suscrito de 32.883.000 € (49,17%).

Si contamos los bonos no suscritos del primer tramo competitivo del Gobierno de Canarias, que fueron acumulados al segundo tramo normal, se ofertaron por las tres instituciones un total de 352.565.000 €, de los que se suscribió sólo un 35,53% (125.285.000 €). Tan ínfimo porcentaje tiene una única explicación: la falta de financiación bancaria a la hora de adquirir los títulos, tal como expliqué anteriormente. Con una financiación como la de años precedentes, las emisiones de bonos RIC se hubiesen cubierto, ya que sigue siendo una nota habitual del comportamiento de una gran parte de los empresarios canarios la de dejar para última hora el cumplimiento de sus obligaciones RIC.

Los que no han estado nunca conformes con esta beneficiosa posibilidad de financiar la Hacienda local canaria con fondos RIC notarán cómo disminuirá la inversión pública de estos Organismos por falta de financiación. Quizás así comprendan mejor el hecho de que exigiéndole al empresario a través de la RIC que invierta tres veces más que los impuestos que se ahorra se beneficia también la sociedad canaria.

2. Los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC

Comenzamos el análisis con los casos más novedosos que deseo resaltar en 2008 respecto a los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC. El primero se refiere a las Agrupaciones de Interés Económico, el segundo a diversas cuestiones que afectaron en su día a los profesionales, y el tercero al nuevo frente que se abre respecto a las dotaciones RIC de sociedades de servicios profesionales y el tratamiento de las operaciones vinculadas.

2.1. Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)

En la resolución **TEAC nº 2265-06 de 3-4-2008** se analiza el caso de una sociedad que recibe, entre otros rendimientos, imputaciones procedentes de una Agrupación de Interés Económico, que son rechazadas por la Inspección a efectos del cálculo de la dotación. Su argumento es que esos ingresos derivan de la mera tenencia de un patrimonio financiero, por lo que deben quedar excluidos del ámbito de la RIC.

El TEAC analiza la fiscalidad de las AIE, reguladas en la Ley 12/1991, que tienen personalidad jurídica y su régimen fiscal está señalado en los artículos 7.1 y 66 de la LIS. El primero señala que son sujetos pasivos del IS las personas jurídicas, y el segundo especifica que a las AIE le es de aplicación el régimen de transparencia fiscal, excepto cuando todos sus socios sean residentes, que no tributarán por el IS sino que imputarán la base imponible a dichos socios; llegando a la conclusión de que al estar sujetas al IS son las AIE las que pueden dotar la RIC con sus rendimientos y no sus socios. La cantidad que imputarán a estos es la base imponible después de restar del beneficio fiscal la dotación, mientras que para el socio el beneficio imputado no es sino un ingreso derivado de la mera tenencia de activos, no susceptible de RIC.

2.2. Los profesionales

Sobre los profesionales desde hace bastante tiempo no existe duda alguna de que pueden dotar la RIC, pero ¿qué ha ocurrido con aquellos a los que se les rechazó la dotación y recurrieron? El TSJC en 2008 resuelve

dos cuestiones diferentes: en sentencias **TSJC LP nº 123 de 1-2-2008** y nº **335 de 25-4-2008** se analizan dos casos de agentes de seguros que dotaron la RIC, pero no la dedujeron de la cuota (uno de ellos así lo hizo constar a pie de página en la declaración). Una vez resuelta la posibilidad de que los profesionales efectivamente podían dotar la RIC solicitaron la devolución de un ingreso indebido, negándosela la Dependencia de Gestión y sin que tampoco se lo aceptase el TEARC. Sin embargo, su pretensión sí ha sido estimada por el TSJC.

Sobre los profesionales desde hace bastante tiempo no existe duda alguna de que pueden dotar la RIC, pero ¿qué ha ocurrido con aquellos a los que se les rechazó la dotación y recurrieron?

La otra cuestión se resuelve en la **sentencia TSJC LP nº 22 de 15-2-2008**, en la que se llega a la misma conclusión anterior respecto a la devolución de ingresos indebidos solicitada por otro agente de seguros, si bien en esta ocasión no se señala si se debe a que consignó la dotación sin deducirla de la cuota o que la Administración le liquidó una “paralela” excluyendo dicha deducción. El resultado es el mismo, el TSJC anula la resolución del TEARC y admite la pretensión del recurrente.

2.3. Las matizaciones de la DGT sobre las sociedades de servicios profesionales

La **consulta DGT V1729-08 de 24 de septiembre** aborda una cuestión que me preocupa bastante y que se convertirá en un nuevo campo de batalla tributaria: la de una sociedad de servicios profesionales que obtiene la mayoría de sus ingresos por la actuación del socio profesional único. La DGT contesta al final que no ve impedimentos para que pueda dotar la RIC con los beneficios obtenidos, a pesar de que no tenga personal asalariado. Hasta aquí todo perfecto, pero hace una advertencia previa: que las operaciones entre el socio y la sociedad han de valorarse a valor de mercado, por lo que en aplicación de este “etéreo” concepto podemos encontrar que la sociedad vea disminuidos sus beneficios por el ajuste de la Administración, por lo que la dotación RIC efectuada en su caso sobrepasará los límites exigibles; y lo que es peor, que el profesional vea incrementada su base imponible sin posibilidades de dotar la RIC por extemporaneidad.

3. Los beneficios susceptibles de dotar la RIC

Los beneficios que pueden incorporarse a la dotación de la RIC sigue siendo la cuestión más debatida en los Tribunales. Dentro de los resultados existen diversos conceptos, que analizamos individualmente, destacando sobremano la peculiar actividad de arrendamiento, sobre la que se ha pronunciado la AN en 2008. En aquellas materias en las que existe abundante material de análisis he creído oportuno su separación por tribunales.

3.1. La actividad de arrendamiento de inmuebles

La actividad de compra-venta y arrendamiento de inmuebles sigue siendo la más conflictiva en la RIC. En 2008 se ha pronunciado la AN sobre la categórica necesidad de cumplir con los requisitos de la LIRPF

La entidad mercantil
materializó su RIC
en tres locales
comerciales dedicados
al arrendamiento,
entendiendo la
Administración que dicha
inversión no era apta
porque no existía una
estructura empresarial
dedicada al desarrollo
de la actividad de
arrendamiento

para considerar esta actividad como económica y, por tanto, que el beneficio que se deriva de su desarrollo sea susceptible o no de dotar la RIC. Por la amplitud de las sentencias y resoluciones analizadas, las contemplamos por órgano emisor:

3.1.1. La Audiencia Nacional y el arrendamiento de inmuebles

En todas las sentencias de la AN estudiadas viene a afirmarse con carácter general que los requisitos exigidos para la actividad de arrendamiento de inmuebles en el IRPF son también aplicables a las sociedades.

En la **sentencia AN de 15-3-2007 (Sección 2)** se trata de una sociedad dedicada al comercio al por mayor de comestibles que vende su negocio a Pío Coronado, S. A. y le alquila los inmuebles donde realizaba su actividad. Con los beneficios obtenidos por dichos alquileres dota la RIC, rechazando la Inspección y el TEAC dicha dotación. Las alegaciones de la entidad recurrente se basan en la dudosa aplicabilidad del art. 40 de la LIRPF (Ley 19/1991) para determinar si a efectos del IS existe una explotación económica, ya que dicho artículo sólo utiliza la expresión “actividad empresarial”, sin que dicho concepto pueda extrapolarse al IS.

La AN expone, en primer lugar, que el art. 27 de la Ley 19/1994 utiliza la expresión “explotación económica” al referirse a los sujetos pasivos que pueden disfrutar del incentivo, y que esta expresión equivale al desarrollo de una actividad empresarial, en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. En segundo lugar, que el art. 40 de la LIRPF define con carácter general los rendimientos de actividades empresariales y con carácter particular los obtenidos en la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, que para entenderse como “empresarial” deben cumplir con los requisitos de local exclusivamente destinado a esa gestión y con al menos una persona empleada con contrato laboral.

Con estas dos premisas, afirma que este precepto es totalmente aplicable al caso planteado, *en cuanto que especifica en qué supuestos los rendimientos obtenidos en una actividad de arrendamiento se entienden obtenidos en el desarrollo de una “actividad empresarial” en el sentido mercantil de la frase, y, por ello, sujeta al Impuesto sobre Sociedades, de forma que no concurriendo los requisitos fiscalmente exigidos, los rendimientos obtenidos por el arrendamiento no se pueden predicar como derivados de una actividad empresarial o explotación económica.*

Una vez sentado que la exigencia de la LIRPF es también aplicable a las sociedades entra en la casuística particular de la empresa, que no prueba convenientemente el cumplimiento de ambos requisitos, ya que no consta en el TC-2 de la Seguridad Social que a la fecha de arrendamiento la entidad contara con un trabajador por cuenta ajena en dicha actividad empresarial.

En la segunda de las **sentencias, AN 26-11-2007 (Sección 7)**, se aborda el caso de una sociedad que alquila locales industriales y que es considerada por la Inspección como de mera tenencia de bienes, no pudiendo entonces dotar la RIC. La entidad intenta probar que cumple los requisitos exigidos a la actividad de arrendamiento de inmuebles, contando con una empleada en virtud de contrato verbal indefinido.

No es necesario acreditar
los requisitos del art.
25.2 si se demuestra que
se realiza una actividad
económica

La AN hace la misma consideración que en la sentencia anterior sobre que la expresión “explotación económica” equivale al desarrollo de una actividad empresarial y que ésta se regula en el caso de arrendamiento de inmuebles en la LIRPF, siendo aplicables dichos preceptos a las sociedades.

Entrando en la prueba del cumplimiento específico de los requisitos de local y empleado, la empresa disponía de una pequeña habitación dentro de un local que por fuera tenía el rótulo de otra sociedad y al ser preguntada la empleada respondió al actuario que “ella estaba entre la oficina de la otra sociedad y la habitación utilizada como despacho”. La AN considera que no ha quedado acreditado por parte de la empresa el cumplimiento de ambos requisitos, por lo que con los alquileres de locales industriales no realiza una actividad empresarial y por tanto no puede dotar la RIC.

En las dos sentencias anteriores hemos visto cómo se rechaza la dotación de la RIC por alquileres obtenidos sin cumplir con los requisitos de una actividad económica (local más empleado), mientras que en la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** se rechaza también la materialización efectuada en naves industriales (una de ellas usada) para su alquiler, por no cumplirse con ambos requisitos. Y planteamos esta sentencia aquí, que trata de la materialización, porque la AN vuelve a afirmar por tercera vez que los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento se considere una actividad empresarial son también aplicables a las sociedades. En este último caso se trata, repito, de la materialización de la RIC, no de la dotación, sin que haga distinguos al respecto, por lo que podemos afirmar que para la AN los requisitos del art. 25 de LIRPF son aplicables a las sociedades, tanto en la dotación como en la materialización de la RIC.

En la **sentencia AN 29-8-2008 (Sala 7)** la entidad mercantil materializó su RIC en tres locales comerciales dedicados al arrendamiento, entendiendo la Administración que dicha inversión no era apta porque no existía una estructura empresarial dedicada al desarrollo de la actividad de arrendamiento, y por otra parte, que se trataba solamente de tres locales, por lo que no admitía que constituyese en sí misma una actividad económica.

La AN vuelve a partir del principio de que los requisitos del art. 40.2 de la LIRPF 19/1991 son aplicables a este caso —por tanto a las sociedades—, lo que no constituye novedad a la vista de lo dicho anteriormente, pero añade, además, un comentario que no compartimos y que creíamos no aplicable a la vista de los reiterados pronunciamientos del TSJC, que el escaso número de locales no permite presumir que exista una actividad económica: *Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues además de no estar probado que el local en el*

que supuestamente se realizaba tal actividad estuviera dedicado exclusivamente a ello, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por las razones que se exponen en la resolución impugnada, lo cierto es que el escaso número de locales arrendados (tres) no permite presumir que realmente su arrendamiento constituía una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal, en los términos exigidos por la norma.

Este comentario podemos entenderlo de dos formas bien distinta: a) que además de cumplir los requisitos de local y empleado, el número de inmuebles arrendados ha de ser suficiente para acreditar la realización de una actividad económica, o b) que a pesar de no cumplirse dichos requisitos es posible acreditar la existencia de una actividad económica con el arrendamiento de inmuebles, siempre y cuando su número sea importante. Es decir, volvemos de nuevo a las dudas iniciales, que parecían despejadas por el TSJC cuando afirmaba reiteradamente y con lógica que el número de fincas no puede afectar a la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, siempre que se cumplan los requisitos de local y empleado.

3.1.2. EL TSJC y la actividad de arrendamiento

El TSJC mantiene en 2008 su criterio anterior respecto a la actividad de arrendamiento, aunque con algunas matizaciones interesantes.

En **sentencia TSJC TF nº 59 de 14-2-2008** niega que una sociedad realice una actividad económica con los alquileres que recibe porque tiene un local a disposición de dicha actividad, pero no empleados. Al no realizar una actividad económica no puede dotar la RIC con los ingresos por alquileres obtenidos. Además considera que su conducta merece la sanción impuesta.

Y en **sentencia TSJC LP nº 402 de 13-6-2008** se muestra, sin embargo, mucho más flexible que la Administración tributaria. Se trata de una sociedad con domicilio y oficina en La Coruña, pero con locales y apartamentos alquilados en Gran Canaria. La Inspección y el TEARC consideran que no realiza actividad económica con los alquileres, ya que no tiene empleados dedicados a dicha actividad, rechazando la dotación efectuada. El TSJC entiende lo contrario, que realiza una actividad económica en la que trabajan seis personas dadas de alta en el régimen de autónomos, sin que puedan ser excluidos como empleados por la Inspección por dicho régimen, ya que su afiliación deriva de su doble condición de empleados y administradores: *sin embargo tal interpretación no resulta razonable. No se trata de determinar si la entidad era o no una sociedad transparente (a cuyos efectos si es admisible la exigencia literal del precepto), sino de la existencia de una actividad económica o empresarial. Entendida como ordenación de elementos personales y materiales... y a estos efectos es indiferente y por ello no exigible que la afección de los elementos personales tengan un régimen u otro en la Seguridad Social.*

El hecho de que se encuentren dados de alta en el régimen autónomos es consecuencia de que al mismo tiempo sean integrantes de su Consejo de Administración, pero tal circunstancia no invalida que presten efectivamente servicios ejecutivos a la sociedad.

En otras palabras, añadimos nosotros, no es necesario acreditar los requisitos del art. 25.2 si se demuestra que se realiza una actividad económica. Este criterio ya lo manifestó el TSJC (Sala LP) en sentencia anterior, aunque habían pasado ya varios años sin que lo confirmara nuevamente.

3.1.3. El TEAC y la actividad de arrendamiento

Dos resoluciones del TEAC del año 2007 que no contemplamos en la última Crónica de la RIC analizan cuestiones derivadas de la actividad de arrendamiento. En la resolución **TEAC 1594-06 de 27-09-2007** se plantea la cuestión de una sociedad que recibe ingresos de arrendamiento de un complejo de bungalows explotados por un tercero con los que dota la RIC. Sin embargo, la Administración tributaria entiende que no existe actividad económica y rechaza la dotación. EL TEAC le da la razón, argumentando que no cumple los requisitos del art. 40.2 de la LIRPF de 1991, ya que la propia entidad manifiesta que la gestión se realiza en el propio complejo hotelero, que claramente no es un local exclusivamente destinado a la actividad de arrendamiento, y que alega que gestiona y controla la actividad de la sociedad, que es el servicio de hospedaje, pero no la gestión del arrendamiento del complejo, incidiendo que en el contrato de arrendamiento figura la cláusula de que el arrendador se desvincula de la gestión hotelera.

Respecto al empleado sólo queda acreditado que figura como única persona la administradora, sin que se pruebe que perciba retribuciones en función del contrato laboral, ni que esté contratada para el desempeño de la actividad de arrendamiento.

Sin embargo, en la **resolución TEAC 1180-06 de 8-11-2007** sí se estiman las pretensiones del contribuyente. Se trata de una sociedad que recibe ingresos por alquileres por un importe de 36 millones de pesetas y dota la RIC. La Inspección y el TEARC no admiten dicha dotación, a pesar de que cumple los requisitos de local y empleado, porque alegan que no existe carga de trabajo suficiente que justifique la necesidad de disponer de persona contratada y local para obtener los correspondientes ingresos. El TEAC es contundente en este sentido, afirmando que el art. 25 de la LIRPF contiene un criterio calificadorio de naturaleza objetiva, por lo que al cumplirlos la sociedad su actividad tendrá la calificación fiscal de rendimiento de actividad económica. Además estima que el elevado importe de la renta justifica la organización existente.

3.2. Los ingresos financieros

La AN ratifica el criterio administrativo de que sólo una parte de los ingresos financieros obtenidos por las empresas son susceptibles de dotarse a la RIC, ya que la mayoría de ellos los considera como beneficios procedentes de la mera titularidad de activos.

En la **sentencia AN 27-09-07 (Sección 2)** se analiza una Junta de Compensación que además de la promoción inmobiliaria se dedicó a la extracción y venta de agua, obteniendo ingresos financieros y dotando la RIC. Concretamente, la entidad utilizaba los excedentes de tesorería obtenidos en la venta de agua e inmuebles para sacarles, transitoriamente, rentabilidad a través de inversiones financieras de alta liquidez: títulos de la Deuda pública del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias. La AN dice que la norma no alude (a la hora de dotar la RIC) a todo beneficio, sino al que proviene de establecimientos situados en Canarias, lo que presupone el desarrollo de una actividad empresarial, sin que tengan acomodo en la RIC los rendimientos que derivan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades. En el supuesto concreto, dice la AN, que los beneficios financieros provenían de activos de la entidad que no están afectos y no son necesarios para el ejercicio empresarial, ni pueden considerarse procedentes de la colocación temporal de excedentes de tesorería, por lo que no podían destinarse a la dotación RIC.

Concluye con una afirmación interesante que por su interés reproducimos literalmente y que será la guía a seguir ante la disyuntiva de qué ingresos financieros son susceptibles de la dotación: *En definitiva entre los beneficios no distribuidos que, en aplicación del apartado 2 del art. 27 de la Ley 19/94, serán base del cálculo para definir el importe máximo en que podría reducirse la base imponible del ejercicio como consecuencia de la dotación de la Reserva, se incluirán todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellos y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades de cada sector sea necesario para afrontar futuras inversiones, pero no los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no están relacionados con las mencionadas actividades económicas.*

En la **sentencia AN 22-5-08 (Sección 7)** se llega a la misma conclusión. Se trata de una sociedad que obtiene beneficios, entre otros, de su actividad financiera, con un volumen de activos financieros (FIM, FIAMM y Deuda pública) que según la Inspección es muy superior al preciso para desarrollar su actividad. La AN comparte ese criterio, que el volumen de activos financieros es desproporcionado para la actividad de comercio de productos farmacéuticos, por lo que su rendimiento procede de la mera titularidad de activos financieros, no siendo posible su inclusión en la dotación.

La **sentencia AN 18-12-07 (Sección 2)** analiza varias cuestiones, siendo una de ellas la procedencia o no de dotar la RIC con los dividendos obtenidos de una filial procedentes de beneficios generados en Canarias. La AN dice también que no, que no puede dotarse la RIC con ellos porque proceden de la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de actividades económicas, lo que redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

La **resolución TEAC 14-02-08** llega a la misma conclusión respecto a los dividendos que recibe una entidad de su filial, ya que proceden de la mera titularidad de acciones, sin que su obtención suponga la ordenación por cuenta propia de factores productivos.

El TSJC también se ha pronunciado sobre los intereses en 2008:

La **sentencia TSJC LP nº 128 de 22 -2-2008** no admite como válidos para dotar la RIC los intereses recibidos por préstamos a entidades alemanas del grupo porque no constituyen activos vinculados funcionalmente con la actividad que desarrolla. Respecto al planteamiento del recurrente de que no habría entonces que excluir sólo los ingresos, sino también los gastos financieros que ha tenido la entidad, dice que ese planteamiento teórico es impecable, pero que no se ha probado debidamente que los gastos financieros guarden relación o fueran necesarios para obtener los ingresos financieros, siendo evidente que viniendo los intereses de un préstamo hipotecario no existe correlación alguna con los intereses financieros de que se trata.

La **sentencia TSJC LP nº 233 de 23-5-2008** considera que la sociedad es de mera tenencia de bienes porque se limita a recibir intereses de una opción de compra que recibió sobre unos terrenos, sin desarrollar actividad alguna. En consecuencia no puede dotar la RIC. Sin embargo, el valor añadido de esta sentencia no está en materia RIC sino en otra cuestión interesante que analiza y de la que quiero dejar constancia: la inspección había rechazado como gastos deducibles los gastos financieros de un préstamo hipotecario que tenía la sociedad. Sin embargo, el TSJC estima que sí son deducibles porque la constitución de una hipoteca supone un acto propio del objeto social de la entidad.

Sí admite el TSJC, sin embargo, que pueda dotarse la RIC con los intereses obtenidos en un préstamo participativo. La **sentencia TSJC LP nº 404 de 4-7-2008 (+)** llega a esa conclusión después de que la Inspección y el TEARC hubiesen rechazado que los intereses obtenidos de un préstamo con una sociedad filial pudiesen servir para la dotación, ya que es al fin un préstamo, que sólo supone la realización de una actividad económica en una entidad financiera.

Se basa el ponente del TSJC en el hecho de que el activo financiero (el préstamo participativo) está vinculado funcionalmente con el desarrollo de la actividad que constituye el objeto social de la entidad, por lo que sus rendimientos también lo están y pueden destinarse a la RIC: *Pues bien en atención a que como se ha expuesto se trata de dos entidades participadas, de que el mencionado préstamo carecía de interés fijo ni mínimo, por lo que la entidad demandante asumía un riesgo empresarial, que la actividad específica para la que se concierne es la propia de la entidad demandante y que en la promoción de que se trata (construcción de un edificio de obra nueva y su explotación) la entidad demandante no solo aportó dinero sino que realizó toda la gestión empresarial con su propio personal y medios materiales, no puede afirmarse que los beneficios obtenidos sean ajenos a la actividad empresarial por ella ejercida y por ello resultaban aptos para dotar la RIC.*

Y en la **sentencia TSJC LP nº 419 de 18-7-2008 (+)** se admiten los intereses recibidos como susceptibles de dotar la RIC por el hecho de que la Inspección se limita a negar que estén vinculados con la actividad empresarial, pero sin probarlo.

3.3. Los resultados extraordinarios

La **sentencia AN 29-09-08 (Sección 7)** trata diversas cuestiones relacionadas con la RIC. Una de ellas es la dotación con los beneficios extraordinarios obtenidos en la venta de un terreno, que la Administración considera que no estaba afecto a actividades económicas. La entidad alega que la Ley no distingue sobre el origen de los beneficios y que el término establecimiento no es equiparable al de establecimiento mercantil. La AN no opina igual, afirmando que los beneficios han de provenir del ejercicio de una actividad empresarial desarrollada en Canarias y que el término “establecimiento” se refiere al local o lugar fijo donde radica esa actividad empresarial o explotación económica. Respecto a la actividad de compraventa de inmuebles hace referencia a los requisitos del art. 40 de la Ley 19/1991 (local más empleado) para que se considere una actividad empresarial. No expone más argumentos, pero desestima las pretensiones de la entidad.

El mismo planteamiento respecto a la imposibilidad de dotar la RIC se hace en la **resolución TEAC 14-02-08**. Es una máquina de soplado de botellas la que genera ingresos por alquiler y se enajena posteriormente, obteniéndose un beneficio con el que la sociedad dotó la RIC, pero sin tener empleados ni local propio o alquilado, ya que la máquina estaba situada en el recinto de la arrendataria. Ni los ingresos obtenidos por el alquiler ni la plusvalía generada en la venta de dicha máquina son para el TEAC susceptibles de dotar la RIC, ya que no existe una estructura organizativa mínima, tal como señala el art. 25 de la LIRPF.

Esta misma resolución califica de beneficios procedentes de la mera titularidad de acciones los obtenidos en la venta de acciones, por lo que no provienen de una actividad económica y por tanto no puede dotarse la RIC con ellos.

Las limitaciones expresas del beneficio susceptible de dotar la RIC señaladas en la nueva legislación no significan una ruptura ¿? frente al régimen anterior, sino la consolidación del criterio de los Tribunales

La **sentencia TSJCLP nº 127 de 22-2-2008** analiza la dotación de la RIC con la plusvalía obtenida por la enajenación de un inmueble no afecto a la actividad empresarial según la Administración tributaria, repitiendo el criterio anterior de la Sala de que son solo susceptibles de dotación las ganancias derivadas de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente, por lo que hay que centrarse en si el activo enajenado estaba vinculado funcionalmente al desarrollo de la actividad de la empresa.

Entiende el ponente que no lo estaba, sin llegar a explicar el recurrente el motivo ni las funciones que desempeñaba el inmueble enajenado, por lo que la plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación.

A la misma conclusión se llega en la **sentencia TSJC LP nº 145 de 29-02-2008**, si bien en este caso sí se explicita de qué bien inmueble se trata. El argumento sobre que el término “establecimiento” equivale a la realización de una actividad económica es el que viene manteniendo el TSJC desde que se pronunció en esta materia. Entrando en el caso particular, se trata de una entidad que adquirió un inmueble y encargó una serie de proyectos para su rehabilitación, pero antes de efectuarla lo vendió. Los actos realizados no son suficientes, a juicio del TSJC, para considerar que efectivamente haya tenido lugar una actividad empresarial, por lo que no puede dotarse la RIC con la plusvalía obtenida.

La **sentencia TSJC TF nº 99 de 29-2-2008** analiza el caso de una sociedad que se dedicó a la adquisición de terrenos mediante compra o permuta, pero que no llega a construirlos, vendiendo parte de ellos. La plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación RIC porque no realiza una actividad económica, ya que no cumple con los requisitos de local y empleado. Además considera que esa conducta es sancionable.

3.4. La actividad empresarial desarrollada fuera de Canarias

La **sentencia AN 1-2-2007 (Sección 2)** analiza los beneficios obtenidos por el armador de un barco de pesca que descarga en el puerto de Las Palmas, pero que faena en Marruecos y tiene el domicilio social en Pontevedra. Entiende que el armador no demuestra suficientemente que realiza dicha actividad en Canarias, por lo que no puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la pesca desembarcada.

La entidad intentó demostrar que tenía oficina abierta en Las Palmas de Gran Canaria, a donde se desplazaba su gerente cada vez que el barco arribaba al puerto, que era también donde se pertrechaba y preparaba.

La AN dijo que Canarias no era el lugar donde habitualmente ejercía su actividad la empresa armadora, ya que la pesca se desarrollaba en el mar, siendo Las Palmas únicamente la sede portuaria a donde acudía el barco una vez finalizada la actividad pesquera; sin que la empresa acreditara, pese a sus esfuerzos, que poseyera una oficina permanente en dicha ciudad, sino que ocasionalmente utilizaba la de otra empresa cuando venía su gerente. La puntilla al tema fue el hecho que la gran mayoría de sus proveedores resultaron ser de la provincia de Pontevedra.

3.5. No hay cambio de criterio legal, sino la incorporación del criterio de los Tribunales

El TSJC interpreta que los cambios en la legislación RIC producidos por el RDL 12/2006 no suponen una ruptura respecto al régimen anterior, sino la incorporación a la Ley 19/1994 del criterio que venían manteniendo al respecto los Tribunales. Así lo manifiesta la Sala de Las Palmas en la **sentencia TSJC nº 127-08 de 22-02-2008**:

Con tal interpretación que hemos reiteradamente compartido, deben quedar fuera de la base de cálculo los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

Ésta es la interpretación correcta del precepto legal que se refiera al “beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias”. Ya hemos visto como en la propia definición legal “establecimiento”, es sinónimo de actividad o explotación económica y por ello el beneficio es el que procede de tal explotación económica y por ello el beneficio es el que procede de tal explotación económica o de los elementos patrimoniales afectos a la misma.

Por agotar la cuestión interpretativa, el hecho de que el *artº 27.2 del R.D.L. 12/2006, vigente a partir de 1 de enero de 2007* haya recogido de forma expresa la interpretación que acabamos de recoger, no en texto positivo como una interpretación doctrinal que venían realizando con anterioridad los Tribunales de esta jurisdicción.

Según este criterio, las limitaciones expresas del beneficio susceptible de dotar la RIC señaladas en la nueva legislación no significan una ruptura ¿? frente al régimen anterior, sino la consolidación del criterio de los Tribunales. En otras palabras, que las nuevas limitaciones expresamente señaladas ahora en la Ley 19/1994 no significan que antes no fuesen también aplicables.

4. El cálculo de la dotación

En cuanto al cálculo de la dotación, los Tribunales van realizando ciertas matizaciones que van confirmando criterios anteriores al respecto y van también perfilando ciertas anomalías que se producían y que en su día destacamos. He dividido por temas los casos más representativos.

4.1. La Reserva legal y la dotación

La **sentencia TSJC LP nº 81 de 18-1-2008** analiza la dotación obligatoria de la Reserva legal en el cálculo de la RIC. La sociedad no dotó la RL, aunque en sus balances figuraba que no existía RL y alega que no lo hizo porque en su día estaba completamente dotada, pero por un error contable se traspasó a reservas voluntarias. El TSJC dice que no es suficiente apelar a los errores contables cometidos, ni a la finalidad de la RIC, sino que al imputar a reservas voluntarias la dotación de la reserva legal se amplió indebidamente el porcentaje del 90% de la dotación. Desestima el recurso, pero al menos anula la sanción.

4.2. La disminución de reservas y el reparto de dividendos

La **sentencia AN 22-5-08 (Sección 7)** analiza el efecto de la disminución de las reservas en el cálculo de la dotación. La sociedad disminuyó reservas en los ejercicios 1995 a 1998 que sirvieron para el pago de dividendos y para el pago de deudas con Hacienda. La Inspección entendió que dichas disminuciones debían restarse del beneficio para calcular la dotación, mientras que la empresa alegó que tales disminuciones se hicieron con las reservas de 1994. La AN ratificó el criterio administrativo porque se no probó adecuadamente que el acuerdo se tomara en un año prescrito.

El término “disminución de reservas” que empleaba la legislación anterior como factor limitativo de la dotación se cambió hace tiempo (1 de enero de 2003) por el de “disminución de fondos propios”, pero es una pena que la AN no haya entrado en el fondo del asunto, ¿qué hubiese pasado si la entidad prueba que efectivamente el reparto se hizo con reservas de ejercicios prescritos?, ¿no afectaría entonces al cálculo de la dotación?

La **resolución TEAC 3-4-2008** aborda también los efectos de la detracción de reservas voluntarias. En esta ocasión para compensar pérdidas de ejercicios anteriores, que deben restarse del beneficio del ejercicio para calcular la dotación de la RIC, ya que la Ley, en su redacción anterior a 2003, se refería expresamente a la detracción del conjunto de las reservas, y no a la detracción de los fondos propios como en la legislación posterior.

4.3. El sistema de ecuaciones para el cálculo de la RIC

En la **resolución TEAC 27-9-2007** se plantea un interesante sistema de ecuaciones diseñado por el actuario que recoge una de las matizaciones que vengo explicando hace años: que si hay que excluir ciertos ingresos para el cálculo de la dotación (por ejemplo, los ingresos financieros) también habrá que contemplar el efecto positivo del menor impuesto de sociedades y la menor reserva legal que se deriva de dicha exclusión. En otras palabras, que si de un beneficio 100 excluyo 20 para el cálculo de la dotación (beneficios no RIC), no tendré que restar para el cálculo de la dotación el efecto impositivo de 100, sino de $100 - 20 = 80$; y lo mismo haremos con la dotación obligatoria de la RL: la que tendré que restar en el cálculo de la dotación no es el 10% de 100-IS, sino la parte proporcional que corresponda sin tener en cuenta el beneficio excluido.

Mis comentarios en libros y artículos anteriores iban un poco más allá, ya que considero que a la hora de excluir los dividendos que se van a repartir del cálculo de la dotación debe partirse de la premisa que los beneficios excluidos de la RIC eran los que primeramente se destinaban a los dividendos, y que también había que matizar el impuesto sobre beneficios y la dotación a la RL, ya que no han de excluirse totalmente. Para estos dos últimos conceptos (impuestos y RL) me parece razonable que al menos la parte proporcional de ellos que se engrosan con beneficios excluidos de la RIC no afecten negativamente a la dotación, siendo esta forma de proceder la que santifica el TEAC en la resolución analizada.

Nada dice, sin embargo, respecto a los dividendos que se reparten, que podrían provenir de los beneficios excluidos, con el riesgo de que se excluyan dos veces de la dotación RIC (como beneficios excluidos y como beneficios repartidos) lo que sería académicamente incorrecto. Una solución pragmática, pero segura, sería la de excluir solamente la parte proporcional de los dividendos que se correspondan con los beneficios susceptibles de dotar la RIC.

La **resolución TEAC 24-7-2008** aborda también una cuestión interesante y compleja: el efecto impositivo del ajuste en la BI de una RIC regularizada. Para hacer más comprensible este razonamiento he de explicar cuál ha sido y es mi posición en esta materia y qué repercusiones ha tenido en los Tribunales.

En un primer momento la cuestión que se discutía en la Inspección es que la regularización de la RIC en un ejercicio posterior debía considerarse una diferencia permanente positiva y por tanto disminuía la dotación de ese nuevo ejercicio. Mi criterio razonado era tajantemente que no, que no afectaba al cálculo de la RIC, ya que su regularización en un ejercicio posterior suponía un mayor IS y por tanto un menor beneficio, lo que ya implicaba una menor dotación en ese año. En síntesis, la regularización de la RIC no afectaba a la base de la dotación, pero sí lo hacía el mayor impuesto sobre beneficios que conllevaba.

Este criterio inicial fue aceptado por el TEARC, pero en un momento posterior una resolución suya fue aún más allá: tampoco afectaba al cálculo de la dotación el impuesto derivado de la regularización, que debía considerarse como un gasto de ejercicios anteriores. Planteamiento que académicamente no podía compartir. Tampoco lo compartió el Director General de Tributos que presentó ante el TEAC un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En la resolución comentada, el TEAC inicialmente explica bien lo que se pretende, para luego errar en su planteamiento y al final reconducir la cuestión a los términos recurridos. En síntesis, el TEAC comparte el criterio del Director —que en esta ocasión coincide con el mío— de que el efecto impositivo de una regularización de la RIC en un ejercicio posterior sí afecta a la dotación RIC de ese año, vía un menor beneficio al incrementarse el impuesto sobre beneficios. Para evitar equívocos, creo que hemos de continuar con el criterio que siempre he explicado.

Por su parte, también el TSJC se ha pronunciado en 2008 respecto al cálculo de la RIC, concretamente sobre la compensación de bases imponibles negativas (no sobre la compensación contable de resultados negativos). La **sentencia TSJC LP nº 213 de 14-3-2008** no sé exactamente cómo calificarla por su complejidad. El fondo de la cuestión es si la compensación fiscal de bases imponibles negativas afecta o no a la dotación de la RIC. Cuestión que siempre he estimado que no, que lo que verdaderamente afecta es la compensación contable de resultados negativos, pero que el TEARC dice en la resolución recurrida que sí afecta. El magistrado ponente parece compartir el criterio opuesto, que no afecta a su cálculo, pero se fija en un hecho contable: que en su día la sociedad no dotó el crédito fiscal por la base imponible negativa obtenida —que, añadido yo, debió generar el asiento: H. compensación de créditos a impuesto sobre el beneficio—, sin que tampoco lo hiciera en el momento en que efectivamente revertió dicha compensación (el ejercicio que es objeto del recurso) —que debió suponer, sigo añadiendo, la realización de un asiento contable con carácter previo al cálculo del impuesto sobre beneficios, reconociendo dicho crédito, esto es, H. compensación de créditos a ajustes en la imposición—. Debido a este hecho, descalifica “las argucias contables de algunos profesionales de la ciencia contable”, cambia su criterio anterior, califica de “impecable” la resolución TEARC recurrida y desestima el recurso; sin que nos quede claro ahora cuál es su criterio respecto a si la compensación fiscal de bases imponibles negativas afecta o no a la dotación de la RIC. Personalmente sigo opinando como hasta ahora, que no afecta al cálculo de la dotación, que sólo se ve afectada en este campo si se compensan contablemente resultados negativos.

5. La materialización

Las sentencias y resoluciones de 2008 respecto a la materialización no aportan muchas novedades, aunque sí algunas matizaciones dignas de ser destacadas, entre ellas una extraña afirmación del TEARC en relación con el momento en que han de cumplirse los requisitos de local y empleado en la actividad de alquileres.

5.1. Los inmuebles para alquilar

En la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** se rechaza la materialización efectuada en naves industriales (una de ellas usada) para su alquiler, por no cumplirse con los requisitos de local y empleado de la LIRPF. La AN —aunque la materialización no la considera válida por tratarse de activos usados— afirma que los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento se considere una actividad empresarial son también aplicables a las sociedades, por lo que para la AN los requisitos del art. 25 de LIRPF son aplicables a las sociedades, tanto en la dotación como en la materialización de la RIC.

5.2. La entrada en funcionamiento

La **sentencia AN 17-11-2008 (Sección 7)** admite el criterio establecido por el TEAC en 2005 —más favorable al contribuyente que el de la Inspección y del TEARC en esos momentos— respecto a la admisión de inversiones RIC que entraron en funcionamiento después del plazo de materialización, pero sin que existieran dilaciones imputables a la sociedad. A esta conclusión llega la AN en la sentencia analizada, que trata de la materialización en una sociedad que invierte más de 20 euros en un hotel de lujo del Sur de Tenerife, pero que tarda más de cuatro años en ponerlo en funcionamiento. No sólo atiende la AN al hecho de que la inversión es compleja, sino también a que no han existido dilaciones imputables a la sociedad.

La **sentencia TSJC LP nº 87 de 25-1-2008** desestima el recurso de una sociedad que dotó la RIC en 1995 y adquirió un solar en 1997 para construir una nave industrial, pero que a los cuatro años (en 1999) aún no estaba terminada. Obtuvo el certificado final de obra en diciembre de 2001 y finalmente entró en funcionamiento en 2003. Considera que no hay circunstancias excepcionales para tanto retraso, ya que “los obstáculos señalados por el recurrente son solo incidencias corrientes y ordinarias, que por tanto no poseen un valor cualitativo, equivalente a importante, trascendente o de peso, susceptible de justificar el incumplimiento del plazo”.

5.3. Los inmuebles en alquiler y su puesta en funcionamiento

En la **sentencia AN de 19-6-2008 (Sección 2)** se analiza otra cuestión relacionada con la actividad de arrendamiento de inmuebles, esta vez con su entrada en funcionamiento. Después de confirmar el criterio administrativo y del TSJC de que existe un plazo para la entrada en funcionamiento de los activos afectos a la RIC y que éste coincide con el de materialización, dice que la entidad no ha probado que el inmueble estuviese dedicado al alquiler en dicho plazo, *lo cual no hubiera sido difícil trayendo a la vista determinados elementos de convicción, como ofertas, publicidad u otras, que revelasen la dedicación al arrendamiento del inmueble. Sin embargo, falta toda prueba de tal circunstancia, que debía emprender el recurrente y no ha hecho por inactividad que le es completamente imputable.*

5.4. Los bienes usados

La AN en **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** no admite la materialización en una nave usada porque entiende que no hay mejora tecnológica y que correspondía al contribuyente la carga de la prueba.

5.5. Una extraña afirmación del TEARC sobre el momento en que hay que acreditar los requisitos de local y empleado

En la **resolución TEARC nº 35/2162/07 de 31-3-2008** se ve el recurso de un profesional que materializó la RIC del año 1999 en el capital de una sociedad que invirtió en inmuebles para alquilar. La ampliación de capital en la que suscribió los títulos se hizo en 2001, y en la Inspección la sociedad no pudo acreditar suficientemente que cumplía con los requisitos de local y empleado, por lo que aquella consideró que la materialización efectuada por el profesional no cumplía los requisitos de la normativa RIC. Hasta ahora, lo de siempre, la necesidad de probar el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF, que no tiene mayor importancia ni sorprende a nadie, pero la novedad la encontramos en la siguiente afirmación que transcribo y subrayo los párrafos que quiero destacar:

Las ampliaciones de capital de la participada X SL surten efectos frente a terceros en aplicación de los artículos 94.1 2º y artículo 9 del Real Decreto 1784/1996 desde el 26 de abril y el 25 de octubre de 2001 así como desde el 21 de enero de 2003, siendo estas fechas las de efectiva materialización, determinando adicionalmente el momento en el que la entidad participada debe reunir los requisitos mencionados en el precepto transcrito para que la actividad desarrollada pueda calificarse de empresarial a reserva de la consolidación del derecho a disfrutar del incentivo fiscal en función del cumplimiento del plazo perentorio mencionado en el primer párrafo del artículo 27.4 antes aludido y del ulterior mantenimiento de la inversión.

Esto es, que según el TEARC el momento en que ha de acreditarse el cumplimiento de los requisitos de local y empleado en la materialización indirecta no es el de entrada en funcionamiento, sino el momento en que se realiza la suscripción de los títulos. Toda una incongruencia con lo manifestado hasta ahora por la doctrina y que impide trasladar los efectos positivos de la RIC a la economía. Me explico, mediante la materialización indirecta se han activado una serie de sociedades que hasta ese momento no desarrollaban actividad alguna, incorporándose positivamente al mercado productivo con las aportaciones dinerarias recibidas y, en el caso de la actividad de alquileres, contratando un empleado y disponiendo de al menos un local afecto a dicha actividad. El proceso de inversión y de cumplimiento de dichos requisitos no es automático, pero sí tiene un plazo perentorio, el que dispone quien ha dotado la RIC para acreditar que su materialización ha entrado en funcionamiento (el plazo de entrada en funcionamiento coincide con el plazo de la materialización, han afirmado la AN, el TSJC y el TEAC). En mi opinión, este plazo hay que cumplirlo, pero no hay porqué adelantarlos. Esperemos que esta reflexión del TEARC no se consolide en posteriores resoluciones.

5.6. Un yate para alquilar

Siempre existe algún caso extraño de materialización en un activo que está en la frontera del uso particular y empresarial, como éste de un yate para alquilar a turistas en el que no se prueba ni la facturación realizada (con el pretexto de que se realizaban cobros de contado), ni la publicidad (que era de otros barcos), ni el personal afecto a la misma, etc. Indudablemente, con esos ingredientes el fallo del TSJC

El momento en que ha de acreditarse el cumplimiento de los requisitos de local y empleado en la materialización indirecta no es el de entrada en funcionamiento, sino el momento en que se realiza la suscripción de los títulos

en **sentencia TSJC LP nº 410 de 4-7-2008** estaba claro: la desestimación del recurso por considerar que la inversión realizada no servía como materialización de la RIC.

6. Los aspectos formales

Al menos dos sentencias de la AN de 2008 confirman el riguroso criterio de la Administración Tributaria de que determinados requisitos formales de la RIC adquieren el carácter de

sustanciales, como la necesidad de acreditar que la dotación RIC se ha efectuado antes de presentar la declaración del IS, cuestión que se salda no sólo con la desestimación del recurso, sino también con la aplicación de sanciones. Lo mismo ha ocurrido con un empresario individual que dotó la RIC contra la cuenta de Capital, no contra el saldo de Pérdidas y Ganancias, si bien esta vez se anuló la sanción.

Con estas dos sentencias, la AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos que parecían ser acreedores de una mera sanción, pero no de la eliminación total de los beneficios disfrutados con la dotación de la RIC. El TSJC y el TEAC insisten también durante 2008 en el mismo planteamiento.

6.1. La AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos formales, y el TSJC y el TEAC se ratifican en sus criterios anteriores

La **sentencia AN 11-06-08 (Sección 4)** plantea una cuestión tan simple como la de un empresario individual que dotó contablemente la RIC el 30 de junio, pero presentó el IRPF diez días antes, el 20 de junio. Sobre las fechas no se pronuncia la AN—aunque conviene recordar que tanto el TSJC, Sala de Tenerife, como el TEAC invalidan actualmente la dotación efectuada si el asiento contable se realiza después de la presentación del IRPF—, que desestima de todas formas las pretensiones del contribuyente porque la dotación se hizo a la cuenta de Capital y no a una específica de la RIC. En realidad, del texto de la sentencia no llegamos a saber si “el pecado” fue dotar la RIC contra la cuenta de capital, en vez de contra Pérdidas y Ganancias:

Capital	a	RIC
En vez de:		
Pérdidas y Ganancias	a	RIC
O lo fue el abonar la cuenta de Capital en vez de la RIC:		
Pérdidas y Ganancias	a	Capital;
En vez de:		
Pérdidas y Ganancias	a	RIC.

En cualquiera de los casos, rechaza la dotación efectuada por no cumplir los requisitos sustanciales que señala la Ley. Sin embargo, anula el régimen sancionador aplicado, ya que el contribuyente hizo una interpretación razonable y no ha ocultado documentación a la Administración.

También relacionado con las obligaciones formales, la **sentencia AN 27-10-08 (Sección 7)** resuelve un curioso caso: el de una sociedad que se acoge a la bonificación del 95% (vacaciones fiscales), pero que acuerda en Junta dotar la RIC en ese mismo ejercicio si en su día no le es de aplicación dicha bonificación, pasando entonces las reservas voluntarias constituidas a reservas RIC. Así lo hace constar durante la Inspección que le rechaza la bonificación: que subsidiariamente se le aplique entonces la RIC, ya que dicha dotación fue aprobada en su día por la Junta de socios.

Dicho de otra forma, la sociedad no hizo constar la deducción de la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero sí el acuerdo de dotación en la Junta correspondiente.

La AN no comparte la forma de actuar de la sociedad, ya que la RIC exige una serie de requisitos cuyo incumplimiento priva la posibilidad de su aplicación. Lo que reconoce la Ley *no es una deducción automática de la base imponible sino el derecho a la reducción, derecho cuya aplicación, por tanto, deberá instar la sociedad interesada en su declaración, lo que no ha sucedido en el presente caso, pues la sociedad optó por aplicarse la bonificación, la cual es incompatible con la reducción ahora examinada.* Para concluir que en el expediente resulta acreditado que los resultados fueron destinados a reservas voluntarias, con la previsión de que de no ser aceptada la bonificación esas reservas se doten como RIC: *Tal previsión no puede considerarse como una efectiva dotación a la RIC, en los términos expuestos, puesto que de haberse aceptado la bonificación tal dotación a RIC no se hubiese realizado en ningún momento y, rechazada la bonificación se habría de realizar a posteriori, pero además tampoco se cumplió esa dotación condicionada en los términos establecidos.* En síntesis, que los datos consignados en las correspondientes declaraciones del IS evidencian que la RIC no se había dotado en los plazos establecidos en el precepto legal, sin que haya podido probarlo la entidad de otra forma.

La **resolución TEAC nº 1215-06 de 5-12-2007 (+)** aborda una cuestión parecida: la de una sociedad que se acoge a la bonificación del 95%, pero por si acaso se la rechaza en su día la Inspección, dota contablemente la RIC en los ejercicios 1999 y 2000. La Inspección rechaza la bonificación y la sociedad pide entonces que se le aplique la dotación RIC, a lo que no accede el actuario alegando que era una comprobación parcial de la bonificación. El TEAC entiende que existe una directa y precisa relación de la bonificación con la RIC, por lo que al haber sido excluida la primera, la Inspección tendría que haber entrado en la regularización de la segunda, estimando la reclamación.

6.2. La no aplicación del régimen sancionador más beneficioso de la nueva normativa RIC

La **sentencia AN 28-6-2007 (Sección 2)** se ha manifestado por primera vez sobre los efectos del nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos sustanciales de la RIC, y lo ha hecho con efectos negativos para el contribuyente, ya que considera que no es aplicable a situaciones anteriores al cambio legal. Con este criterio, las dotaciones de la RIC de los ejercicios 1994-2006 que incumplan algunos de los requisitos señalados en la Ley 19/1994 deben ser anuladas completamente, mientras que las dotaciones 2007-2013 sólo se verán afectadas con una sanción del 2% de dicha dotación. Este régimen

La sociedad no hizo constar la deducción de la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero sí el acuerdo de dotación en la Junta correspondiente.

mucho más beneficioso para el contribuyente, concluye la AN, no es aplicable a situaciones anteriores.

El apelante había pedido subsidiariamente la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador, ya que le era más beneficioso:

En último término, también de forma subsidiaria, aduce la aplicación retroactiva del régimen sancionador del *Real Decreto Ley*

12/2006. Alega el recurrente que aún cuando sea mantuviera el criterio de que el demandante debía haber llevado una contabilidad individual para la validez de las dotaciones efectuadas a la RIC, distinta de la llevada por la comunidad, lo que no cabe es “ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podía amparar las liquidaciones practicadas por la inspección, sino, todo lo más, la imposición de unas sanciones por infracciones graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones , y no a invalidar completamente las mismas”.

Sin embargo, la AN, en el fundamento quinto, considera que no le es aplicable, si bien no razona adecuadamente su negativa, ya que parte de la equivocada premisa que el régimen anterior era mejor para el contribuyente:

QUINTO. Reclame la parte, en último término, la aplicación retroactiva del régimen sancionador del *Real Decreto Ley* 12/2006, a cuyo efecto alega que aún cuando se mantuviera el criterio de que el demandante debía haber llevado una contabilidad individual para la validez de las dotaciones efectuadas a la RIC, distinta de la llevada por la comunidad, lo que no cabe es “ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podía amparar las liquidaciones practicadas por la inspección, sino, todo lo más, la imposición de unas sanciones graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones, y no a invalidar completamente las mismas”.

Tampoco puede la Sala, en este punto, aceptar la pretensión de la parte toda vez que la modificación del precepto aducida no hace sino sancionar unos hechos que anteriormente podían no considerarse constitutivos de infracción disciplinaria alguna.

Con esta sentencia vemos cómo el nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos considerados sustanciales en la reglamentación RIC no se proyecta sobre las dotaciones anteriores a 2007, perjudicando notablemente al contribuyente, que creemos tiene derecho a la aplicación del régimen sancionador más beneficioso.

6.3. La presentación fuera de plazo del IS con la dotación; y la presentación en plazo, pero sin acreditar por otros medios la dotación.

Sobre la presentación del IS fuera de plazo con la dotación nos hemos quedado con las ganas de saber la opinión de la AN en la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)**, ya que una entidad dotó la RIC con beneficios de 1995, presentando el IS en julio de 1997 y depositando las cuentas anuales en el Registro Mercantil en

mayo de 1999, con una certificación con la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias a la RIC de fecha mayo de 1999. Sin embargo, alegó que la dotación de 1995 estaba prescrita, estimándolo así la AN y no pronunciándose sobre la declaración extemporánea del Impuesto.

Pero un planteamiento parecido se hace en la **sentencia AN 2-06-08 (Sección 7)**, en la que una sociedad dota la RIC de 2000, presentando el IS fuera de plazo, el 25 de octubre de 2001, por lo que según la Inspección y la AN no tiene derecho a la deducción, ya que no puede probar de otra forma que dotó la RIC antes de presentar la declaración. La AN, incluso, confirma la sanción.

El nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos considerados sustanciales en la reglamentación RIC no se proyecta sobre las dotaciones anteriores a 2007

La **sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008** analiza el caso de una sociedad que dota la RIC en el ejercicio 2001, pero que presenta la declaración del IS en Hacienda y la Cuentas anuales en el Registro Mercantil en 2004, estando legitimadas notarialmente las firmas del acta también en 2004. Señala el TSJC que “nada dice la Ley respecto al requisito temporal en que puede dotarse la RIC y por tanto del régimen aplicable a aquellas dotaciones que se efectúen extemporáneamente en relación con la fecha en que deben aprobarse las cuentas sociales y la presentación de la auto declaración del impuesto”, y analiza la redacción vigente desde 2003 sobre la presunción de que la dotación se entiende probada si la declaración del IS con la dotación se presenta dentro del plazo legal. Extrae dos conclusiones:

- a. que la dotación de la RIC puede realizarse extemporáneamente, y
- b. que si la declaración del IS se presenta en plazo, existe una presunción *iuris tantum* de que efectivamente se ha efectuado la dotación y se han observado los requisitos formales contemplados en el precepto. Ello implica que quien niegue la dotación deberá probarla.

La entidad tiene entonces que probar la dotación, pero los documentos privados que la acreditan (certificación de los acuerdos de la Junta que aprueba las cuentas y las cuentas anuales) sólo fueron presentados en el Registro Mercantil en 2004, por lo que no tienen valor como prueba sino a partir de esa fecha, mientras que la presentación fuera de plazo del IS deja fuera la presunción *iuris tantum* que señala la Ley de que se ha dotado convenientemente la RIC.

Esta novedosa calificación del precepto legal al respecto como presunción *iuris tantum*, trae graves consecuencias para el contribuyente como vemos a continuación:

La **resolución TEAC nº 1594-06 de 27-09-2007** analiza el caso contrario al estudiado anteriormente. Se trata ahora de una dotación RIC que consta en la declaración del IS presentada dentro de plazo, pero no en otros documentos mercantiles. La sociedad dota la RIC con 50.000.000 de pesetas en el IS del ejercicio 1999 y así figura tanto en el libro diario de contabilidad sin legalizar como en el reparto del resultado contable que figura en el libro de actas. Sin embargo, ni en la certificación del acuerdo de Junta de socios sobre la distribución del resultado ni en la Memoria de las cuentas anuales se incluye dicha dotación, sino el abono a la cuenta de Remanentes.

Necesidad de acreditar que la dotación RIC se ha efectuado antes de presentar la declaración del IS

La Inspección entiende que el tema no está muy claro, pero razona así: los libros de contabilidad están sin legalizar y el libro de actas está legalizado a posteriori, por lo que no acreditan el momento en que se realizó la dotación. Por ello entiende que donde único se acredita la voluntad de los socios es en las cuentas anuales depositadas en el RM y en la certificación legitimada ante notario, donde no figura la dotación.

La entidad alegó ante el TEAC que en la dotación de 1999 existe un error en el certificado del acta de la Junta General, pero que el acuerdo auténtico es el que figura en el acta original.

El TEAC dice que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la RIC, y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil. Cita para ello la sentencia TSJC 14-1-2005, pero olvidándose de un factor para mí determinante, que en el caso juzgado por el TSJC la declaración del IS se había efectuado fuera de plazo —despojando así a la empresa de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación— mientras que en este caso el IS se presentó dentro de plazo. Sin embargo, la posterior consideración que hace el TSJC en la sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008 vista anteriormente, parece darle la razón.

Concluye el TEAC que como el libro de actas está legalizado a priori y los libros de contabilidad están sin legalizar, no hay constancia de la fecha de su confección, mientras que en la certificación consta que el beneficio se destinó a remanentes no a la RIC. Es decir, frente a la distribución de resultados consignada en la declaración, existe una prueba en contra de la dotación de la RIC que impide considerarla correctamente dotada, afirmando que no puede considerarse debidamente probado el acuerdo de dotación en fecha anterior a la presentación del IS.

Nada dice, y esto es lo grave de esta resolución, de la presunción legal de que la dotación se entiende probada si así consta en la declaración del IS presentado dentro de plazo, pero ya hemos comentado la calificación como presunción *iuris tantum* de ese precepto legal por el TSJC.

6.4. La presentación complementaria del IS con una mayor dotación RIC

En este escabroso tema sobre el que llevo tiempo aconsejando que no se amplíe la dotación en una presentación complementaria del IS por sus funestas consecuencias posteriores, se pronuncia de nuevo el TEARC en **resolución TEARC nº 35/118/07 de 31-1-2008**, afirmando en el fundamento sexto que el disfrute de la RIC no requiere que la declaración del IS se presente dentro de plazo, siempre que se pruebe el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en la normativa. Y en esta prueba es donde los asesores encontramos la verdadera dificultad, ya que la jurisprudencia viene exigiendo demostrar que los socios han acordado la dotación con carácter previo a la declaración.

Prosigue su razonamiento el TEARC en el fundamento séptimo: la no presentación en plazo de la declaración despoja a la sociedad de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación, teniendo que acreditarla por otros medios de prueba. Rechaza las actas y la aplicación de resultados porque como

documentos privados no surten efectos frente a terceros hasta que tengan acceso a un registro público, no pudiendo probarse la dotación previa con otros medios.

En pocas palabras, si la presentación del impuesto con la dotación RIC se hace dentro del plazo legal no tiene importancia que las cuentas anuales se hayan depositado en el Registro Mercantil posteriormente, pero si se han presentado fuera de plazo resulta difícil —muy difícil— poder acreditar a posteriori que el acuerdo de la dotación se realizó con carácter previo a la declaración.

La no presentación en
plazo de la declaración
despoja a la sociedad
de la presunción que
le asistía de tener por
probada la dotación

Sin embargo, el TSJC en **sentencia TSJC LP nº 396 de 28-6-2008 (+)** llega a conclusiones diferentes en un caso muy parecido. Se trata de una sociedad que presenta una declaración complementaria con más beneficios y una mayor dotación a la RIC. La Inspección y el TEARC rechazan la dotación porque se presenta fuera de plazo (indudablemente una declaración complementaria se suele presentar fuera del plazo de presentación de la inicial) y no se acredita que el acuerdo de la dotación se realizó antes de la presentación de la complementaria.

La entidad intenta probarlo con el acta de la Junta de 1 de diciembre de 2004, que acuerda la rectificación del beneficio y la nueva dotación, pero la Administración dice que no, que los documentos privados surten efectos a partir de su presentación en una oficina pública, y que la presentación de las cuentas anuales con el acuerdo de la dotación se hizo con posterioridad a la declaración complementaria (presentada el 20 de enero de 2005). En síntesis, que hay que probar la dotación con un documento oficial anterior a la declaración.

El TSJC no exige tanto, ya que concluye que no resulta imprescindible la existencia de un documento público, ya que el art. 27.8 de la ley 19/1994 establece que puede probarse la validez de la dotación a través de otros medios de prueba admitidos en derecho, siendo claramente admisible el acta de fecha 1 de diciembre de 2004 porque el desfase temporal entre el acta y su acceso al Registro es de poca entidad. Hubiese compartido el criterio de la Administración si el acceso al Registro se prolongase indefinidamente o con un retraso evidente, pero no en este caso en concreto que se hizo con una mayor diligencia (no se especifica cuándo se presentó en el Registro Mercantil); *siendo asimismo inadecuada la decisión de privar de validez a la dotación a la RIC realizada por razón de un escaso desfase entre la adopción del acuerdo social dirigido a tal dotación y el acceso del mismo al registro, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso.*

En defensa de su criterio, el TSJC cita la sentencia del TS de 12-11-2002 en relación con el FPI.

6.5. La RIC y los procesos de fusión

En una interesante **resolución TEAC nº 754-06 de 11-9-2008** se analizan los efectos de un proceso de fusión por absorción de varias sociedades que habían dotado la RIC, eliminando dificultades anteriores que imponían la Inspección y el TEARC y llegando a interesantes conclusiones:

La sociedad absorbida puede dotar la RIC con el beneficio que generó antes de la inscripción de su extinción en el Registro Mercantil

La sociedad absorbida puede dotar la RIC con el beneficio que generó antes de la inscripción de su extinción en el Registro Mercantil, aunque la fecha de retroacción contable fuese anterior.

En los casos de fusión en que la sociedad absorbente integra el activo y el pasivo de las sociedades absorbidas, no es posible que siga figurando la RIC de estas últimas en el balance de la absorbente, por lo que ha de figurar en la Memoria.

Este criterio novedoso desdice la opinión que al respecto tenía el TEARC, que exigía que figurasen en el balance, haciendo más razonable el proceso de fusión con sociedades que han dotado RIC.

Sin embargo, el TEAC desestima el recurso porque tampoco figuraban en la Memoria de la absorbente las RICs que habían dotado las sociedades absorbidas.

7. Sobre incompatibilidades, competencias y procedimientos

En este apartado englobamos materias que nada tienen que ver entre sí: las incompatibilidades de la RIC con otros incentivos y con la deducción para evitar la doble imposición, las competencias de Gestión en relación con este incentivo, y una práctica del TEARC que no es admitida por la AN.

7.1. Las incompatibilidades de la RIC con otros beneficios fiscales

La sentencia **TSJC TF nº 91 de 28-2-2008** resuelve el caso de una sociedad que recibe dividendos y con ellos se acoge a la RIC. También opta por aplicar la deducción por doble imposición de dividendos y ante la ausencia de cuota lo deja consignado en la declaración para su deducción en los próximos ejercicios. El TSJC no admite que pueda aplicarse dicha deducción, ya que al acogerse a la RIC no se ha producido una doble imposición, opinando que *“la situación de hecho es evidente y flagrante, la interpretación no es en absoluto razonable, es una interpretación muy forzada con intención de obtener un enriquecimiento injusto, por lo que sólo por ello ya debe desestimarse el recurso y confirmarse la sanción impuesta”*.

7.2. La competencia de la Dependencia de Gestión (unificación de criterio)

En la **resolución TEAC nº 2055-04 de 5-12-2007** quién recurrió no fue el contribuyente, sino el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Se trata de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio sobre si la LGT permite o no que Gestión compruebe el importe máximo de la dotación de la RIC. Así lo admite el TEAC en esta resolución, siempre que Gestión utilice únicamente variables declaradas por el sujeto pasivo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades: *determinándose el importe máximo de la Reserva en función de unas ecuaciones matemáticas y estando consignados los “datos base” de las mismas en los modelos de declaración del IS no cabrá sino estimar las pretensiones actoras al respecto*.

7.3. El TEARC no puede mandar practicar la liquidación de la RIC en un ejercicio que no es objeto de inspección

Hasta ahora ha sido una práctica habitual que el TEARC mandara a la Inspección que liquidase la RIC incumplida en un ejercicio posterior al que ésta lo había hecho, pero la **sentencia AN 30-4-2008 (Sección 2)** cuestiona esta práctica, que había sido considerada correcta por el TEAC. La AN dice que el TEARC no puede ordenar en fase de revisión la liquidación en un ejercicio que no es objeto de inspección, por lo que estima el recurso del contribuyente.

La inspección de dos contribuyentes en el IRPF abarcaba el año 1994 con carácter general y los ejercicios 1995 a 1997 de alcance parcial, limitándose a la materialización de la RIC. Las actas de inspección fueron recurridas al TEARC, que anuló algunas de ellas y ordenó practicar nuevas liquidaciones en la base imponible de 1998 en vez de 1997. Volvieron a recurrir, esta vez al TEAC, en base a cuatro alegaciones diferentes, que fueron todas desestimadas.

Las mismas cuatro alegaciones fueron reproducidas en el recurso a la AN, quién estimó una de ellas y además plantea un nuevo tema, *nos limitaremos a constatar que, habiéndose centrado la actividad administrativa de comprobación e investigación en el ejercicio 1997, que, además, sólo fue objeto de pesquisa en ese concreto punto de la reducción por reserva para inversiones en Canarias, los órganos económicos-administrativos no podía anular la liquidación impugnada ordenando la práctica de una nueva referida a 1998 por dos razones:*

- porque desde el punto de vista formal, adolece de incongruencia interna una resolución (la del TEARC) que dice desestimar la reclamación pero que, al propio tiempo, da satisfacción, al menos en apariencia, a la pretensión del contribuyente anulando la liquidación discutida, añadiendo además otro exceso al ordenar practicar la liquidación en 1998, que deja indefenso al contribuyente que puede incluso ver empeorada su situación.
- y porque los órganos económico-administrativos que revisan la liquidación carecen de atribuciones para ordenar que en el seno del mismo procedimiento se practique una nueva liquidación referida a un periodo impositivo que no ha sido objeto de indagación. Es indudable que este último aspecto dará mucho juego a la hora de recurrir las resoluciones del TEARC, ya que fue práctica habitual durante muchos años que ordenara a la Inspección liquidar la regularización de la RIC en el ejercicio siguiente al que había regularizado.

8. La regularización de la RIC

Abordamos los últimos pronunciamientos en materia de regularización de la RIC, viendo cómo el TSJC cambia de criterio y adopta el del TEAC más favorable para el contribuyente en materia de liquidación de intereses de demora.

8.1. Los intereses de demora cuando la base imponible es negativa

El TSJC en sentencia TSJC nº 115 de 8-2-2008 insiste en su planteamiento de que en la regularización de la RIC en un ejercicio en que la base imponible es negativa y la cuota resultante es cero hay

En la regularización de la RIC en un ejercicio en que la base imponible es negativa y la cuota resultante es cero hay que liquidar los intereses de demora correspondientes.

que liquidar los intereses de demora correspondientes.

Como explicamos en la Crónica de la RIC 2007, el criterio del TEAC y de la Administración en la actualidad (respecto a las dotaciones anteriores a 2007) es el contrario: que no procede la liquidación de intereses de demora.

Sin embargo, el TSJC cambia de criterio en **sentencia TSJC LP nº 411 de 4-7-2008**. Dice en un principio que sí hay que liquidar los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio es cero por la existencia de una base imponible negativa, pero como el propio TEAC y el TEARC mantienen la postura contraria, al ser más favorable al contribuyente se pliega a dicho criterio.

Un asunto más resuelto, aunque hemos de recordar que se refiere al régimen de la RIC aplicable a las dotaciones anteriores a 2007, ya que la “nueva RIC” obliga ahora a liquidar dichos intereses de demora.

8.2. El anatocismo (intereses de demora que se añaden a la cuota para devengar nuevos intereses)

El TEAC sigue con su criterio de no admitir el anatocismo en la regularización de la RIC mal dotada o incorrectamente materializada. A las resoluciones que hemos señalado en anteriores **Crónicas de la RIC** añadimos otras más recientes: **resoluciones TEAC nº 1664-06 de 20-12-2007** y **TEAC nº 754-06 de 11-09-2008**.

8.3. La imputación a los socios de bases imponibles de sociedades transparentes incrementadas por dotaciones RIC rechazadas

En las **sentencias AN 12-3-2008 (Sección 4)** y **AN 25-6-2008 (Sección 4)** se plantea un aspecto muy debatido en el TSJC respecto a la RIC, el de la imputación al socio de las bases imponibles de sociedades transparentes modificadas por la Inspección. La AN ratifica la resolución del TEAC, afirmando que con independencia a que la sociedad haya recurrido la liquidación por la que se anula la dotación efectuada, la Administración puede imputar las nuevas bases imponibles a los socios, sin que ahora puedan presentarse alegaciones respecto a si es o no una sociedad transparente, cuestión que sólo debe dilucidarse en el recurso presentado por la sociedad. Eso sí, si posteriormente se anula dicha liquidación, también se anulará la imputación efectuada a los socios. Para este fallo la AN se apoya en varias sentencias del TS en relación con la transparencia fiscal.

El mismo criterio es el que mantiene desde hace años el TSJC. Concretamente en 2008 se han producido varias sentencias al respecto: la **sentencia TSJC Sala LP nº 189 de 22-2-2008**; la **sentencia TSJC Sala TF nº 32 de 31-1-2008** y la **sentencia TSJC Sala TF nº 164 de 29-4-2008**.

Sin embargo, en la **sentencia TSJC Sala LP nº 256 de 18-4-2008** se anula la imputación de la nueva base imponible de una sociedad transparente a uno de sus socios porque la liquidación practicada a

la sociedad transparente se encontraba *suspendida* cuando se giró la aquí impugnada. Se basa en una sentencia del TS de 24-9-1999 que dice “Por supuesto, como ya hemos indicado los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios, son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce, salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional”.

9. Conclusiones

Finalmente extraigo las principales conclusiones que me merecen el análisis efectuado a los pronunciamientos sobre la RIC en 2008.

Primera: La RIC ha perdido potencial respecto a años anteriores debido a la crisis económica y a la nueva legislación, que a pesar del Reglamento, siembra constantemente la duda en su aplicación. La materialización de última hora en bonos RIC se ha visto perjudicada por la falta de financiación bancaria.

Segunda: La AN comparte el criterio administrativo respecto a que sólo puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos en el desarrollo de una actividad económica, debiendo quedar fuera los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de activos fijos no afectos a una actividad empresarial, los ingresos financieros que excedan de la colocación de excedentes temporales de tesorería, y los alquileres obtenidos sin los requisitos de local y empleado. En esta última actividad endurece los criterios del TSJC, ya que exige que tenga cierta entidad cuantitativa en el nº de inmuebles y el monto de los alquileres; siendo además exigibles a las sociedades el cumplimiento de los requisitos de local y empleado del art. 25.2 de la LIRPF.

Por su parte, el TSJC admite los intereses de un préstamo participativo; y los que hayan sido excluidos sin motivación por la Inspección.

Para el TSJC con la nueva normativa RIC respecto a los beneficios susceptibles de dotación no hay una modificación legal respecto al régimen anterior, sino la incorporación del criterio doctrinal al respecto.

Tercera: En el cálculo de la dotación el TEAC admite que el impuesto sobre beneficios y la dotación a la Reserva Legal que hay que restar de los beneficios son los correspondientes a los beneficios susceptibles de la RIC, no a los beneficios excluidos. El cálculo ha de hacerse proporcional.

Cuarta: Los aspectos formales de la RIC son incuestionables para la AN. Su incumplimiento supone la regularización total de la dotación. El nuevo régimen sancionador de la RIC, mucho más beneficioso para el contribuyente que el existente hasta el 31 de diciembre de 2006, no es aplicable a las dotaciones anteriores a 2007.

El TEAC suaviza las formalidades de la RIC en los procesos de fusión, tanto en la dotación (puede hacerlo la sociedad absorbida a pesar de la fecha de retroacción contable) como respecto a la continuidad de la RIC en los balances. Si técnicamente es imposible, es suficiente que se consignen las dotaciones en la Memoria.

Quinta: En unificación de criterio, el TEAC afirma que la Dependencia de Gestión sí puede regularizar la RIC si se atiene a los datos declarados por el contribuyente en la liquidación del impuesto. Por su parte, la AN concluye que los Tribunales económicos administrativos no pueden ordenar a la Administración tributaria (Inspección y Gestión) que practique la regularización de la RIC en un ejercicio posterior que no era objeto de comprobación.

Sexta: En materia de liquidación de intereses en la regularización de la RIC cuando la cuota es cero por existencia de bases imponibles negativas, el TSJC cambia su criterio al respecto y lo acomoda al del TEAC por ser más beneficioso para el contribuyente.

Séptima: He notado durante el año 2008 un cierto cansancio de empresarios y profesionales, incluso de la clase política, respecto a la RIC. El mal momento económico, las restricciones financieras, la escasamente motivadora nueva legislación aplicable a este incentivo fiscal, y los desalentadores pronunciamientos de la AN sobre los temas conflictivos principales han conseguido ya que las dotaciones de 2007 disminuyesen respecto a 2006, esperando también una considerable merma en 2008. La gran perjudicada será la sociedad canaria, necesitada más que nunca de inversiones.

Monte Lentiscal, 4 de febrero de 2009



La contabilidad y la parentela. En román paladino tributario: contabilidad de las operaciones vinculadas ¹

José M^a Gay de Liébana y Saludas

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad,
Universidad de Barcelona. Profesor Mercantil y Economista.

Resumen

El nuevo Plan General de Contabilidad 2007 incorpora como novedad en nuestra legislación mercantil, el tratamiento de las operaciones entre empresas del grupo. Según este nuevo marco, se examina la casuística contable en las operaciones de reestructuración: supuestos de aportaciones no dinerarias, fusiones y escisiones, bajo la primacía del principio de valor razonable sobre el del valor convenido, y de preeminencia del fondo económico sobre la forma jurídica.

Palabras claves

Plan General de Contabilidad, operaciones vinculadas, pymes, principio de valor razonables, legislación mercantil.

Abstract

The new accountancy legislation includes as a novelty in our Commercial Law, the treatment of the associated enterprises operations. According to this new framework, the author studies the accounting casuistic on business restructurings: non cash contributions, mergers and splits, under the primacy of the fair value principle over the arrangement value and the hierarchy of the economic transaction over the legal form.

Keywords:

Accountancy legislation, associated enterprises, fair value principle, Commercial Law.

¹ Este trabajo está basado y se hace eco del capítulo dedicado a **las operaciones entre empresas del grupo** del libro **Por la senda de la Nueva Contabilidad. Analizando e interpretando el NPGC**, escrito por Oriol Amat y José M^a Gay, editado por Gestión 2000. Así que al César lo que es del César ...

1. Presentación

Dígame la verdad, ¿a que muchas veces usted, en su fuero interno, se ha planteado los entresijos contables de las relaciones con la parentela, sí, ya sabe, con esas empresas del grupo o, en términos más llanos, vinculadas? ¡Cuánto tiempo esperando este momento! ¡Cuántos interrogantes, cuántas dudas o acaso zozobras en busca de una respuesta, en pos de un cuaderno de bitácora que marque el rumbo contable de las operaciones vinculadas! ¡Por fin, ese momento ha llegado! Hoy, ahora y aquí. Porque una de las grandes sorpresas del Plan General de Contabilidad de 2007 (NPGC) viene protagonizada, sin duda, por la inclusión en el texto definitivo del tratamiento “ad hoc” de las operaciones entre empresas del grupo.

Si bien está lo que bien acaba, debiendo reconocer lo positivo de que el NPGC penetre en ese santasanción contable de las operaciones vinculadas donde siempre se dan sus más y sus menos, aunque haciéndolo con cierta ligereza y con un redactado de aquellos que merece necesariamente interpretación, es decir, leerlo unos cuantos cientos de veces para captar su mensaje; no obstante hay quien piensa que el ICAC quería dar salida, al socaire de la promulgación del NPGC, a algunos planteamientos sobre operaciones empresariales que, vaya usted a saber por qué razones, habían quedado aparcados desde “illo tempore” en ese nunca bien ponderado baúl de los recuerdos contables. Más o menos nos tendríamos que remontar a proyectos normativos cocinados poco después de los Juegos Olímpicos de Barcelona y que hasta la fecha permanecían en el congelador contable. ¡Lo qué ha llovido desde aquel año 1992! Tal vez de esa guisa se gestara la Norma 21ª del NPGC, titulada “operaciones entre empresas del grupo”, que, desde luego, no puede ser leída con precipitación, exigiendo un análisis, o cuando menos un reposo, merecido.

La Norma en sí se compone de dos partes con perfiles bien distintos. En la primera, se habla de su alcance y se marca la regla general, mientras que en la segunda parte se aboca a lo que es la garganta profunda de las operaciones entre empresas del grupo: las aportaciones no dinerarias de un negocio y las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio.

Ambas facetas de transacciones, no nos engañemos, pudieran dar lugar a bellos maquillajes contables, a ingenierías financieras y fiscales de primer orden, a arquitecturas económicas acicaladas; en suma, y como en ocasiones acontece, a la linda manipulación de los estados financieros. Por ello, el NPGC establece lo que constituye una hoja de ruta, cosa que, guste o no guste y soslayando implicaciones fiscales a veces no deseadas, supone una magnífica brújula en el orden económico y financiero.

2. Operaciones realizadas entre empresas del grupo: en pos del grupo

Por lo pronto, esta Norma 21ª es aplicable a las operaciones que realicen entre sí empresas pertenecientes a un mismo grupo. La pregunta, de inmediato, es ¿qué se entiende como grupo a estos efectos?

La respuesta se halla en la propia Norma 21ª: empresas del grupo son aquellas que quedan definidas en la **Norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales**. Por ende, ¡nos encaminamos hacia la Norma 13ª mencionada!

Esta Norma 13^a establece que a efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el **artículo 42 del Código de Comercio** para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. Con todo, el campo de actuación en lo referente a las coordenadas que establece el artículo 42 del Código de Comercio es sinceramente muy amplio.

Abramos un forzoso paréntesis porque, justo en este instante, cabe cuestionarse sobre qué señala el **artículo 42 del Código de Comercio**. Vayamos, pues, por partes.

2.1. Acerca del artículo 42 del Código de Comercio

En su apartado primero, el artículo 42 presenta las pautas generales sobre la obligación de formular cuentas consolidadas y la existencia de grupo.

Artículo 42.1 Código de Comercio	1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones: a) Posea la mayoría de los derechos de voto. b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración. c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto. d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado. A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes, o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.
---	---

En su segundo apartado, el mismo artículo 42 previene acerca de la obligación de formular cuentas anuales tanto las consolidadas, de una parte, como las individuales de cada empresa del grupo, por otra.

Artículo 42.2 Código de Comercio	2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.
---	--

El tercer apartado del artículo 42 dibuja la órbita del grupo más allá del juego societario, incluyendo a cualesquiera empresas pertenecientes al grupo estén dónde estén y revistan la forma jurídica que sea, con lo cual, al hablar de empresas, ya no estamos estrictamente en el ámbito puramente societario que antes se fijaba: hogaño, es susceptible de entrar en juego la empresa individual.

Artículo 42.3 Código de Comercio	3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.
---	---

Aspectos inherentes a la junta general de la sociedad dominante y designación de auditores, se concretan en el apartado 4 del artículo 42.

Artículo 42.4 Código de Comercio	4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.
---	--

El apartado 5 regula la aprobación, depósito y publicación de las cuentas del grupo.

Artículo 42.5 Código de Comercio	5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.
---	---

Finalmente, el apartado 6 del artículo 42 autoriza la voluntariedad del régimen de consolidación de cuentas anuales.

Artículo 42.6 Código de Comercio	6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo.
---	--

Si la existencia de empresa del grupo, a los efectos de la Norma 21ª, viene marcada por el artículo 42 del Código de Comercio, los matices sobre la empresa asociada son objeto de puntualización en la propia

Norma 13^a relativa a la elaboración de las cuentas anuales, en la tercera parte del NPGC.

2.2. De las empresas asociadas

Así, se entiende que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, es decir, en línea con lo apuntado en el artículo 42 del Código de Comercio, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. Como se ve, este postulado es amplio, abierto y, por decirlo de alguna manera, acaparador.

El NPGC se pronuncia sobre lo que se ha de entender como existencia de influencia significativa en la gestión de otra empresa y concretamente cuando se cumplan estos dos requisitos:

- a. La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b. Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Empero, no son éstos los únicos casos en que se concluye que se da una influencia significativa porque como estipula la susodicha Norma 13^a, asimismo la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

En línea con las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), el NPGC va más allá y afirma que se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una participación en el sentido expresado cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Después de contemplar la figura de la empresa asociada, se salta a lo que sería la denominada empresa multigrupo, entendiendo como tal aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo, en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

Pues bien; tras esas remisiones hechas, absolutamente imprescindibles para captar el contexto de las operaciones vinculadas desde el ángulo contable, tanto a la reiterada Norma de elaboración 13^a como al artículo 42 del Código de Comercio, retomamos el hilo de la Norma 21^a del NPGC, que es a fin de cuentas donde estamos y por lo que estamos acá. Esta Norma, como decíamos, se aplica a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13^a de elaboración de cuentas anuales. Cuestión, por lo tanto, vista.

3. ¿Cómo se contabilizan las operaciones entre empresas del mismo grupo?

Pues, en principio y con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizan de acuerdo con las normas generales, lo que se traduce a efectos prácticos en que con carácter general y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado segundo de la Norma 21ª, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su **valor razonable**. En consecuencia y “prima facie” no hay que darle más vueltas al asunto. Cuando se produzca una transacción entre empresas pertenecientes a un mismo grupo, si tal transacción se efectúa dentro de los parámetros del valor razonable, acá no pasa nada. El uno contabiliza según las directrices del NPGC y el otro, exactamente lo mismo. El único extremo que habrá que resaltar dentro de las cuentas anuales será la existencia de operaciones vinculadas y las condiciones en que las mismas se han llevado a cabo para que el lector de la información financiera se haga una adecuada composición de lugar². Tarea que, por cierto y con las expectativas de las primeras cuentas anuales que se formulan al dictado del NPGC, constituye todo un auténtico reto.

- 2 A este respecto bueno será recordar a grandes rasgos lo que establece la Norma 15ª correspondiente a la elaboración de las Cuentas Anuales a propósito de las partes vinculadas.

Así, una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

Como partes vinculadas se consideran en cualquier caso, éstas:

- a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimotercera de elaboración de las cuentas anuales. En la Norma 15ª se abre introduce un énfasis especial acerca de empresas que se encuentren bajo la órbita de una Administración Pública.
- b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa, quedando también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
- c) El personal clave de la compañía, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, o de su dominante, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.
- d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.
- e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financieras y de explotación de ambas.
- f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.

Y la vinculación familiar es de órdago en nuestra legislación mercantil dado que a los efectos de esta norma, se entiende por familiares próximos aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa y acá el abanico que se ofrece en la Norma es cuando menos ambicioso en grado máximo, al incluirse en ese vínculo familiar:

- a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
- c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Lo de la análoga relación de afectividad es como para ir con tiento y prudencia elevada a la máxima potencia si usted, en un momento dado, pretende echar una canita al aire: contablemente, quedará vinculado y tendrá que informar sobre sus devaneos en la Memoria.

Esto no obstante, la sorpresa puede saltar en cualquier momento. ¿Por qué? Porque con frecuencia o, si prefiere, a veces o de vez en cuando, el precio que se acuerda en transacciones entre empresas del grupo, o vinculadas, difiere de lo que en puridad es o sería su valor razonable. ¡Entramos en el nudo gordiano del asunto!

¿Cómo reaccionar entonces, contablemente hablando, para que se imponga la autenticidad y la imagen fiel? Pues remontándonos a una de las ideas sacras que ilumina la Nueva Contabilidad: la prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica. Y eso exactamente es lo que postula la Norma 21^a: que en su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

4. Esbozando la problemática contable: primer acto

Barruntemos acerca de operaciones de éstas, entre empresas del grupo, con las que habitualmente nos encontramos. Por ejemplo, FABRIKEM SA es una empresa del grupo que desarrolla toda la parte industrial y que constituye, por así decirlo, el portaaviones del grupo FABRICANT. Otra empresa del grupo VENEM SA apenas tiene estructura. Y por ello, FABRIKEM SA le pasa un cargo anual en concepto de servicios administrativos prestados por importe de 30.000 €.

Contablemente, FABRIKEM SA hará:

€	Debe	Haber	€
30.000	443. Deudores, empresas del grupo	759. Ingresos por servicios diversos	30.000

Por su parte, VENEM SA reflejará:

€	Debe	Haber	€
30.000	629. Otros servicios	413. Acreedores empresas del grupo	30.000

Hasta aquí, todo bien. Pero con el tiempo VENEM SA se va dotando de la estructura adecuada gracias a su crecimiento aunque, sin embargo, FABRIKEM SA le sigue pasando el cargo, digamos que de toda la vida, y no ya por esos 30.000 € sino que debido a una posterior reestructuración llevada a cabo dentro del grupo, FABRIKEM SA pasó a ser el accionista mayoritario de VENEM SA y para ir percibiendo beneficios a cuenta, disfrazados de gasto para la una y de ingresos de la actividad para la otra, el cargo que FABRIKEM SA hace a VENEM SA es de 150.000 €.

La prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica lleva a analizar un tanto profundamente esta transacción. ¿Se da aquí una prestación de servicios pura y dura, como antaño ocurría? La respuesta es negativa: no, nada de eso. ¿Cuál es la realidad económica de ese cargo que pasa FABRIKEM SA a VENEM SA? Pues el cobro por parte de FABRIKEM SA de un dividendo.

¿Qué debería contabilizar FABRIKEM SA? Realmente, un ingreso en concepto de dividendos. ¿Y VENEM SA? Un reparto de beneficios. Así, En FABRIKEM SA haríamos:

€	Debe	Haber	€
150.000	57. Tesorería	760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	150.000

Mientras que en VENEM SA:

€	Debe	Haber	€
150.000	129. Pérdidas y Ganancias	57. Tesorería	150.000

Ricemos un poco más el rizo. Supongamos ahora que las cosas cambian un poco y que VENEM SA anda necesitada de fondos ya que los números no los acaba de cuadrar. FABRIKEM SA le dice: factúrame por una prestación de servicios 60.000 €.

En teoría, lo usual sería que VENEM SA contabilizara:

€	Debe	Haber	€
60.000	57. Tesorería	705. Prestaciones de servicios, o 759. Ingresos por servicios diversos	60.000

Y que por su parte FABRIKEM SA, principal accionista de VENEM SA, hiciera:

€	Debe	Haber	€
60.000	629. Otros servicios	57. Tesorería	60.000

Sin embargo, el fondo económico de esta transacción contable no es éste ni mucho menos. La realidad impone su espíritu: se está ante una ayuda que FABRIKEM SA, en su calidad de accionista de referencia de VENEM SA, le está haciendo a ésta.

Así que FABRIKEM SA debiera contabilizar:

€	Debe	Haber	€
60.000	240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	57. Tesorería	60.000

¿Y qué haría VENEM SA? Reflejar la auténtica aportación de socios que subyace en el trasfondo de esta operación:

€	Debe	Haber	€
60.000	57. Tesorería	118. Aportaciones de socios	60.000

Fijese bien que al entrar en la sustancia económica de esas transacciones, se derivan dos consecuencias fiscales de primera magnitud. La primera de ellas: no hay acá impuesto sobre sociedades que valga, esto es, ni existe ingreso fiscalmente computable para la una ni por asomo hay gasto deducible para la otra. Por consiguiente, ni FABRIKEM SA ni VENEM SA deben integrar importe alguno en sus respectivas bases imponibles del impuesto sobre sociedades. La segunda: si no hay operación efectiva, no se devenga IVA alguno. Por consiguiente, ni se da IVA repercutido ni tampoco IVA soportado.

5. Segundo acto: valor convenido versus valor razonable

Harina de otro costal pudiera ser que FABRIKEM SA y VENEM SA pacten una verdadera operación comercial a un precio que sea distinto al valor razonable. Imaginemos, para ello, que FABRIKEM SA vende productos elaborados por ella a VENEM SA por un importe de 200.000 € pero cuyo valor razonable – el precio al que efectivamente vendería esos productos a un cliente independiente – fuera de 100.000 €. Y supongamos además que el porcentaje en el que participa FABRIKEM SA en el capital de VENEM SA es del 75%.

Teóricamente, FABRIKEM SA haría:

€	Debe	Haber	€
200.000	433. Clientes, empresas del grupo	700. Ventas	200.000

Y VENEM SA contabilizaría:

€	Debe	Haber	€
200.000	600. Compras	403. Proveedores, empresas del grupo	200.000

Pero, atención, puesto que aquí, en esta operación, hay un componente de valor razonable – los 100.000 € -, que es el por el cual se tiene que reflejar la verdadera venta y otro que tiene que ver con esa relación existente entre FABRIKEM SA y VENEM SA. La dominante – FABRIKEM SA – le vende los productos a la dominada 100.000 € por encima de lo que sería el precio de mercado justo, el valor razonable.

Así, a nuestro entender, como de esos 100.000 euros de más que le recarga y cobra FABRIKEM SA a VENEM SA hay el inequívoco componente accionarial, dado que la primera ostenta una participación en el capital de la segunda del 75%, la diferencia entre los 200.000 € del precio de la transacción y los 100.000 € del valor razonable, en un 75% conecta con un cobro de dividendos que FABRIKEM SA hace de su inversión en VENEM SA.

Bueno, pues de los 200.000 € ya tenemos 100.000 asignados a la venta propiamente dicha y por su valor razonable, 75.000 € - 75% de los 200.000 menos los 100.000 – que sería la participación en beneficios

por ese 75% que ostenta FABRIKEM de VENEM, ¿y los restantes 25.000 € hasta completar los 200.000 €? ¡Buena pregunta, pardiez!

FABRIKEM SA contabilizaría, en consonancia con la prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica:

€	Debe	Haber	€
200.000	433. Clientes, empresas del grupo	700. Ventas	100.000
		760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	75.000
		778. Ingresos excepcionales	25.000

¿Y cómo reflexiona contablemente VENEM SA ante ello? Pues, de la manera conocida: llamando al pan, pan y al vino, vino. Así:

€	Debe	Haber	€
100.000	600. Compras	403. Proveedores, empresas del grupo	200.000
75.000	129. Pérdidas y Ganancias		
25.000	678. Gastos excepcionales		

Claro está que tal vez debiéramos reconsiderar la condición de cliente por los 200.000 euros que contabiliza FABRIKEM SA e imputar una parte como deudor o como cuenta corriente de empresa del grupo. Lo mismo, simétricamente en la perspectiva acreedora, se contemplaría para VENEM SA.

6. Apelando a la sustancia económica por encima de las formas

Cambemos de tercio. Piénsese ahora en que DUENHO SL es el socio mayoritario de SISENHOR SL, pongamos en un 85%. Ésta anda un tanto apurada últimamente y necesita liquidez para afrontar pagos que le acucian y liquidar vencimientos inminentes. Así que entre ambas compañías pactan la venta de un inmovilizado material propiedad de SISENHOR SL cuyo valor neto contable asciende a 20.000 €, siendo su valor razonable de 60.000 €, a DUENHO SL por un precio de 500.000 € que se satisface por parte de esta última al rabioso contado.

SISENHOR SA vende el activo en cuestión por 500.000 € pero no nos engañemos: la diferencia entre esos 500.000 € y su valor neto contable, 20.000 €, que es de 480.000 € no representa ni mucho menos un beneficio procedente de la venta del inmovilizado material, dado que su valor razonable se sitúa en 60.000 €. En todo caso, el verdadero beneficio será de 40.000 €, esto es, la diferencia entre los 60.000 € y los 20.000 €.

Entonces, ¿cómo planteamos esta transacción? Según la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica. Así:

SISENHOR SL refleja la venta del activo fijo material de esta manera, según la Norma 21^a y a tenor del NPGC

€	Debe	Haber	€
500.000	57. Tesorería	21. Inmovilizado Material	20.000
		771. Beneficios procedentes del inmovilizado material	40.000
		118. Aportaciones de socios	374.000
		778. Ingresos excepcionales	66.000

¿De dónde salen los guarismos anteriores? Los 500.000 €, el importe liquidado. Los 20.000 € corresponden al valor neto contable del activo que causa baja. Como el valor razonable se eleva a 60.000 €, ergo el beneficio habido en la transacción es realmente de 40.000 €.

La diferencia entre los 500.000 € percibidos y los 60.000 € de valor razonable es de 440.000 €. Esto es lo que DUENHO SL paga de más a SISENHOR SL. Pero como resulta que DUENHO SL ostenta el 85% del capital de SISENHOR SL, de esos 440.000 € el 85% computará, atendiendo a la prioridad del fondo económico, como una aportación realizada por DUENHO SL, o sea, en la suma de 374.000 €.

Pero, ¡un momento!, estará exclamando usted. ¡Esto no cuadra!, bramará. ¡En efecto!, le respondemos tranquilizándole. ¡Pero todo tiene solución!

Si sumamos los conceptos abonados tenemos: 20.000 € + 40.000 € + 374.000 € = 434.000 €, y por tanto restan 66.000 € hasta los 500.000 € liquidados en la operación. La diferencia en cuestión se trataría como una donación, es decir, lo que por a o por b, caprichosamente o no, DUENHO SL le da de más, le entrega en exceso, a SISENHOR SL.

¡Vaya follón!, estará pensando usted para sus adentros. ¡Sí señor!, le contestamos. Pero eso es lo que hay con la nueva contabilidad. Es la senda marcada por ella y que entre otras cosas obliga a rendir vasallaje a la preponderancia de la sustancia económica por encima de las formas y vestimentas jurídicas. De esta guisa, DUENHO SL contabilizaría:

€	Debe	Haber	€
500.000	57. Tesorería	21. Inmovilizado Material	20.000
		771. Beneficios procedentes del inmovilizado material	40.000
		118. Aportaciones de socios	374.000
		778. Ingresos excepcionales	66.000

€	Debe	Haber	€
60.000	21. Inmovilizado material	57. Tesorería	500.000
374.000	240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas		
66.000	678. Gastos excepcionales		

7. Aportaciones no dinerarias de un negocio

De nuevo las cautelas propias del caso afloran en este segundo punto de la Norma 21ª. El pronunciamiento es tajante en este primer bloque de normas particulares: en las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo en las que el objeto sea un negocio, en los términos que define la Norma 19ª relativa a combinaciones de negocios, la inversión en el patrimonio en el aportante se valora por el valor contable de los elementos patrimoniales que integren el negocio, lo que dicho de una manera más llana, que inicialmente estaba así contemplada en el Borrador del NPGC pero que al final decidió cambiarse, significa que estas transacciones se califican como si se tratara de una operación de permuta de carácter no comercial en el aportante de los bienes.

Imaginemos que una empresa BIGSA cuenta con un negocio que es la línea de pipas de girasol, entendido éste como un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes, en el sentido de la Norma 19ª del NPGC, y cuyo estado de cuentas al día de hoy es el siguiente:

BALANCE DE NEGOCIO DE PIPAS DE BIGSA					
Activo	Valor contable	Valor razonable	Pasivo	Valor contable	Valor Razonable
	Euros	Euros		Euros	Euros
Inmovilizado Neto	300.000	700.000	Deudas no corrientes	100.000	0
Existencias	400.000	600.000	Deudas corrientes	600.000	450.000
Deudores	500.000	490.000			
Total Activo	1.200.000	1.790.000	Total Pasivo	700.000	450.000

El valor neto contable de ese negocio de pipas de girasol de BIGSA es de: 1200.000 € – 700.000 € = 500.000 €, mientras que su valor razonable es de: 1.790.000 € - 450.000 € = 1.340.000 €.

Se llega a un acuerdo con GRANDSA, que es una empresa del grupo para aportar ese negocio, que se valora en base a métodos más que solventes y racionales en 2.000.000 €, procediendo GRANDSA a la emisión de los títulos correspondientes.

Como se lleva a cabo una aportación no dineraria de un negocio a una empresa del grupo, BIGSA tendrá que contabilizar la inversión que realiza por el valor contable de los elementos patrimoniales que integran el negocio de pipas. Estamos, por ende, ante una limitación específica del criterio general en el aportante dado

que en condiciones normales, o sea, de no concurrir la circunstancia de grupo, BIGSA reflejaría las acciones que recibiera de GRANDSA, si ésta repetimos no formara parte del grupo, por el valor razonable del negocio aportado con lo cual se reflejaría el pertinente resultado en base a la digamos que permuta habida.

En suma, contablemente el tratamiento que se otorga es el de una permuta no comercial y, por consiguiente, se reflejan las acciones o participaciones recibidas por el valor neto contable de los elementos patrimoniales aportados, esto es:

€	Debe	Haber	€
500.000	240. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	Inmovilizado Neto	300.000
600.000		Existencias	400.000
100.000	Deudas corrientes	Deudores	500.000
	Deudas no corrientes		

Los interrogantes que usted, amigo lector, se está planteando justamente ahora son: ¿cómo contabiliza GRANDSA esta operación?

Entraríamos así en el siguiente apartado. Y lo hacemos.

8. Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio

Establece la Norma 21^a que en las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria en las que el objeto sea un negocio, se siguen estos criterios:

- En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valoran por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio. De hecho, eso quiere decir que estamos más inmersos en valores contables que en valores razonables.
- En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, sus elementos patrimoniales se valoran según los valores contables existentes antes de la operación en sus cuentas anuales individuales. Por ende, se evita de este modo cualquier atisbo de ganancia rara o extraña, de hinchazones de valores de los elementos patrimoniales y de incrementos en patrimonios netos que fueran susceptibles de manipulación.
- La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto por la aplicación del criterio contable anterior, se registra en una partida de reservas. Como veremos la función que cumple esa partida de reservas viene a ser la de neutralizar valoraciones para posicionar las cosas en la justa medida del valor propiamente contable.

En consecuencia, el régimen que se da en estas clases de operaciones de concentración empresarial conecta íntimamente con el regulado en la anterior NIC 22 relativa a combinaciones de negocios, posteriormente derogada por la actualmente vigente NIIF 3, que era el de la unión de intereses, descartándose ramalazos de valores razonables y evitando el alumbramiento de fondos de comercio.

Puntualiza la Norma 21ª además que a los efectos de lo dispuesto en este apartado, no se considera que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyan en sí mismas un negocio.

Por consiguiente, si nos situamos en GRANDSA y recordamos el estado de cuentas del negocio de pipas de BIGSA que era éste:

BALANCE DE NEGOCIO DE PIPAS DE BIGSA					
Activo	Valor contable (€)	Valor razonable (€)	Pasivo	Valor contable (€)	Valor Razonable (€)
Inmovilizado Neto	300.000	700.000	Deudas no corrientes	100.000	0
Existencias	400.000	600.000	Deudas corrientes	600.000	450.000
Deudores	500.000	490.000			
Total Activo	1.200.000	1.790.000	Total Pasivo	700.000	450.000

Contablemente, se tiene:

- Por la emisión de las acciones:

€	Debe	Haber	€
500.000	190. Acciones o participaciones emitidas	194. Capital emitido pendiente de inscripción	500.000

- Por la suscripción de las acciones:

€	Debe	Haber	€
300.000	Inmovilizado Neto	Deudas corrientes	600.000
400.000	Existencias	Deudas no corrientes	100.000
500.000	Deudores	190. Acciones o participaciones emitidas	500.000

Como vemos, se manejan valores contables y no valores razonables.

- Por la inscripción del capital en el Registro Mercantil:

€	Debe	Haber	€
500.000	194. Capital emitido pendiente de inscripción	100. Capital social	500.000

Dos puntos conviene reseñar al hilo de lo contemplado: que los costes de la transacción que se incluyen como coste son únicamente aquellos que estén relacionados con las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo recibidas y no los de emisión de capital ya que éstos van directamente contra reservas.

9. Fusión dentro del grupo: el reto

Supongamos que GRUHP SA es propietaria del 70% del capital de MINIAS SL y a la vez GRUHP SA ostenta el 92% de SILLIYA SA. Dentro del proceso de reorganización emprendido por el grupo GRUHP SA se ha decidido que MINIAS SA se fusione con SILLIYA SA mediante una fusión por absorción en la que MINIAS SA absorbe a SILLIYA SA.

Para efectuar dicha operación de fusión, disponemos de los balances de ambas compañías, que sirven de base para realizar esta integración empresarial.

Balance de MINIAS SL					
Activo	Valor contable	Valor razonable	Pasivo	Valor contable	Valor Razonable
	Euros	Euros		Euros	Euros
Inmovilizado Intangible	1.116.250	2.300.000	Patrimonio Neto	4.250.000	8.900.000
Inmovilizado Material	2.682.000	4.800.000	Deudas a largo plazo	1.648.250	3.000.000
Inmovilizado financiero	500.000	3.000.000	Deudas a corto plazo	4.100.000	4.100.000
Activos corrientes	5.700.000	5.900.000			
Total Activo	9.998.250	16.000.000	Total Pasivo	9.998.250	16.000.000

El capital de MINIAS SA está integrado por 30.000 acciones de un valor nominal cada una de ellas de 100 € = 3.000.000 €. El balance de MINIAS SA, como se ha visto, lo presentamos a efectos operativos un tanto compendiado.

Por su parte, el detalle del balance resumido de SILLIYA SA que se toma como punto de partida para la operación es el siguiente:

Balance de SILLIYA SA					
Activo	Valor contable	Valor razonable	Pasivo	Valor contable	Valor Razonable
	Euros	Euros		Euros	Euros
Inmovilizado Intangible	700.000	2.000.000	Patrimonio Neto	1.000.000	3.700.000

Inmovilizado Material	400.000	3.000.000	Deudas a largo plazo	900.000	800.000
Activos corrientes	2.000.000	2.500.000	Deudas a corto plazo	1.200.000	3.000.000
Total Activo	3.100.000	7.500.000	Total Pasivo	3.100.000	7.500.000

Planteemos la operación de fusión por absorción de SILLIYA SA por MINİYAS SA.

Para ello, el primer paso consiste en calcular el importe del capital que MINİYAS SA tiene que emitir para así pagar, con acciones de las que emita MINİYAS SA, a los accionistas de SILLIYA SA. Lo hacemos tomando el valor razonable de las acciones de MINİYAS SA, siendo éste su detalle:

Valor razonable de 1 acción de MINİYAS SA	$\frac{\text{Valor razonable de acciones MINİYAS}}{\text{Número acciones MINİYAS}} = \frac{8.900.000}{30.000} = 296,67 \text{ €}$
	Al ser el valor razonable de 1 acción de MINİYAS SA de 296,67 € y su valor nominal de 100 €, la porción imputable a prima de emisión es: 297,67 € - 100 € = 196,67 € de prima de emisión
	296,67 €, descomposición: Nominal acción: 100 € Prima de emisión: 196,67 € (= 296,67 € - 100 €)

Acto seguido, se calcula el número de acciones a emitir, tomando el valor razonable de las acciones de SILLIYA SA que viene dado por su patrimonio neto a valor razonable, cuantificado en 3.700.000 €, y que se divide entre el valor razonable de 1 acción en MINİYAS SA, que es como se acaba de ver de 296,67 €, es decir:

$$\frac{3.700.000}{296,67} = 12.471,76 \text{ títulos, cuyo detalle será el siguiente:}$$

Redondeando, se obtienen 12.472 acciones:

- 12.472 acciones x 100 € c/u de valor nominal = 1.247.200 €, en concepto de aumento de capital social, y
- 12.472 acciones x 196,67 € c/u en concepto de prima de emisión = 2.452.868 €,

Con lo cual la ampliación de capital a realizar por parte de MINİYAS SA con motivo de la absorción de SILLIYA SA es en junto de 3.700.068 €, o sea, 1.247.200 € + 2.452.868 € = 3.700.068 €, cuya diferencia por encima de los 3.700.000 € ajustamos contra reservas y, a la sazón, lo hacemos contra la misma prima de emisión.

Así:

€	Debe	Haber	€
3.700.068	190. Acciones o participaciones emitidas	100. Capital social 110. Prima de emisión	1.247.200 2.452.868

Como se advierte, en este caso planteamos un solo paso en la emisión de los títulos y la irrupción del capital social.

La recepción por parte de MINIAS SA del patrimonio de SILLIYA SA, daría lugar a esta contabilización por los activos recibidos y los pasivos asumidos:

€	Debe	Haber	€
700.000	20. Inmovilizado intangible	Deudas a corto plazo	1.200.000
400.000	21. Inmovilizado material	Deudas a largo plazo	900.000
2.000.000	Activos corrientes	553. Cuentas corrientes en fusiones y escisiones	1.000.000

Llega el momento clave de la historia. Se liquida la cuenta corriente de fusiones por el saldo existente de 1.000.000 €, entregando las acciones a los socios de SILLIYA SA – que a la postre en su gran mayoría corresponde a GRUHP SA pero en paralelo se ha de cancelar la cuenta 190 correspondiente a las acciones emitidas por su precio de emisión, que es de 3.700.068 €, con lo cual emerge una diferencia de 2.700.068 €. ¿Qué sucede?

€	Debe	Haber	€
1.000.000	553. Cuentas corrientes en fusiones y escisiones	190. Acciones o participaciones emitidas	3.700.068
2.700.068	110. Prima de emisión		

Es así como cristaliza aquel aserto precedente ínsito en la Norma 21^a: la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto por la aplicación del criterio contable anterior – valor contable por encima de valor razonable – se registra en una partida de reservas que por nuestra parte proponemos la reserva “ad hoc” en estas circunstancias: la cuenta de prima de emisión.

Acaso, en este mismo momento, tenga usted un pequeño baile de números y las incógnitas se agiten en su mente. Vamos a ver si aportamos algo de luz.

El aumento de capital social que efectúa MINIAS SA, al absorber a SILLIYA SA es de 1.247.200 €, mientras que el saldo deudor que muestra la cuenta correspondiente a la prima de emisión es de 247.200 €, resultantes del abono inicial hecho con motivo de la emisión de los títulos que se emiten por 2.452.868 € y el ulterior cargo por 2.700.068 € a raíz de la cancelación de la cuenta (553) Cuentas corrientes en fusiones y escisiones, por importe de 1.000.000 €. En consecuencia, el valor neto del patrimonio neto incrementado en MINIAS SA viene dado por el saldo acreedor de la cuenta (100) Capital social, por 1.247.200 €, y los 247.200 € de saldo deudor que arroja la cuenta (110) Prima de emisión; en suma, 1.000.000 €. Éste es, a la postre, el montante del patrimonio neto, a valores contables, de SILLIYA SA y, por tanto, en esta operación de concentración empresarial habida en el seno del grupo liderado por GRUHP SA se confirma el mandato de la Norma 21^a: predominan los valores contables por delante de valores razonables, quizás por aquello de las picarescas que de vez en cuando se avivan.

Por hoy, creo que ya está bien. El prisma contable de las operaciones vinculadas que, en definitiva, es lo mismo que hablar de la contabilidad con la parentela, como puede comprobar, da juego. Y fiscalmente,

¡no le digo nada! Así que sólo le puedo transmitir un mensaje: ¡piénselo dos veces antes de vincularse con alguien porque el intríngulis y el papelamen que se empeña en exigir la nueva normativa tributaria es de armas tomar! En todo caso, ¡ánimo a raudales!



Crónica de la RIC 2008

Salvador Miranda Calderín
Economista y Dr. en Historia.

Resumen

Esta Crónica anual sigue siendo el comentario de los pronunciamientos que sobre la Reserva para Inversiones en Canarias se han producido en las distintas instancias de los Tribunales de Justicia y económico-administrativos, fortalecidos este año con las abundantes sentencias de la Audiencia Nacional, que confirman casi en su totalidad el criterio administrativo sobre este incentivo. Algunos pronunciamientos del año 2007 que no fueron objeto de análisis en la última Crónica son ahora incorporados a este estudio.

Palabras claves

Reserva para Inversiones en Canarias, Islas Canarias

Abstract

This Chronicle remains the annual review of the rulings on which the Reserve for Investment in the Canaries have occurred at different levels of courts of law and economic-administrative, strengthened this year with the abundant judgments of the Audiencia Nacional, which confirm almost all the administrative criterion on this tax incentive. Some pronouncements of the year 2007 which were not analyzed in the last Chronicle are now incorporated into this study.

Keywords

Reserve Investment in Canary Islands, Canary Islands

Sumario

1. El año 2008, un año difícil para todos
2. Los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC
 - 2.1. Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)
 - 2.2. Los profesionales
 - 2.3. Las matizaciones de la DGT sobre las sociedades de servicios profesionales
3. Los beneficios susceptibles de dotar la RIC
 - 3.1. La actividad de arrendamiento de inmuebles
 - 3.1.1. La Audiencia Nacional y el arrendamiento de inmuebles
 - 3.1.2. El TSJC y la actividad de arrendamiento
 - 3.1.3. El TEAC y la actividad de arrendamiento

- 3.2. Los ingresos financieros
 - 3.3. Los resultados extraordinarios
 - 3.4. La actividad empresarial desarrollada fuera de Canarias
 - 3.5. No hay cambio de criterio legal, sino la incorporación del criterio de los Tribunales
4. El cálculo de la dotación
 - 4.1. La Reserva legal y la dotación
 - 4.2. La disminución de reservas y el reparto de dividendos
 - 4.3. El sistema de ecuaciones para el cálculo de la RIC
5. La materialización
 - 5.1. Los inmuebles para alquilar
 - 5.2. La entrada en funcionamiento
 - 5.3. Los inmuebles en alquiler y su puesta en funcionamiento
 - 5.4. Los bienes usados
 - 5.5. Una extraña afirmación del TEARC sobre el momento en que hay que acreditar los requisitos de local y empleado
 - 5.6. Un yate para alquilar
6. Los aspectos formales
 - 6.1. La AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos formales, y el TSJC y el TEAC se ratifican en sus criterios anteriores
 - 6.2. La no aplicación del régimen sancionador más beneficioso de la nueva normativa RIC
 - 6.3. La presentación fuera de plazo del IS con la dotación; y la presentación en plazo, pero sin acreditar por otros medios la dotación.
 - 6.4. La presentación complementaria del IS con una mayor dotación RIC
 - 6.5. La RIC y los procesos de fusión
7. Sobre incompatibilidades, competencias y procedimientos
 - 7.1. Las incompatibilidades de la RIC con otros beneficios fiscales
 - 7.2. La competencia de la Dependencia de Gestión (unificación de criterio)
 - 7.3. El TEARC no puede mandar practicar la liquidación de la RIC en un ejercicio que no es objeto de inspección
8. La regularización de la RIC
 - 8.1. Los intereses de demora cuando la base imponible es negativa
 - 8.2. El anatocismo (intereses de demora que se añaden a la cuota para devengar nuevos intereses)
 - 8.3. La imputación a los socios de bases imponibles de sociedades transparentes incrementadas por dotaciones RIC rechazadas
9. Conclusiones

Introducción

La columna vertebral de esta Crónica anual sigue siendo el comentario de los pronunciamientos que sobre la RIC se han producido en las distintas instancias de los Tribunales de Justicia y económico-administrativos a los que he tenido acceso a través de las diferentes bases de datos (publicadas hasta el 27 de enero de 2009), fortalecidos este año con las abundantes sentencias de la Audiencia Nacional (AN), que confirman casi en su totalidad el criterio administrativo sobre este incentivo. También he contado,

como siempre, con la información de compañeros asesores fiscales sobre actuaciones concretas. Algunos pronunciamientos del año 2007 que no fueron objeto de análisis en la última Crónica son ahora incorporados a este estudio.

Poco podemos decir sobre la nueva legislación RIC, aunque hay dos afirmaciones de la AN y del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) que destacamos dentro del análisis de las sentencias en que fueron analizadas. Me refiero, en concreto, al alcance de la reforma en relación con la legislación anterior y los beneficios que pueden destinarse a la RIC; y la no aplicación del nuevo régimen sancionador más favorable para el contribuyente.

Apenas comento este año las consultas vinculantes emitidas por la DGT por su escasa importancia.

Dividimos esta Crónica en nueve grandes apartados, siguiendo la estructura lógica del incentivo fiscal que analizamos. En el primero hago mi apreciación -subjetiva por supuesto- sobre los principales acontecimientos del año 2008 y en el último extraigo las principales conclusiones sobre toda la materia estudiada. Entre uno y otro reflejo toda la batería de comentarios ordenados por materias.

1. El año 2008, un año difícil para todos

Ha sido el año 2008 un año especialmente difícil para todos: se ha desplomado la economía —cuestión que ya veíamos en los despachos profesionales desde el año anterior—, se han desplomado las dotaciones RIC y se ha puesto de manifiesto la incapacidad crónica de la mayor parte de los políticos para predecir, planificar y corregir los efectos de un cambio de ciclo económico. Los que están en el poder, negando hasta última hora lo que era evidente, y los que están en la oposición incapaces de arbitrar, proponer y consensuar medidas eficaces para salir de la crisis.

Históricamente en Canarias hemos estado siempre acostumbrados a los cambios de ciclos económicos, no por ello entre unos y otros han dejado de producirse el consecuente caos y drama social, que se saldaba con hambrunas y con la emigración. Algo parecido vuelve a suceder en la primera década del s. XXI, aunque ahora los que emigran son los propios inmigrantes que llegaron al socaire del anunciado “bienestar”.

La crisis financiera mundial y la falta de confianza derivada de la existencia de “los falsos gurús” de la economía, que de la noche a la mañana consiguen la calificación triple A para la emisión de sus títulos —con la complicidad de la ciega autoridad monetaria americana— con la misma rapidez que posteriormente el mercado los recalifica de “bonos basura”, arruinando así a sus propietarios; la innovación constante en el mercado financiero globalizado que ha permitido que las “subprimes” norteamericanas hayan sido financiadas con fondos europeos de “conventos de clausura o de orfanatos”, por poner ejemplos extremos; y las facilidades crediticias de la banca española —consentidas por nuestra autoridad monetaria— que ha ofertado préstamos hipotecarios no sólo para la adquisición de la vivienda, los muebles y el televisor, sino también para “llevar a la niña a Eurodisney como regalo de primera comunión”, han sobrepasado con creces los límites de lo creíble y razonable. Y así estamos, agravados considerablemente en España por el irracional “boom” de la construcción. Por poner un ejemplo cercano: en el municipio de Las Palmas de Gran Canaria se han construido numerosísimas viviendas a un ritmo vertiginoso en los últimos diez o quince años, sin embargo el número de habitantes en el municipio

Las medidas económicas y financieras adoptadas por el Gobierno han llegado tarde, y la inyección financiera estatal a las entidades crediticias aún no se han trasladado a las empresas, que asisten impotentes a un vertiginoso resquebrajamiento de su economía y entorno

no ha dejado de descender en ese periodo. Era lógico que la promoción y la construcción de viviendas entrasen en grave crisis.

Las medidas económicas y financieras adoptadas por el Gobierno han llegado tarde, y la inyección financiera estatal a las entidades crediticias —que han ganado en los últimos años más que nunca— aún no se han trasladado a las empresas, que asisten impotentes a un vertiginoso resquebrajamiento de su economía y entorno.

En Canarias la crisis financiera se ha unido a la de la construcción y turismo —no sólo el número de turistas descende por la mala situación económica de los mercados emisores, sino que los precios se desploman día a día. Ejemplo de ello es que un conocido tour operador escandinavo está

pagando 20 € a los empresarios del sector en los meses de diciembre 2008 y enero 2009 por la estancia de sus clientes no especificados de última hora, la mayoría en estos momentos, por habitación, apartamento o bungalow—, y se ha trasladado al resto de sectores: el comercio ha cerrado el año con un descenso cercano al 40% en ventas, el mercado de pasajeros entre las islas se ha visto mermado considerablemente y el resto de los servicios también se ve notablemente afectado.

Así las cosas, y entrando ya en la materia específica de esta Crónica, lógico era que también las dotaciones y la materialización de la RIC se vieses afectadas. Y así ha sido según explico a continuación.

En un estudio realizado en el mes de octubre de 2008 y en el que he contado con la colaboración de 22 despachos profesionales analicé los datos de una muestra de 2.065 sociedades (con sede en Gran Canaria, Tenerife y Lanzarote) respecto al beneficio obtenido en 2006 y 2007, su aplicación o no a la RIC, y el monto de las dotaciones efectuadas en cada uno de esos años. Los resultados fueron los siguientes:

- Los beneficios obtenidos en 2007 disminuyeron un 21% respecto a 2006.
- El 27,22% de las sociedades incluidas en la muestra dotaron la RIC en 2006, mientras que en 2007 el porcentaje disminuyó al 16,40%.
- Las dotaciones a la RIC representaron en 2006 el 70,37% del beneficio obtenido, mientras que en 2007 el porcentaje fue tan sólo del 44,16%.
- Las dotaciones RIC realizadas en 2007 supusieron el 50% de las efectuadas en 2006.

A la vista de estos resultados, el descenso de las dotaciones RIC 2007 en valores absolutos y en valores relativos respecto a 2006 es evidente, pero hay un hecho que merece analizar con más detenimiento: mientras que el resultado empresarial disminuyó en la muestra analizada sólo en un 21% de 2006 a 2007, sin embargo las dotaciones RIC efectuadas cayeron en un 50%. La lógica nos indica que un descenso del 21% de los beneficios repercutiría en un descenso parecido en las dotaciones, pero no ha sido así, sino que el porcentaje de disminución se ha incrementado hasta el 50%. Las conclusiones a las que he llegado al respecto son las siguientes:

- a. El ejercicio económico 2007 para las empresas canarias ha sido bueno con carácter general, aunque el volumen de beneficios haya disminuido respecto a 2006. El final del buen ciclo económico por el que atravesaba nuestra economía se veía venir. Sin embargo, el momento en el que los empresarios han de tomar la decisión de aplicar su saldo de Pérdidas y Ganancias de 2007 a la dotación de la RIC es en junio de 2008, ya en plena crisis económica, mes en el que se ve con claridad que los negocios por mucho que se invierta más en ellos no van a generar tasas de rentabilidad adecuadas para esas nuevas inversiones. En un momento de pesimismo donde prima la preferencia por la liquidez para afrontar lo que puede pasar.
- b. El empresario se ve además con una dificultad adicional importante. Hasta ese momento ha financiado sus inversiones con créditos del sistema financiero, pero las restricciones crediticias impuestas por la Banca le impiden hacer lo mismo, ¿cómo puede financiar las inversiones a las que se obliga con la dotación de la RIC? Sencillamente no puede hacerlo. Se unen, entonces, las pocas ganas de invertir por el mal momento económico, con la imposibilidad de invertir por falta de financiación bancaria. El ejemplo más claro lo tenemos con la falta de suscripción de las emisiones 2008 de bonos de la Comunidad Autónoma y de los Cabildos insulares, que venían siendo financiados y pignorados por la banca. No hay financiación: no hay suscripción; y
- c. La nueva legislación RIC con el esperado Reglamento, que poco o nada ha aclarado respecto a las dudas suscitadas en cuanto a la materialización y las formalidades. Los planes de inversión, sus modificaciones, las sanciones aplicables, etc. desmotivan al empresario y asesores que ven otras posibilidades más simples y con mayor seguridad jurídica para minimizar la imposición sobre beneficios, como la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos. Por otro lado, ¡una RIC sumamente restrictiva en cuanto al beneficio que puede dotarse en una etapa recesiva de nuestra economía tiene poca justificación! ¿Que hay que volver a cambiar la Ley?, pues habrá que hacerlo si no cubre las expectativas en ella depositadas.

Otro aspecto digno de mención en 2008 es el de las tres consultas vinculantes redactadas conjuntamente por las Cámaras de Comercio de Santa Cruz de Tenerife y Las Palmas en relación con una serie de dudas que surgían de la lectura de la Ley y del Reglamento en la rehabilitación de la planta turística obsoleta, en el cajón de sastre del art. 27.4.c) y en las formalidades de los planes de inversión y sus modificaciones. Consultas redactadas por el autor de esta Crónica con las sugerencias de los miembros de las Comisiones formadas en ambas Cámaras y previamente consensuadas con la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, que tras más de seis meses desde su presentación aún no han sido contestadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. Somos conscientes de que hubo un cambio de Director general por medio, pero ha pasado tiempo suficiente para su evacuación. Mucho me temo, entonces, que la interpretación de los preceptos legales y reglamentarios comentada sea aún más dura desde el punto de vista administrativo de lo que exponíamos en dichas consultas.

Y termina el año con las emisiones de bonos RIC de la Comunidad Autónoma (en el mes de octubre) y de los Cabildos de Gran Canaria y Tenerife (en noviembre) que sólo se suscriben en unos porcentajes ínfimos respecto a años anteriores. El Gobierno de Canarias ofertó dos tramos para la suscripción de bonos RIC: el tramo competitivo con un volumen de 75.000.000 €, que sólo fue suscrito por importe de 31.950.000 € (un 42,60%), y el tramo normal, con una emisión inicial de 125.000.000 €, a la que se le añadió los 43.050.000 € no suscritos en el primero. En total, 168.050.000 €, de los que sólo se suscribieron 45.670.000 € (un 27,2%). Si comparamos los 200.000.000 € del nominal de los títulos ofertados inicialmente, el importe suscrito total, 77.620.000 €, representa un escaso 38,81%. Parecidos resultados alcanzó el Cabildo de Gran Canaria, con una emisión de

42.636.000 € y un importe suscrito de 14.782.000 € (un 34,67%). Mejor suerte tuvo, finalmente, la emisión del Cabildo de Tenerife, con un nominal de 66.879.000 € y un importe suscrito de 32.883.000 € (49,17%).

Si contamos los bonos no suscritos del primer tramo competitivo del Gobierno de Canarias, que fueron acumulados al segundo tramo normal, se ofertaron por las tres instituciones un total de 352.565.000 €, de los que se suscribió sólo un 35,53% (125.285.000 €). Tan ínfimo porcentaje tiene una única explicación: la falta de financiación bancaria a la hora de adquirir los títulos, tal como expliqué anteriormente. Con una financiación como la de años precedentes, las emisiones de bonos RIC se hubiesen cubierto, ya que sigue siendo una nota habitual del comportamiento de una gran parte de los empresarios canarios la de dejar para última hora el cumplimiento de sus obligaciones RIC.

Los que no han estado nunca conformes con esta beneficiosa posibilidad de financiar la Hacienda local canaria con fondos RIC notarán cómo disminuirá la inversión pública de estos Organismos por falta de financiación. Quizás así comprendan mejor el hecho de que exigiéndole al empresario a través de la RIC que invierta tres veces más que los impuestos que se ahorra se beneficia también la sociedad canaria.

2. Los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC

Comenzamos el análisis con los casos más novedosos que deseo resaltar en 2008 respecto a los sujetos pasivos que pueden dotar la RIC. El primero se refiere a las Agrupaciones de Interés Económico, el segundo a diversas cuestiones que afectaron en su día a los profesionales, y el tercero al nuevo frente que se abre respecto a las dotaciones RIC de sociedades de servicios profesionales y el tratamiento de las operaciones vinculadas.

2.1. Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)

En la resolución **TEAC nº 2265-06 de 3-4-2008** se analiza el caso de una sociedad que recibe, entre otros rendimientos, imputaciones procedentes de una Agrupación de Interés Económico, que son rechazadas por la Inspección a efectos del cálculo de la dotación. Su argumento es que esos ingresos derivan de la mera tenencia de un patrimonio financiero, por lo que deben quedar excluidos del ámbito de la RIC.

El TEAC analiza la fiscalidad de las AIE, reguladas en la Ley 12/1991, que tienen personalidad jurídica y su régimen fiscal está señalado en los artículos 7.1 y 66 de la LIS. El primero señala que son sujetos pasivos del IS las personas jurídicas, y el segundo especifica que a las AIE le es de aplicación el régimen de transparencia fiscal, excepto cuando todos sus socios sean residentes, que no tributarán por el IS sino que imputarán la base imponible a dichos socios; llegando a la conclusión de que al estar sujetas al IS son las AIE las que pueden dotar la RIC con sus rendimientos y no sus socios. La cantidad que imputarán a estos es la base imponible después de restar del beneficio fiscal la dotación, mientras que para el socio el beneficio imputado no es sino un ingreso derivado de la mera tenencia de activos, no susceptible de RIC.

2.2. Los profesionales

Sobre los profesionales desde hace bastante tiempo no existe duda alguna de que pueden dotar la RIC, pero ¿qué ha ocurrido con aquellos a los que se les rechazó la dotación y recurrieron? El TSJC en 2008 resuelve

dos cuestiones diferentes: en sentencias **TSJC LP nº 123 de 1-2-2008** y nº **335 de 25-4-2008** se analizan dos casos de agentes de seguros que dotaron la RIC, pero no la dedujeron de la cuota (uno de ellos así lo hizo constar a pie de página en la declaración). Una vez resuelta la posibilidad de que los profesionales efectivamente podían dotar la RIC solicitaron la devolución de un ingreso indebido, negándosela la Dependencia de Gestión y sin que tampoco se lo aceptase el TEARC. Sin embargo, su pretensión sí ha sido estimada por el TSJC.

Sobre los profesionales desde hace bastante tiempo no existe duda alguna de que pueden dotar la RIC, pero ¿qué ha ocurrido con aquellos a los que se les rechazó la dotación y recurrieron?

La otra cuestión se resuelve en la **sentencia TSJC LP nº 22 de 15-2-2008**, en la que se llega a la misma conclusión anterior respecto a la devolución de ingresos indebidos solicitada por otro agente de seguros, si bien en esta ocasión no se señala si se debe a que consignó la dotación sin deducirla de la cuota o que la Administración le liquidó una “paralela” excluyendo dicha deducción. El resultado es el mismo, el TSJC anula la resolución del TEARC y admite la pretensión del recurrente.

2.3. Las matizaciones de la DGT sobre las sociedades de servicios profesionales

La **consulta DGT V1729-08 de 24 de septiembre** aborda una cuestión que me preocupa bastante y que se convertirá en un nuevo campo de batalla tributaria: la de una sociedad de servicios profesionales que obtiene la mayoría de sus ingresos por la actuación del socio profesional único. La DGT contesta al final que no ve impedimentos para que pueda dotar la RIC con los beneficios obtenidos, a pesar de que no tenga personal asalariado. Hasta aquí todo perfecto, pero hace una advertencia previa: que las operaciones entre el socio y la sociedad han de valorarse a valor de mercado, por lo que en aplicación de este “etéreo” concepto podemos encontrar que la sociedad vea disminuidos sus beneficios por el ajuste de la Administración, por lo que la dotación RIC efectuada en su caso sobrepasará los límites exigibles; y lo que es peor, que el profesional vea incrementada su base imponible sin posibilidades de dotar la RIC por extemporaneidad.

3. Los beneficios susceptibles de dotar la RIC

Los beneficios que pueden incorporarse a la dotación de la RIC sigue siendo la cuestión más debatida en los Tribunales. Dentro de los resultados existen diversos conceptos, que analizamos individualmente, destacando sobremano la peculiar actividad de arrendamiento, sobre la que se ha pronunciado la AN en 2008. En aquellas materias en las que existe abundante material de análisis he creído oportuno su separación por tribunales.

3.1. La actividad de arrendamiento de inmuebles

La actividad de compra-venta y arrendamiento de inmuebles sigue siendo la más conflictiva en la RIC. En 2008 se ha pronunciado la AN sobre la categórica necesidad de cumplir con los requisitos de la LIRPF

La entidad mercantil materializó su RIC en tres locales comerciales dedicados al arrendamiento, entendiendo la Administración que dicha inversión no era apta porque no existía una estructura empresarial dedicada al desarrollo de la actividad de arrendamiento

para considerar esta actividad como económica y, por tanto, que el beneficio que se deriva de su desarrollo sea susceptible o no de dotar la RIC. Por la amplitud de las sentencias y resoluciones analizadas, las contemplamos por órgano emisor:

3.1.1. La Audiencia Nacional y el arrendamiento de inmuebles

En todas las sentencias de la AN estudiadas viene a afirmarse con carácter general que los requisitos exigidos para la actividad de arrendamiento de inmuebles en el IRPF son también aplicables a las sociedades.

En la **sentencia AN de 15-3-2007 (Sección 2)** se trata de una sociedad dedicada al comercio al por mayor de comestibles que vende su negocio a Pío Coronado, S. A. y le alquila los inmuebles donde realizaba su actividad. Con los beneficios obtenidos por dichos alquileres dota la RIC, rechazando la Inspección y el TEAC dicha dotación. Las alegaciones de la entidad recurrente se basan en la dudosa aplicabilidad del art. 40 de la LIRPF (Ley 19/1991) para determinar si a efectos del IS existe una explotación económica, ya que dicho artículo sólo utiliza la expresión “actividad empresarial”, sin que dicho concepto pueda extrapolarse al IS.

La AN expone, en primer lugar, que el art. 27 de la Ley 19/1994 utiliza la expresión “explotación económica” al referirse a los sujetos pasivos que pueden disfrutar del incentivo, y que esta expresión equivale al desarrollo de una actividad empresarial, en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. En segundo lugar, que el art. 40 de la LIRPF define con carácter general los rendimientos de actividades empresariales y con carácter particular los obtenidos en la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, que para entenderse como “empresarial” deben cumplir con los requisitos de local exclusivamente destinado a esa gestión y con al menos una persona empleada con contrato laboral.

Con estas dos premisas, afirma que este precepto es totalmente aplicable al caso planteado, *en cuanto que especifica en qué supuestos los rendimientos obtenidos en una actividad de arrendamiento se entienden obtenidos en el desarrollo de una “actividad empresarial” en el sentido mercantil de la frase, y, por ello, sujeta al Impuesto sobre Sociedades, de forma que no concurriendo los requisitos fiscalmente exigidos, los rendimientos obtenidos por el arrendamiento no se pueden predicar como derivados de una actividad empresarial o explotación económica.*

Una vez sentado que la exigencia de la LIRPF es también aplicable a las sociedades entra en la casuística particular de la empresa, que no prueba convenientemente el cumplimiento de ambos requisitos, ya que no consta en el TC-2 de la Seguridad Social que a la fecha de arrendamiento la entidad contara con un trabajador por cuenta ajena en dicha actividad empresarial.

En la segunda de las **sentencias, AN 26-11-2007 (Sección 7)**, se aborda el caso de una sociedad que alquila locales industriales y que es considerada por la Inspección como de mera tenencia de bienes, no pudiendo entonces dotar la RIC. La entidad intenta probar que cumple los requisitos exigidos a la actividad de arrendamiento de inmuebles, contando con una empleada en virtud de contrato verbal indefinido.

No es necesario acreditar
los requisitos del art.
25.2 si se demuestra que
se realiza una actividad
económica

La AN hace la misma consideración que en la sentencia anterior sobre que la expresión “explotación económica” equivale al desarrollo de una actividad empresarial y que ésta se regula en el caso de arrendamiento de inmuebles en la LIRPF, siendo aplicables dichos preceptos a las sociedades.

Entrando en la prueba del cumplimiento específico de los requisitos de local y empleado, la empresa disponía de una pequeña habitación dentro de un local que por fuera tenía el rótulo de otra sociedad y al ser preguntada la empleada respondió al actuario que “ella estaba entre la oficina de la otra sociedad y la habitación utilizada como despacho”. La AN considera que no ha quedado acreditado por parte de la empresa el cumplimiento de ambos requisitos, por lo que con los alquileres de locales industriales no realiza una actividad empresarial y por tanto no puede dotar la RIC.

En las dos sentencias anteriores hemos visto cómo se rechaza la dotación de la RIC por alquileres obtenidos sin cumplir con los requisitos de una actividad económica (local más empleado), mientras que en la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** se rechaza también la materialización efectuada en naves industriales (una de ellas usada) para su alquiler, por no cumplirse con ambos requisitos. Y planteamos esta sentencia aquí, que trata de la materialización, porque la AN vuelve a afirmar por tercera vez que los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento se considere una actividad empresarial son también aplicables a las sociedades. En este último caso se trata, repito, de la materialización de la RIC, no de la dotación, sin que haga distinguos al respecto, por lo que podemos afirmar que para la AN los requisitos del art. 25 de LIRPF son aplicables a las sociedades, tanto en la dotación como en la materialización de la RIC.

En la **sentencia AN 29-8-2008 (Sala 7)** la entidad mercantil materializó su RIC en tres locales comerciales dedicados al arrendamiento, entendiendo la Administración que dicha inversión no era apta porque no existía una estructura empresarial dedicada al desarrollo de la actividad de arrendamiento, y por otra parte, que se trataba solamente de tres locales, por lo que no admitía que constituyese en sí misma una actividad económica.

La AN vuelve a partir del principio de que los requisitos del art. 40.2 de la LIRPF 19/1991 son aplicables a este caso —por tanto a las sociedades—, lo que no constituye novedad a la vista de lo dicho anteriormente, pero añade, además, un comentario que no compartimos y que creíamos no aplicable a la vista de los reiterados pronunciamientos del TSJC, que el escaso número de locales no permite presumir que exista una actividad económica: *Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues además de no estar probado que el local en el*

que supuestamente se realizaba tal actividad estuviera dedicado exclusivamente a ello, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por las razones que se exponen en la resolución impugnada, lo cierto es que el escaso número de locales arrendados (tres) no permite presumir que realmente su arrendamiento constituía una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal, en los términos exigidos por la norma.

Este comentario podemos entenderlo de dos formas bien distinta: a) que además de cumplir los requisitos de local y empleado, el número de inmuebles arrendados ha de ser suficiente para acreditar la realización de una actividad económica, o b) que a pesar de no cumplirse dichos requisitos es posible acreditar la existencia de una actividad económica con el arrendamiento de inmuebles, siempre y cuando su número sea importante. Es decir, volvemos de nuevo a las dudas iniciales, que parecían despejadas por el TSJC cuando afirmaba reiteradamente y con lógica que el número de fincas no puede afectar a la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, siempre que se cumplan los requisitos de local y empleado.

3.1.2. EL TSJC y la actividad de arrendamiento

El TSJC mantiene en 2008 su criterio anterior respecto a la actividad de arrendamiento, aunque con algunas matizaciones interesantes.

En **sentencia TSJC TF nº 59 de 14-2-2008** niega que una sociedad realice una actividad económica con los alquileres que recibe porque tiene un local a disposición de dicha actividad, pero no empleados. Al no realizar una actividad económica no puede dotar la RIC con los ingresos por alquileres obtenidos. Además considera que su conducta merece la sanción impuesta.

Y en **sentencia TSJC LP nº 402 de 13-6-2008** se muestra, sin embargo, mucho más flexible que la Administración tributaria. Se trata de una sociedad con domicilio y oficina en La Coruña, pero con locales y apartamentos alquilados en Gran Canaria. La Inspección y el TEARC consideran que no realiza actividad económica con los alquileres, ya que no tiene empleados dedicados a dicha actividad, rechazando la dotación efectuada. El TSJC entiende lo contrario, que realiza una actividad económica en la que trabajan seis personas dadas de alta en el régimen de autónomos, sin que puedan ser excluidos como empleados por la Inspección por dicho régimen, ya que su afiliación deriva de su doble condición de empleados y administradores: *sin embargo tal interpretación no resulta razonable. No se trata de determinar si la entidad era o no una sociedad transparente (a cuyos efectos si es admisible la exigencia literal del precepto), sino de la existencia de una actividad económica o empresarial. Entendida como ordenación de elementos personales y materiales... y a estos efectos es indiferente y por ello no exigible que la afección de los elementos personales tengan un régimen u otro en la Seguridad Social.*

El hecho de que se encuentren dados de alta en el régimen autónomos es consecuencia de que al mismo tiempo sean integrantes de su Consejo de Administración, pero tal circunstancia no invalida que presten efectivamente servicios ejecutivos a la sociedad.

En otras palabras, añadimos nosotros, no es necesario acreditar los requisitos del art. 25.2 si se demuestra que se realiza una actividad económica. Este criterio ya lo manifestó el TSJC (Sala LP) en sentencia anterior, aunque habían pasado ya varios años sin que lo confirmara nuevamente.

3.1.3. El TEAC y la actividad de arrendamiento

Dos resoluciones del TEAC del año 2007 que no contemplamos en la última Crónica de la RIC analizan cuestiones derivadas de la actividad de arrendamiento. En la resolución **TEAC 1594-06 de 27-09-2007** se plantea la cuestión de una sociedad que recibe ingresos de arrendamiento de un complejo de bungalows explotados por un tercero con los que dota la RIC. Sin embargo, la Administración tributaria entiende que no existe actividad económica y rechaza la dotación. EL TEAC le da la razón, argumentando que no cumple los requisitos del art. 40.2 de la LIRPF de 1991, ya que la propia entidad manifiesta que la gestión se realiza en el propio complejo hotelero, que claramente no es un local exclusivamente destinado a la actividad de arrendamiento, y que alega que gestiona y controla la actividad de la sociedad, que es el servicio de hospedaje, pero no la gestión del arrendamiento del complejo, incidiendo que en el contrato de arrendamiento figura la cláusula de que el arrendador se desvincula de la gestión hotelera.

Respecto al empleado sólo queda acreditado que figura como única persona la administradora, sin que se pruebe que perciba retribuciones en función del contrato laboral, ni que esté contratada para el desempeño de la actividad de arrendamiento.

Sin embargo, en la **resolución TEAC 1180-06 de 8-11-2007** sí se estiman las pretensiones del contribuyente. Se trata de una sociedad que recibe ingresos por alquileres por un importe de 36 millones de pesetas y dota la RIC. La Inspección y el TEARC no admiten dicha dotación, a pesar de que cumple los requisitos de local y empleado, porque alegan que no existe carga de trabajo suficiente que justifique la necesidad de disponer de persona contratada y local para obtener los correspondientes ingresos. El TEAC es contundente en este sentido, afirmando que el art. 25 de la LIRPF contiene un criterio calificadorio de naturaleza objetiva, por lo que al cumplirlos la sociedad su actividad tendrá la calificación fiscal de rendimiento de actividad económica. Además estima que el elevado importe de la renta justifica la organización existente.

3.2. Los ingresos financieros

La AN ratifica el criterio administrativo de que sólo una parte de los ingresos financieros obtenidos por las empresas son susceptibles de dotarse a la RIC, ya que la mayoría de ellos los considera como beneficios procedentes de la mera titularidad de activos.

En la **sentencia AN 27-09-07 (Sección 2)** se analiza una Junta de Compensación que además de la promoción inmobiliaria se dedicó a la extracción y venta de agua, obteniendo ingresos financieros y dotando la RIC. Concretamente, la entidad utilizaba los excedentes de tesorería obtenidos en la venta de agua e inmuebles para sacarles, transitoriamente, rentabilidad a través de inversiones financieras de alta liquidez: títulos de la Deuda pública del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias. La AN dice que la norma no alude (a la hora de dotar la RIC) a todo beneficio, sino al que proviene de establecimientos situados en Canarias, lo que presupone el desarrollo de una actividad empresarial, sin que tengan acomodo en la RIC los rendimientos que derivan de la simple titularidad de activos no relacionados con el desarrollo de dichas actividades. En el supuesto concreto, dice la AN, que los beneficios financieros provenían de activos de la entidad que no están afectos y no son necesarios para el ejercicio empresarial, ni pueden considerarse procedentes de la colocación temporal de excedentes de tesorería, por lo que no podían destinarse a la dotación RIC.

Concluye con una afirmación interesante que por su interés reproducimos literalmente y que será la guía a seguir ante la disyuntiva de qué ingresos financieros son susceptibles de la dotación: *En definitiva entre los beneficios no distribuidos que, en aplicación del apartado 2 del art. 27 de la Ley 19/94, serán base del cálculo para definir el importe máximo en que podría reducirse la base imponible del ejercicio como consecuencia de la dotación de la Reserva, se incluirán todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellos y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades de cada sector sea necesario para afrontar futuras inversiones, pero no los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no están relacionados con las mencionadas actividades económicas.*

En la **sentencia AN 22-5-08 (Sección 7)** se llega a la misma conclusión. Se trata de una sociedad que obtiene beneficios, entre otros, de su actividad financiera, con un volumen de activos financieros (FIM, FIAMM y Deuda pública) que según la Inspección es muy superior al preciso para desarrollar su actividad. La AN comparte ese criterio, que el volumen de activos financieros es desproporcionado para la actividad de comercio de productos farmacéuticos, por lo que su rendimiento procede de la mera titularidad de activos financieros, no siendo posible su inclusión en la dotación.

La **sentencia AN 18-12-07 (Sección 2)** analiza varias cuestiones, siendo una de ellas la procedencia o no de dotar la RIC con los dividendos obtenidos de una filial procedentes de beneficios generados en Canarias. La AN dice también que no, que no puede dotarse la RIC con ellos porque proceden de la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de actividades económicas, lo que redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

La **resolución TEAC 14-02-08** llega a la misma conclusión respecto a los dividendos que recibe una entidad de su filial, ya que proceden de la mera titularidad de acciones, sin que su obtención suponga la ordenación por cuenta propia de factores productivos.

El TSJC también se ha pronunciado sobre los intereses en 2008:

La **sentencia TSJC LP nº 128 de 22 -2-2008** no admite como válidos para dotar la RIC los intereses recibidos por préstamos a entidades alemanas del grupo porque no constituyen activos vinculados funcionalmente con la actividad que desarrolla. Respecto al planteamiento del recurrente de que no habría entonces que excluir sólo los ingresos, sino también los gastos financieros que ha tenido la entidad, dice que ese planteamiento teórico es impecable, pero que no se ha probado debidamente que los gastos financieros guarden relación o fueran necesarios para obtener los ingresos financieros, siendo evidente que viniendo los intereses de un préstamo hipotecario no existe correlación alguna con los intereses financieros de que se trata.

La **sentencia TSJC LP nº 233 de 23-5-2008** considera que la sociedad es de mera tenencia de bienes porque se limita a recibir intereses de una opción de compra que recibió sobre unos terrenos, sin desarrollar actividad alguna. En consecuencia no puede dotar la RIC. Sin embargo, el valor añadido de esta sentencia no está en materia RIC sino en otra cuestión interesante que analiza y de la que quiero dejar constancia: la inspección había rechazado como gastos deducibles los gastos financieros de un préstamo hipotecario que tenía la sociedad. Sin embargo, el TSJC estima que sí son deducibles porque la constitución de una hipoteca supone un acto propio del objeto social de la entidad.

Sí admite el TSJC, sin embargo, que pueda dotarse la RIC con los intereses obtenidos en un préstamo participativo. La **sentencia TSJC LP nº 404 de 4-7-2008 (+)** llega a esa conclusión después de que la Inspección y el TEARC hubiesen rechazado que los intereses obtenidos de un préstamo con una sociedad filial pudiesen servir para la dotación, ya que es al fin un préstamo, que sólo supone la realización de una actividad económica en una entidad financiera.

Se basa el ponente del TSJC en el hecho de que el activo financiero (el préstamo participativo) está vinculado funcionalmente con el desarrollo de la actividad que constituye el objeto social de la entidad, por lo que sus rendimientos también lo están y pueden destinarse a la RIC: *Pues bien en atención a que como se ha expuesto se trata de dos entidades participadas, de que el mencionado préstamo carecía de interés fijo ni mínimo, por lo que la entidad demandante asumía un riesgo empresarial, que la actividad específica para la que se concierne es la propia de la entidad demandante y que en la promoción de que se trata (construcción de un edificio de obra nueva y su explotación) la entidad demandante no solo aportó dinero sino que realizó toda la gestión empresarial con su propio personal y medios materiales, no puede afirmarse que los beneficios obtenidos sean ajenos a la actividad empresarial por ella ejercida y por ello resultaban aptos para dotar la RIC.*

Y en la **sentencia TSJC LP nº 419 de 18-7-2008 (+)** se admiten los intereses recibidos como susceptibles de dotar la RIC por el hecho de que la Inspección se limita a negar que estén vinculados con la actividad empresarial, pero sin probarlo.

3.3. Los resultados extraordinarios

La **sentencia AN 29-09-08 (Sección 7)** trata diversas cuestiones relacionadas con la RIC. Una de ellas es la dotación con los beneficios extraordinarios obtenidos en la venta de un terreno, que la Administración considera que no estaba afecto a actividades económicas. La entidad alega que la Ley no distingue sobre el origen de los beneficios y que el término establecimiento no es equiparable al de establecimiento mercantil. La AN no opina igual, afirmando que los beneficios han de provenir del ejercicio de una actividad empresarial desarrollada en Canarias y que el término “establecimiento” se refiere al local o lugar fijo donde radica esa actividad empresarial o explotación económica. Respecto a la actividad de compraventa de inmuebles hace referencia a los requisitos del art. 40 de la Ley 19/1991 (local más empleado) para que se considere una actividad empresarial. No expone más argumentos, pero desestima las pretensiones de la entidad.

El mismo planteamiento respecto a la imposibilidad de dotar la RIC se hace en la **resolución TEAC 14-02-08**. Es una máquina de soplado de botellas la que genera ingresos por alquiler y se enajena posteriormente, obteniéndose un beneficio con el que la sociedad dotó la RIC, pero sin tener empleados ni local propio o alquilado, ya que la máquina estaba situada en el recinto de la arrendataria. Ni los ingresos obtenidos por el alquiler ni la plusvalía generada en la venta de dicha máquina son para el TEAC susceptibles de dotar la RIC, ya que no existe una estructura organizativa mínima, tal como señala el art. 25 de la LIRPF.

Esta misma resolución califica de beneficios procedentes de la mera titularidad de acciones los obtenidos en la venta de acciones, por lo que no provienen de una actividad económica y por tanto no puede dotarse la RIC con ellos.

Las limitaciones expresas del beneficio susceptible de dotar la RIC señaladas en la nueva legislación no significan una ruptura ¿? frente al régimen anterior, sino la consolidación del criterio de los Tribunales

La **sentencia TSJCLP nº 127 de 22-2-2008** analiza la dotación de la RIC con la plusvalía obtenida por la enajenación de un inmueble no afecto a la actividad empresarial según la Administración tributaria, repitiendo el criterio anterior de la Sala de que son solo susceptibles de dotación las ganancias derivadas de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente, por lo que hay que centrarse en si el activo enajenado estaba vinculado funcionalmente al desarrollo de la actividad de la empresa.

Entiende el ponente que no lo estaba, sin llegar a explicar el recurrente el motivo ni las funciones que desempeñaba el inmueble enajenado, por lo que la plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación.

A la misma conclusión se llega en la **sentencia TSJC LP nº 145 de 29-02-2008**, si bien en este caso sí se explicita de qué bien inmueble se trata. El argumento sobre que el término “establecimiento” equivale a la realización de una actividad económica es el que viene manteniendo el TSJC desde que se pronunció en esta materia. Entrando en el caso particular, se trata de una entidad que adquirió un inmueble y encargó una serie de proyectos para su rehabilitación, pero antes de efectuarla lo vendió. Los actos realizados no son suficientes, a juicio del TSJC, para considerar que efectivamente haya tenido lugar una actividad empresarial, por lo que no puede dotarse la RIC con la plusvalía obtenida.

La **sentencia TSJC TF nº 99 de 29-2-2008** analiza el caso de una sociedad que se dedicó a la adquisición de terrenos mediante compra o permuta, pero que no llega a construirlos, vendiendo parte de ellos. La plusvalía obtenida no es susceptible de la dotación RIC porque no realiza una actividad económica, ya que no cumple con los requisitos de local y empleado. Además considera que esa conducta es sancionable.

3.4. La actividad empresarial desarrollada fuera de Canarias

La **sentencia AN 1-2-2007 (Sección 2)** analiza los beneficios obtenidos por el armador de un barco de pesca que descarga en el puerto de Las Palmas, pero que faena en Marruecos y tiene el domicilio social en Pontevedra. Entiende que el armador no demuestra suficientemente que realiza dicha actividad en Canarias, por lo que no puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la pesca desembarcada.

La entidad intentó demostrar que tenía oficina abierta en Las Palmas de Gran Canaria, a donde se desplazaba su gerente cada vez que el barco arribaba al puerto, que era también donde se pertrechaba y preparaba.

La AN dijo que Canarias no era el lugar donde habitualmente ejercía su actividad la empresa armadora, ya que la pesca se desarrollaba en el mar, siendo Las Palmas únicamente la sede portuaria a donde acudía el barco una vez finalizada la actividad pesquera; sin que la empresa acreditara, pese a sus esfuerzos, que poseyera una oficina permanente en dicha ciudad, sino que ocasionalmente utilizaba la de otra empresa cuando venía su gerente. La puntilla al tema fue el hecho que la gran mayoría de sus proveedores resultaron ser de la provincia de Pontevedra.

3.5. No hay cambio de criterio legal, sino la incorporación del criterio de los Tribunales

El TSJC interpreta que los cambios en la legislación RIC producidos por el RDL 12/2006 no suponen una ruptura respecto al régimen anterior, sino la incorporación a la Ley 19/1994 del criterio que venían manteniendo al respecto los Tribunales. Así lo manifiesta la Sala de Las Palmas en la **sentencia TSJC nº 127-08 de 22-02-2008**:

Con tal interpretación que hemos reiteradamente compartido, deben quedar fuera de la base de cálculo los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no están relacionados con el desarrollo de las mencionadas actividades económicas, lo que, por otra parte, redundaría en la igualdad de trato ante este incentivo fiscal de personas físicas y jurídicas.

Ésta es la interpretación correcta del precepto legal que se refiera al “beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias”. Ya hemos visto como en la propia definición legal “establecimiento”, es sinónimo de actividad o explotación económica y por ello el beneficio es el que procede de tal explotación económica y por ello el beneficio es el que procede de tal explotación económica o de los elementos patrimoniales afectos a la misma.

Por agotar la cuestión interpretativa, el hecho de que el *artº 27.2 del R.D.L. 12/2006, vigente a partir de 1 de enero de 2007* haya recogido de forma expresa la interpretación que acabamos de recoger, no en texto positivo como una interpretación doctrinal que venían realizando con anterioridad los Tribunales de esta jurisdicción.

Según este criterio, las limitaciones expresas del beneficio susceptible de dotar la RIC señaladas en la nueva legislación no significan una ruptura ¿? frente al régimen anterior, sino la consolidación del criterio de los Tribunales. En otras palabras, que las nuevas limitaciones expresamente señaladas ahora en la Ley 19/1994 no significan que antes no fuesen también aplicables.

4. El cálculo de la dotación

En cuanto al cálculo de la dotación, los Tribunales van realizando ciertas matizaciones que van confirmando criterios anteriores al respecto y van también perfilando ciertas anomalías que se producían y que en su día destacamos. He dividido por temas los casos más representativos.

4.1. La Reserva legal y la dotación

La **sentencia TSJC LP nº 81 de 18-1-2008** analiza la dotación obligatoria de la Reserva legal en el cálculo de la RIC. La sociedad no dotó la RL, aunque en sus balances figuraba que no existía RL y alega que no lo hizo porque en su día estaba completamente dotada, pero por un error contable se traspasó a reservas voluntarias. El TSJC dice que no es suficiente apelar a los errores contables cometidos, ni a la finalidad de la RIC, sino que al imputar a reservas voluntarias la dotación de la reserva legal se amplió indebidamente el porcentaje del 90% de la dotación. Desestima el recurso, pero al menos anula la sanción.

4.2. La disminución de reservas y el reparto de dividendos

La **sentencia AN 22-5-08 (Sección 7)** analiza el efecto de la disminución de las reservas en el cálculo de la dotación. La sociedad disminuyó reservas en los ejercicios 1995 a 1998 que sirvieron para el pago de dividendos y para el pago de deudas con Hacienda. La Inspección entendió que dichas disminuciones debían restarse del beneficio para calcular la dotación, mientras que la empresa alegó que tales disminuciones se hicieron con las reservas de 1994. La AN ratificó el criterio administrativo porque se no probó adecuadamente que el acuerdo se tomara en un año prescrito.

El término “disminución de reservas” que empleaba la legislación anterior como factor limitativo de la dotación se cambió hace tiempo (1 de enero de 2003) por el de “disminución de fondos propios”, pero es una pena que la AN no haya entrado en el fondo del asunto, ¿qué hubiese pasado si la entidad prueba que efectivamente el reparto se hizo con reservas de ejercicios prescritos?, ¿no afectaría entonces al cálculo de la dotación?

La **resolución TEAC 3-4-2008** aborda también los efectos de la detracción de reservas voluntarias. En esta ocasión para compensar pérdidas de ejercicios anteriores, que deben restarse del beneficio del ejercicio para calcular la dotación de la RIC, ya que la Ley, en su redacción anterior a 2003, se refería expresamente a la detracción del conjunto de las reservas, y no a la detracción de los fondos propios como en la legislación posterior.

4.3. El sistema de ecuaciones para el cálculo de la RIC

En la **resolución TEAC 27-9-2007** se plantea un interesante sistema de ecuaciones diseñado por el actuario que recoge una de las matizaciones que vengo explicando hace años: que si hay que excluir ciertos ingresos para el cálculo de la dotación (por ejemplo, los ingresos financieros) también habrá que contemplar el efecto positivo del menor impuesto de sociedades y la menor reserva legal que se deriva de dicha exclusión. En otras palabras, que si de un beneficio 100 excluyo 20 para el cálculo de la dotación (beneficios no RIC), no tendré que restar para el cálculo de la dotación el efecto impositivo de 100, sino de $100 - 20 = 80$; y lo mismo haremos con la dotación obligatoria de la RL: la que tendré que restar en el cálculo de la dotación no es el 10% de 100-IS, sino la parte proporcional que corresponda sin tener en cuenta el beneficio excluido.

Mis comentarios en libros y artículos anteriores iban un poco más allá, ya que considero que a la hora de excluir los dividendos que se van a repartir del cálculo de la dotación debe partirse de la premisa que los beneficios excluidos de la RIC eran los que primeramente se destinaban a los dividendos, y que también había que matizar el impuesto sobre beneficios y la dotación a la RL, ya que no han de excluirse totalmente. Para estos dos últimos conceptos (impuestos y RL) me parece razonable que al menos la parte proporcional de ellos que se engrosan con beneficios excluidos de la RIC no afecten negativamente a la dotación, siendo esta forma de proceder la que santifica el TEAC en la resolución analizada.

Nada dice, sin embargo, respecto a los dividendos que se reparten, que podrían provenir de los beneficios excluidos, con el riesgo de que se excluyan dos veces de la dotación RIC (como beneficios excluidos y como beneficios repartidos) lo que sería académicamente incorrecto. Una solución pragmática, pero segura, sería la de excluir solamente la parte proporcional de los dividendos que se correspondan con los beneficios susceptibles de dotar la RIC.

La **resolución TEAC 24-7-2008** aborda también una cuestión interesante y compleja: el efecto impositivo del ajuste en la BI de una RIC regularizada. Para hacer más comprensible este razonamiento he de explicar cuál ha sido y es mi posición en esta materia y qué repercusiones ha tenido en los Tribunales.

En un primer momento la cuestión que se discutía en la Inspección es que la regularización de la RIC en un ejercicio posterior debía considerarse una diferencia permanente positiva y por tanto disminuía la dotación de ese nuevo ejercicio. Mi criterio razonado era tajantemente que no, que no afectaba al cálculo de la RIC, ya que su regularización en un ejercicio posterior suponía un mayor IS y por tanto un menor beneficio, lo que ya implicaba una menor dotación en ese año. En síntesis, la regularización de la RIC no afectaba a la base de la dotación, pero sí lo hacía el mayor impuesto sobre beneficios que conllevaba.

Este criterio inicial fue aceptado por el TEARC, pero en un momento posterior una resolución suya fue aún más allá: tampoco afectaba al cálculo de la dotación el impuesto derivado de la regularización, que debía considerarse como un gasto de ejercicios anteriores. Planteamiento que académicamente no podía compartir. Tampoco lo compartió el Director General de Tributos que presentó ante el TEAC un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En la resolución comentada, el TEAC inicialmente explica bien lo que se pretende, para luego errar en su planteamiento y al final reconducir la cuestión a los términos recurridos. En síntesis, el TEAC comparte el criterio del Director —que en esta ocasión coincide con el mío— de que el efecto impositivo de una regularización de la RIC en un ejercicio posterior sí afecta a la dotación RIC de ese año, vía un menor beneficio al incrementarse el impuesto sobre beneficios. Para evitar equívocos, creo que hemos de continuar con el criterio que siempre he explicado.

Por su parte, también el TSJC se ha pronunciado en 2008 respecto al cálculo de la RIC, concretamente sobre la compensación de bases impositivas negativas (no sobre la compensación contable de resultados negativos). La **sentencia TSJC LP nº 213 de 14-3-2008** no sé exactamente cómo calificarla por su complejidad. El fondo de la cuestión es si la compensación fiscal de bases impositivas negativas afecta o no a la dotación de la RIC. Cuestión que siempre he estimado que no, que lo que verdaderamente afecta es la compensación contable de resultados negativos, pero que el TEARC dice en la resolución recurrida que sí afecta. El magistrado ponente parece compartir el criterio opuesto, que no afecta a su cálculo, pero se fija en un hecho contable: que en su día la sociedad no dotó el crédito fiscal por la base imponible negativa obtenida —que, añadido yo, debió generar el asiento: H. compensación de créditos a impuesto sobre el beneficio—, sin que tampoco lo hiciera en el momento en que efectivamente revertió dicha compensación (el ejercicio que es objeto del recurso) —que debió suponer, sigo añadiendo, la realización de un asiento contable con carácter previo al cálculo del impuesto sobre beneficios, reconociendo dicho crédito, esto es, H. compensación de créditos a ajustes en la imposición—. Debido a este hecho, descalifica “las argucias contables de algunos profesionales de la ciencia contable”, cambia su criterio anterior, califica de “impecable” la resolución TEARC recurrida y desestima el recurso; sin que nos quede claro ahora cuál es su criterio respecto a si la compensación fiscal de bases impositivas negativas afecta o no a la dotación de la RIC. Personalmente sigo opinando como hasta ahora, que no afecta al cálculo de la dotación, que sólo se ve afectada en este campo si se compensan contablemente resultados negativos.

5. La materialización

Las sentencias y resoluciones de 2008 respecto a la materialización no aportan muchas novedades, aunque sí algunas matizaciones dignas de ser destacadas, entre ellas una extraña afirmación del TEARC en relación con el momento en que han de cumplirse los requisitos de local y empleado en la actividad de alquileres.

5.1. Los inmuebles para alquilar

En la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** se rechaza la materialización efectuada en naves industriales (una de ellas usada) para su alquiler, por no cumplirse con los requisitos de local y empleado de la LIRPF. La AN —aunque la materialización no la considera válida por tratarse de activos usados— afirma que los requisitos del IRPF para que la actividad de arrendamiento se considere una actividad empresarial son también aplicables a las sociedades, por lo que para la AN los requisitos del art. 25 de LIRPF son aplicables a las sociedades, tanto en la dotación como en la materialización de la RIC.

5.2. La entrada en funcionamiento

La **sentencia AN 17-11-2008 (Sección 7)** admite el criterio establecido por el TEAC en 2005 —más favorable al contribuyente que el de la Inspección y del TEARC en esos momentos— respecto a la admisión de inversiones RIC que entraron en funcionamiento después del plazo de materialización, pero sin que existieran dilaciones imputables a la sociedad. A esta conclusión llega la AN en la sentencia analizada, que trata de la materialización en una sociedad que invierte más de 20 euros en un hotel de lujo del Sur de Tenerife, pero que tarda más de cuatro años en ponerlo en funcionamiento. No sólo atiende la AN al hecho de que la inversión es compleja, sino también a que no han existido dilaciones imputables a la sociedad.

La **sentencia TSJC LP nº 87 de 25-1-2008** desestima el recurso de una sociedad que dotó la RIC en 1995 y adquirió un solar en 1997 para construir una nave industrial, pero que a los cuatro años (en 1999) aún no estaba terminada. Obtuvo el certificado final de obra en diciembre de 2001 y finalmente entró en funcionamiento en 2003. Considera que no hay circunstancias excepcionales para tanto retraso, ya que “los obstáculos señalados por el recurrente son solo incidencias corrientes y ordinarias, que por tanto no poseen un valor cualitativo, equivalente a importante, trascendente o de peso, susceptible de justificar el incumplimiento del plazo”.

5.3. Los inmuebles en alquiler y su puesta en funcionamiento

En la **sentencia AN de 19-6-2008 (Sección 2)** se analiza otra cuestión relacionada con la actividad de arrendamiento de inmuebles, esta vez con su entrada en funcionamiento. Después de confirmar el criterio administrativo y del TSJC de que existe un plazo para la entrada en funcionamiento de los activos afectos a la RIC y que éste coincide con el de materialización, dice que la entidad no ha probado que el inmueble estuviese dedicado al alquiler en dicho plazo, *lo cual no hubiera sido difícil trayendo a la vista determinados elementos de convicción, como ofertas, publicidad u otras, que revelasen la dedicación al arrendamiento del inmueble. Sin embargo, falta toda prueba de tal circunstancia, que debía emprender el recurrente y no ha hecho por inactividad que le es completamente imputable.*

5.4. Los bienes usados

La AN en **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)** no admite la materialización en una nave usada porque entiende que no hay mejora tecnológica y que correspondía al contribuyente la carga de la prueba.

5.5. Una extraña afirmación del TEARC sobre el momento en que hay que acreditar los requisitos de local y empleado

En la **resolución TEARC nº 35/2162/07 de 31-3-2008** se ve el recurso de un profesional que materializó la RIC del año 1999 en el capital de una sociedad que invirtió en inmuebles para alquilar. La ampliación de capital en la que suscribió los títulos se hizo en 2001, y en la Inspección la sociedad no pudo acreditar suficientemente que cumplía con los requisitos de local y empleado, por lo que aquella consideró que la materialización efectuada por el profesional no cumplía los requisitos de la normativa RIC. Hasta ahora, lo de siempre, la necesidad de probar el cumplimiento de los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF, que no tiene mayor importancia ni sorprende a nadie, pero la novedad la encontramos en la siguiente afirmación que transcribo y subrayo los párrafos que quiero destacar:

Las ampliaciones de capital de la participada X SL surten efectos frente a terceros en aplicación de los artículos 94.1 2º y artículo 9 del Real Decreto 1784/1996 desde el 26 de abril y el 25 de octubre de 2001 así como desde el 21 de enero de 2003, siendo estas fechas las de efectiva materialización, determinando adicionalmente el momento en el que la entidad participada debe reunir los requisitos mencionados en el precepto transcrito para que la actividad desarrollada pueda calificarse de empresarial a reserva de la consolidación del derecho a disfrutar del incentivo fiscal en función del cumplimiento del plazo perentorio mencionado en el primer párrafo del artículo 27.4 antes aludido y del ulterior mantenimiento de la inversión.

Esto es, que según el TEARC el momento en que ha de acreditarse el cumplimiento de los requisitos de local y empleado en la materialización indirecta no es el de entrada en funcionamiento, sino el momento en que se realiza la suscripción de los títulos. Toda una incongruencia con lo manifestado hasta ahora por la doctrina y que impide trasladar los efectos positivos de la RIC a la economía. Me explico, mediante la materialización indirecta se han activado una serie de sociedades que hasta ese momento no desarrollaban actividad alguna, incorporándose positivamente al mercado productivo con las aportaciones dinerarias recibidas y, en el caso de la actividad de alquileres, contratando un empleado y disponiendo de al menos un local afecto a dicha actividad. El proceso de inversión y de cumplimiento de dichos requisitos no es automático, pero sí tiene un plazo perentorio, el que dispone quien ha dotado la RIC para acreditar que su materialización ha entrado en funcionamiento (el plazo de entrada en funcionamiento coincide con el plazo de la materialización, han afirmado la AN, el TSJC y el TEAC). En mi opinión, este plazo hay que cumplirlo, pero no hay porqué adelantarlos. Esperemos que esta reflexión del TEARC no se consolide en posteriores resoluciones.

5.6. Un yate para alquilar

Siempre existe algún caso extraño de materialización en un activo que está en la frontera del uso particular y empresarial, como éste de un yate para alquilar a turistas en el que no se prueba ni la facturación realizada (con el pretexto de que se realizaban cobros de contado), ni la publicidad (que era de otros barcos), ni el personal afecto a la misma, etc. Indudablemente, con esos ingredientes el fallo del TSJC

El momento en que ha de acreditarse el cumplimiento de los requisitos de local y empleado en la materialización indirecta no es el de entrada en funcionamiento, sino el momento en que se realiza la suscripción de los títulos

en **sentencia TSJC LP nº 410 de 4-7-2008** estaba claro: la desestimación del recurso por considerar que la inversión realizada no servía como materialización de la RIC.

6. Los aspectos formales

Al menos dos sentencias de la AN de 2008 confirman el riguroso criterio de la Administración Tributaria de que determinados requisitos formales de la RIC adquieren el carácter de

sustanciales, como la necesidad de acreditar que la dotación RIC se ha efectuado antes de presentar la declaración del IS, cuestión que se salda no sólo con la desestimación del recurso, sino también con la aplicación de sanciones. Lo mismo ha ocurrido con un empresario individual que dotó la RIC contra la cuenta de Capital, no contra el saldo de Pérdidas y Ganancias, si bien esta vez se anuló la sanción.

Con estas dos sentencias, la AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos que parecían ser acreedores de una mera sanción, pero no de la eliminación total de los beneficios disfrutados con la dotación de la RIC. El TSJC y el TEAC insisten también durante 2008 en el mismo planteamiento.

6.1. La AN confirma los nefastos efectos para el contribuyente del incumplimiento de requisitos formales, y el TSJC y el TEAC se ratifican en sus criterios anteriores

La **sentencia AN 11-06-08 (Sección 4)** plantea una cuestión tan simple como la de un empresario individual que dotó contablemente la RIC el 30 de junio, pero presentó el IRPF diez días antes, el 20 de junio. Sobre las fechas no se pronuncia la AN—aunque conviene recordar que tanto el TSJC, Sala de Tenerife, como el TEAC invalidan actualmente la dotación efectuada si el asiento contable se realiza después de la presentación del IRPF—, que desestima de todas formas las pretensiones del contribuyente porque la dotación se hizo a la cuenta de Capital y no a una específica de la RIC. En realidad, del texto de la sentencia no llegamos a saber si “el pecado” fue dotar la RIC contra la cuenta de capital, en vez de contra Pérdidas y Ganancias:

Capital	a	RIC
En vez de:		
Pérdidas y Ganancias	a	RIC
O lo fue el abonar la cuenta de Capital en vez de la RIC:		
Pérdidas y Ganancias	a	Capital;
En vez de:		
Pérdidas y Ganancias	a	RIC.

En cualquiera de los casos, rechaza la dotación efectuada por no cumplir los requisitos sustanciales que señala la Ley. Sin embargo, anula el régimen sancionador aplicado, ya que el contribuyente hizo una interpretación razonable y no ha ocultado documentación a la Administración.

También relacionado con las obligaciones formales, la **sentencia AN 27-10-08 (Sección 7)** resuelve un curioso caso: el de una sociedad que se acoge a la bonificación del 95% (vacaciones fiscales), pero que acuerda en Junta dotar la RIC en ese mismo ejercicio si en su día no le es de aplicación dicha bonificación, pasando entonces las reservas voluntarias constituidas a reservas RIC. Así lo hace constar durante la Inspección que le rechaza la bonificación: que subsidiariamente se le aplique entonces la RIC, ya que dicha dotación fue aprobada en su día por la Junta de socios.

Dicho de otra forma, la sociedad no hizo constar la deducción de la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero sí el acuerdo de dotación en la Junta correspondiente.

La AN no comparte la forma de actuar de la sociedad, ya que la RIC exige una serie de requisitos cuyo incumplimiento priva la posibilidad de su aplicación. Lo que reconoce la Ley *no es una deducción automática de la base imponible sino el derecho a la reducción, derecho cuya aplicación, por tanto, deberá instar la sociedad interesada en su declaración, lo que no ha sucedido en el presente caso, pues la sociedad optó por aplicarse la bonificación, la cual es incompatible con la reducción ahora examinada.* Para concluir que en el expediente resulta acreditado que los resultados fueron destinados a reservas voluntarias, con la previsión de que de no ser aceptada la bonificación esas reservas se doten como RIC: *Tal previsión no puede considerarse como una efectiva dotación a la RIC, en los términos expuestos, puesto que de haberse aceptado la bonificación tal dotación a RIC no se hubiese realizado en ningún momento y, rechazada la bonificación se habría de realizar a posteriori, pero además tampoco se cumplió esa dotación condicionada en los términos establecidos.* En síntesis, que los datos consignados en las correspondientes declaraciones del IS evidencian que la RIC no se había dotado en los plazos establecidos en el precepto legal, sin que haya podido probarlo la entidad de otra forma.

La **resolución TEAC nº 1215-06 de 5-12-2007 (+)** aborda una cuestión parecida: la de una sociedad que se acoge a la bonificación del 95%, pero por si acaso se la rechaza en su día la Inspección, dota contablemente la RIC en los ejercicios 1999 y 2000. La Inspección rechaza la bonificación y la sociedad pide entonces que se le aplique la dotación RIC, a lo que no accede el actuario alegando que era una comprobación parcial de la bonificación. El TEAC entiende que existe una directa y precisa relación de la bonificación con la RIC, por lo que al haber sido excluida la primera, la Inspección tendría que haber entrado en la regularización de la segunda, estimando la reclamación.

6.2. La no aplicación del régimen sancionador más beneficioso de la nueva normativa RIC

La **sentencia AN 28-6-2007 (Sección 2)** se ha manifestado por primera vez sobre los efectos del nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos sustanciales de la RIC, y lo ha hecho con efectos negativos para el contribuyente, ya que considera que no es aplicable a situaciones anteriores al cambio legal. Con este criterio, las dotaciones de la RIC de los ejercicios 1994-2006 que incumplan algunos de los requisitos señalados en la Ley 19/1994 deben ser anuladas completamente, mientras que las dotaciones 2007-2013 sólo se verán afectadas con una sanción del 2% de dicha dotación. Este régimen

La sociedad no hizo constar la deducción de la RIC en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero sí el acuerdo de dotación en la Junta correspondiente.

mucho más beneficioso para el contribuyente, concluye la AN, no es aplicable a situaciones anteriores.

El apelante había pedido subsidiariamente la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador, ya que le era más beneficioso:

En último término, también de forma subsidiaria, aduce la aplicación retroactiva del régimen sancionador del *Real Decreto Ley*

12/2006. Alega el recurrente que aún cuando sea mantuviera el criterio de que el demandante debía haber llevado una contabilidad individual para la validez de las dotaciones efectuadas a la RIC, distinta de la llevada por la comunidad, lo que no cabe es “ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podía amparar las liquidaciones practicadas por la inspección, sino, todo lo más, la imposición de unas sanciones por infracciones graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones , y no a invalidar completamente las mismas”.

Sin embargo, la AN, en el fundamento quinto, considera que no le es aplicable, si bien no razona adecuadamente su negativa, ya que parte de la equivocada premisa que el régimen anterior era mejor para el contribuyente:

QUINTO. Reclame la parte, en último término, la aplicación retroactiva del régimen sancionador del *Real Decreto Ley* 12/2006, a cuyo efecto alega que aún cuando se mantuviera el criterio de que el demandante debía haber llevado una contabilidad individual para la validez de las dotaciones efectuadas a la RIC, distinta de la llevada por la comunidad, lo que no cabe es “ignorar que la aplicación de la vigente redacción del precepto invocado no podía amparar las liquidaciones practicadas por la inspección, sino, todo lo más, la imposición de unas sanciones graves cuya cuantía se limita al 2 por 100 de las dotaciones, y no a invalidar completamente las mismas”.

Tampoco puede la Sala, en este punto, aceptar la pretensión de la parte toda vez que la modificación del precepto aducida no hace sino sancionar unos hechos que anteriormente podían no considerarse constitutivos de infracción disciplinaria alguna.

Con esta sentencia vemos cómo el nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos considerados sustanciales en la reglamentación RIC no se proyecta sobre las dotaciones anteriores a 2007, perjudicando notablemente al contribuyente, que creemos tiene derecho a la aplicación del régimen sancionador más beneficioso.

6.3. La presentación fuera de plazo del IS con la dotación; y la presentación en plazo, pero sin acreditar por otros medios la dotación.

Sobre la presentación del IS fuera de plazo con la dotación nos hemos quedado con las ganas de saber la opinión de la AN en la **sentencia AN 21-4-2008 (Sección 7)**, ya que una entidad dotó la RIC con beneficios de 1995, presentando el IS en julio de 1997 y depositando las cuentas anuales en el Registro Mercantil en

mayo de 1999, con una certificación con la aplicación del saldo de Pérdidas y Ganancias a la RIC de fecha mayo de 1999. Sin embargo, alegó que la dotación de 1995 estaba prescrita, estimándolo así la AN y no pronunciándose sobre la declaración extemporánea del Impuesto.

Pero un planteamiento parecido se hace en la **sentencia AN 2-06-08 (Sección 7)**, en la que una sociedad dota la RIC de 2000, presentando el IS fuera de plazo, el 25 de octubre de 2001, por lo que según la Inspección y la AN no tiene derecho a la deducción, ya que no puede probar de otra forma que dotó la RIC antes de presentar la declaración. La AN, incluso, confirma la sanción.

El nuevo régimen sancionador aplicable al incumplimiento de los requisitos considerados sustanciales en la reglamentación RIC no se proyecta sobre las dotaciones anteriores a 2007

La **sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008** analiza el caso de una sociedad que dota la RIC en el ejercicio 2001, pero que presenta la declaración del IS en Hacienda y la Cuentas anuales en el Registro Mercantil en 2004, estando legitimadas notarialmente las firmas del acta también en 2004. Señala el TSJC que “nada dice la Ley respecto al requisito temporal en que puede dotarse la RIC y por tanto del régimen aplicable a aquellas dotaciones que se efectúen extemporáneamente en relación con la fecha en que deben aprobarse las cuentas sociales y la presentación de la auto declaración del impuesto”, y analiza la redacción vigente desde 2003 sobre la presunción de que la dotación se entiende probada si la declaración del IS con la dotación se presenta dentro del plazo legal. Extrae dos conclusiones:

- a. que la dotación de la RIC puede realizarse extemporáneamente, y
- b. que si la declaración del IS se presenta en plazo, existe una presunción *iuris tantum* de que efectivamente se ha efectuado la dotación y se han observado los requisitos formales contemplados en el precepto. Ello implica que quien niegue la dotación deberá probarla.

La entidad tiene entonces que probar la dotación, pero los documentos privados que la acreditan (certificación de los acuerdos de la Junta que aprueba las cuentas y las cuentas anuales) sólo fueron presentados en el Registro Mercantil en 2004, por lo que no tienen valor como prueba sino a partir de esa fecha, mientras que la presentación fuera de plazo del IS deja fuera la presunción *iuris tantum* que señala la Ley de que se ha dotado convenientemente la RIC.

Esta novedosa calificación del precepto legal al respecto como presunción *iuris tantum*, trae graves consecuencias para el contribuyente como vemos a continuación:

La **resolución TEAC nº 1594-06 de 27-09-2007** analiza el caso contrario al estudiado anteriormente. Se trata ahora de una dotación RIC que consta en la declaración del IS presentada dentro de plazo, pero no en otros documentos mercantiles. La sociedad dota la RIC con 50.000.000 de pesetas en el IS del ejercicio 1999 y así figura tanto en el libro diario de contabilidad sin legalizar como en el reparto del resultado contable que figura en el libro de actas. Sin embargo, ni en la certificación del acuerdo de Junta de socios sobre la distribución del resultado ni en la Memoria de las cuentas anuales se incluye dicha dotación, sino el abono a la cuenta de Remanentes.

Necesidad de acreditar que la dotación RIC se ha efectuado antes de presentar la declaración del IS

La Inspección entiende que el tema no está muy claro, pero razona así: los libros de contabilidad están sin legalizar y el libro de actas está legalizado a posteriori, por lo que no acreditan el momento en que se realizó la dotación. Por ello entiende que donde único se acredita la voluntad de los socios es en las cuentas anuales depositadas en el RM y en la certificación legitimada ante notario, donde no figura la dotación.

La entidad alegó ante el TEAC que en la dotación de 1999 existe un error en el certificado del acta de la Junta General, pero que el acuerdo auténtico es el que figura en el acta original.

El TEAC dice que es presupuesto necesario que los socios acuerden la distribución de resultados y en ella contemplen la dotación a la RIC, y todo ello dentro del plazo que marca la normativa mercantil. Cita para ello la sentencia TSJC 14-1-2005, pero olvidándose de un factor para mí determinante, que en el caso juzgado por el TSJC la declaración del IS se había efectuado fuera de plazo —despojando así a la empresa de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación— mientras que en este caso el IS se presentó dentro de plazo. Sin embargo, la posterior consideración que hace el TSJC en la sentencia TSJC LP nº 349 de 13-06-2008 vista anteriormente, parece darle la razón.

Concluye el TEAC que como el libro de actas está legalizado a priori y los libros de contabilidad están sin legalizar, no hay constancia de la fecha de su confección, mientras que en la certificación consta que el beneficio se destinó a remanentes no a la RIC. Es decir, frente a la distribución de resultados consignada en la declaración, existe una prueba en contra de la dotación de la RIC que impide considerarla correctamente dotada, afirmando que no puede considerarse debidamente probado el acuerdo de dotación en fecha anterior a la presentación del IS.

Nada dice, y esto es lo grave de esta resolución, de la presunción legal de que la dotación se entiende probada si así consta en la declaración del IS presentado dentro de plazo, pero ya hemos comentado la calificación como presunción *iuris tantum* de ese precepto legal por el TSJC.

6.4. La presentación complementaria del IS con una mayor dotación RIC

En este escabroso tema sobre el que llevo tiempo aconsejando que no se amplíe la dotación en una presentación complementaria del IS por sus funestas consecuencias posteriores, se pronuncia de nuevo el TEARC en **resolución TEARC nº 35/118/07 de 31-1-2008**, afirmando en el fundamento sexto que el disfrute de la RIC no requiere que la declaración del IS se presente dentro de plazo, siempre que se pruebe el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en la normativa. Y en esta prueba es donde los asesores encontramos la verdadera dificultad, ya que la jurisprudencia viene exigiendo demostrar que los socios han acordado la dotación con carácter previo a la declaración.

Prosigue su razonamiento el TEARC en el fundamento séptimo: la no presentación en plazo de la declaración despoja a la sociedad de la presunción que le asistía de tener por probada la dotación, teniendo que acreditarla por otros medios de prueba. Rechaza las actas y la aplicación de resultados porque como

documentos privados no surten efectos frente a terceros hasta que tengan acceso a un registro público, no pudiendo probarse la dotación previa con otros medios.

En pocas palabras, si la presentación del impuesto con la dotación RIC se hace dentro del plazo legal no tiene importancia que las cuentas anuales se hayan depositado en el Registro Mercantil posteriormente, pero si se han presentado fuera de plazo resulta difícil —muy difícil— poder acreditar a posteriori que el acuerdo de la dotación se realizó con carácter previo a la declaración.

La no presentación en
plazo de la declaración
despoja a la sociedad
de la presunción que
le asistía de tener por
probada la dotación

Sin embargo, el TSJC en **sentencia TSJC LP nº 396 de 28-6-2008 (+)** llega a conclusiones diferentes en un caso muy parecido. Se trata de una sociedad que presenta una declaración complementaria con más beneficios y una mayor dotación a la RIC. La Inspección y el TEARC rechazan la dotación porque se presenta fuera de plazo (indudablemente una declaración complementaria se suele presentar fuera del plazo de presentación de la inicial) y no se acredita que el acuerdo de la dotación se realizó antes de la presentación de la complementaria.

La entidad intenta probarlo con el acta de la Junta de 1 de diciembre de 2004, que acuerda la rectificación del beneficio y la nueva dotación, pero la Administración dice que no, que los documentos privados surten efectos a partir de su presentación en una oficina pública, y que la presentación de las cuentas anuales con el acuerdo de la dotación se hizo con posterioridad a la declaración complementaria (presentada el 20 de enero de 2005). En síntesis, que hay que probar la dotación con un documento oficial anterior a la declaración.

El TSJC no exige tanto, ya que concluye que no resulta imprescindible la existencia de un documento público, ya que el art. 27.8 de la ley 19/1994 establece que puede probarse la validez de la dotación a través de otros medios de prueba admitidos en derecho, siendo claramente admisible el acta de fecha 1 de diciembre de 2004 porque el desfase temporal entre el acta y su acceso al Registro es de poca entidad. Hubiese compartido el criterio de la Administración si el acceso al Registro se prolongase indefinidamente o con un retraso evidente, pero no en este caso en concreto que se hizo con una mayor diligencia (no se especifica cuándo se presentó en el Registro Mercantil); *siendo asimismo inadecuada la decisión de privar de validez a la dotación a la RIC realizada por razón de un escaso desfase entre la adopción del acuerdo social dirigido a tal dotación y el acceso del mismo al registro, por lo que debe reputarse no ajustada a derecho la resolución impugnada, con estimación del presente recurso.*

En defensa de su criterio, el TSJC cita la sentencia del TS de 12-11-2002 en relación con el FPI.

6.5. La RIC y los procesos de fusión

En una interesante **resolución TEAC nº 754-06 de 11-9-2008** se analizan los efectos de un proceso de fusión por absorción de varias sociedades que habían dotado la RIC, eliminando dificultades anteriores que imponían la Inspección y el TEARC y llegando a interesantes conclusiones:

La sociedad absorbida puede dotar la RIC con el beneficio que generó antes de la inscripción de su extinción en el Registro Mercantil

La sociedad absorbida puede dotar la RIC con el beneficio que generó antes de la inscripción de su extinción en el Registro Mercantil, aunque la fecha de retroacción contable fuese anterior.

En los casos de fusión en que la sociedad absorbente integra el activo y el pasivo de las sociedades absorbidas, no es posible que siga figurando la RIC de estas últimas en el balance de la absorbente, por lo que ha de figurar en la Memoria.

Este criterio novedoso desdice la opinión que al respecto tenía el TEARC, que exigía que figurasen en el balance, haciendo más razonable el proceso de fusión con sociedades que han dotado RIC.

Sin embargo, el TEAC desestima el recurso porque tampoco figuraban en la Memoria de la absorbente las RICs que habían dotado las sociedades absorbidas.

7. Sobre incompatibilidades, competencias y procedimientos

En este apartado englobamos materias que nada tienen que ver entre sí: las incompatibilidades de la RIC con otros incentivos y con la deducción para evitar la doble imposición, las competencias de Gestión en relación con este incentivo, y una práctica del TEARC que no es admitida por la AN.

7.1. Las incompatibilidades de la RIC con otros beneficios fiscales

La sentencia **TSJC TF nº 91 de 28-2-2008** resuelve el caso de una sociedad que recibe dividendos y con ellos se acoge a la RIC. También opta por aplicar la deducción por doble imposición de dividendos y ante la ausencia de cuota lo deja consignado en la declaración para su deducción en los próximos ejercicios. El TSJC no admite que pueda aplicarse dicha deducción, ya que al acogerse a la RIC no se ha producido una doble imposición, opinando que *“la situación de hecho es evidente y flagrante, la interpretación no es en absoluto razonable, es una interpretación muy forzada con intención de obtener un enriquecimiento injusto, por lo que sólo por ello ya debe desestimarse el recurso y confirmarse la sanción impuesta”*.

7.2. La competencia de la Dependencia de Gestión (unificación de criterio)

En la **resolución TEAC nº 2055-04 de 5-12-2007** quién recurrió no fue el contribuyente, sino el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Se trata de un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio sobre si la LGT permite o no que Gestión compruebe el importe máximo de la dotación de la RIC. Así lo admite el TEAC en esta resolución, siempre que Gestión utilice únicamente variables declaradas por el sujeto pasivo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades: *determinándose el importe máximo de la Reserva en función de unas ecuaciones matemáticas y estando consignados los “datos base” de las mismas en los modelos de declaración del IS no cabrá sino estimar las pretensiones actoras al respecto*.

7.3. El TEARC no puede mandar practicar la liquidación de la RIC en un ejercicio que no es objeto de inspección

Hasta ahora ha sido una práctica habitual que el TEARC mandara a la Inspección que liquidase la RIC incumplida en un ejercicio posterior al que ésta lo había hecho, pero la **sentencia AN 30-4-2008 (Sección 2)** cuestiona esta práctica, que había sido considerada correcta por el TEAC. La AN dice que el TEARC no puede ordenar en fase de revisión la liquidación en un ejercicio que no es objeto de inspección, por lo que estima el recurso del contribuyente.

La inspección de dos contribuyentes en el IRPF abarcaba el año 1994 con carácter general y los ejercicios 1995 a 1997 de alcance parcial, limitándose a la materialización de la RIC. Las actas de inspección fueron recurridas al TEARC, que anuló algunas de ellas y ordenó practicar nuevas liquidaciones en la base imponible de 1998 en vez de 1997. Volvieron a recurrir, esta vez al TEAC, en base a cuatro alegaciones diferentes, que fueron todas desestimadas.

Las mismas cuatro alegaciones fueron reproducidas en el recurso a la AN, quién estimó una de ellas y además plantea un nuevo tema, *nos limitaremos a constatar que, habiéndose centrado la actividad administrativa de comprobación e investigación en el ejercicio 1997, que, además, sólo fue objeto de pesquisa en ese concreto punto de la reducción por reserva para inversiones en Canarias, los órganos económicos-administrativos no podía anular la liquidación impugnada ordenando la práctica de una nueva referida a 1998 por dos razones:*

- porque desde el punto de vista formal, adolece de incongruencia interna una resolución (la del TEARC) que dice desestimar la reclamación pero que, al propio tiempo, da satisfacción, al menos en apariencia, a la pretensión del contribuyente anulando la liquidación discutida, añadiendo además otro exceso al ordenar practicar la liquidación en 1998, que deja indefenso al contribuyente que puede incluso ver empeorada su situación.
- y porque los órganos económico-administrativos que revisan la liquidación carecen de atribuciones para ordenar que en el seno del mismo procedimiento se practique una nueva liquidación referida a un periodo impositivo que no ha sido objeto de indagación. Es indudable que este último aspecto dará mucho juego a la hora de recurrir las resoluciones del TEARC, ya que fue práctica habitual durante muchos años que ordenara a la Inspección liquidar la regularización de la RIC en el ejercicio siguiente al que había regularizado.

8. La regularización de la RIC

Abordamos los últimos pronunciamientos en materia de regularización de la RIC, viendo cómo el TSJC cambia de criterio y adopta el del TEAC más favorable para el contribuyente en materia de liquidación de intereses de demora.

8.1. Los intereses de demora cuando la base imponible es negativa

El TSJC en sentencia TSJC nº 115 de 8-2-2008 insiste en su planteamiento de que en la regularización de la RIC en un ejercicio en que la base imponible es negativa y la cuota resultante es cero hay

En la regularización de la RIC en un ejercicio en que la base imponible es negativa y la cuota resultante es cero hay que liquidar los intereses de demora correspondientes.

que liquidar los intereses de demora correspondientes.

Como explicamos en la Crónica de la RIC 2007, el criterio del TEAC y de la Administración en la actualidad (respecto a las dotaciones anteriores a 2007) es el contrario: que no procede la liquidación de intereses de demora.

Sin embargo, el TSJC cambia de criterio en **sentencia TSJC LP nº 411 de 4-7-2008**. Dice en un principio que sí hay que liquidar los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio es cero por la existencia de una base imponible negativa, pero como el propio TEAC y el TEARC mantienen la postura contraria, al ser más favorable al contribuyente se pliega a dicho criterio.

Un asunto más resuelto, aunque hemos de recordar que se refiere al régimen de la RIC aplicable a las dotaciones anteriores a 2007, ya que la “nueva RIC” obliga ahora a liquidar dichos intereses de demora.

8.2. El anatocismo (intereses de demora que se añaden a la cuota para devengar nuevos intereses)

El TEAC sigue con su criterio de no admitir el anatocismo en la regularización de la RIC mal dotada o incorrectamente materializada. A las resoluciones que hemos señalado en anteriores **Crónicas de la RIC** añadimos otras más recientes: **resoluciones TEAC nº 1664-06 de 20-12-2007** y **TEAC nº 754-06 de 11-09-2008**.

8.3. La imputación a los socios de bases imposables de sociedades transparentes incrementadas por dotaciones RIC rechazadas

En las **sentencias AN 12-3-2008 (Sección 4)** y **AN 25-6-2008 (Sección 4)** se plantea un aspecto muy debatido en el TSJC respecto a la RIC, el de la imputación al socio de las bases imposables de sociedades transparentes modificadas por la Inspección. La AN ratifica la resolución del TEAC, afirmando que con independencia a que la sociedad haya recurrido la liquidación por la que se anula la dotación efectuada, la Administración puede imputar las nuevas bases imposables a los socios, sin que ahora puedan presentarse alegaciones respecto a si es o no una sociedad transparente, cuestión que sólo debe dilucidarse en el recurso presentado por la sociedad. Eso sí, si posteriormente se anula dicha liquidación, también se anulará la imputación efectuada a los socios. Para este fallo la AN se apoya en varias sentencias del TS en relación con la transparencia fiscal.

El mismo criterio es el que mantiene desde hace años el TSJC. Concretamente en 2008 se han producido varias sentencias al respecto: la **sentencia TSJC Sala LP nº 189 de 22-2-2008**; la **sentencia TSJC Sala TF nº 32 de 31-1-2008** y la **sentencia TSJC Sala TF nº 164 de 29-4-2008**.

Sin embargo, en la **sentencia TSJC Sala LP nº 256 de 18-4-2008** se anula la imputación de la nueva base imponible de una sociedad transparente a uno de sus socios porque la liquidación practicada a

la sociedad transparente se encontraba *suspendida* cuando se giró la aquí impugnada. Se basa en una sentencia del TS de 24-9-1999 que dice “Por supuesto, como ya hemos indicado los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios, son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce, salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional”.

9. Conclusiones

Finalmente extraigo las principales conclusiones que me merecen el análisis efectuado a los pronunciamientos sobre la RIC en 2008.

Primera: La RIC ha perdido potencial respecto a años anteriores debido a la crisis económica y a la nueva legislación, que a pesar del Reglamento, siembra constantemente la duda en su aplicación. La materialización de última hora en bonos RIC se ha visto perjudicada por la falta de financiación bancaria.

Segunda: La AN comparte el criterio administrativo respecto a que sólo puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos en el desarrollo de una actividad económica, debiendo quedar fuera los resultados extraordinarios obtenidos en la venta de activos fijos no afectos a una actividad empresarial, los ingresos financieros que excedan de la colocación de excedentes temporales de tesorería, y los alquileres obtenidos sin los requisitos de local y empleado. En esta última actividad endurece los criterios del TSJC, ya que exige que tenga cierta entidad cuantitativa en el nº de inmuebles y el monto de los alquileres; siendo además exigibles a las sociedades el cumplimiento de los requisitos de local y empleado del art. 25.2 de la LIRPF.

Por su parte, el TSJC admite los intereses de un préstamo participativo; y los que hayan sido excluidos sin motivación por la Inspección.

Para el TSJC con la nueva normativa RIC respecto a los beneficios susceptibles de dotación no hay una modificación legal respecto al régimen anterior, sino la incorporación del criterio doctrinal al respecto.

Tercera: En el cálculo de la dotación el TEAC admite que el impuesto sobre beneficios y la dotación a la Reserva Legal que hay que restar de los beneficios son los correspondientes a los beneficios susceptibles de la RIC, no a los beneficios excluidos. El cálculo ha de hacerse proporcional.

Cuarta: Los aspectos formales de la RIC son incuestionables para la AN. Su incumplimiento supone la regularización total de la dotación. El nuevo régimen sancionador de la RIC, mucho más beneficioso para el contribuyente que el existente hasta el 31 de diciembre de 2006, no es aplicable a las dotaciones anteriores a 2007.

El TEAC suaviza las formalidades de la RIC en los procesos de fusión, tanto en la dotación (puede hacerlo la sociedad absorbida a pesar de la fecha de retroacción contable) como respecto a la continuidad de la RIC en los balances. Si técnicamente es imposible, es suficiente que se consignen las dotaciones en la Memoria.

Quinta: En unificación de criterio, el TEAC afirma que la Dependencia de Gestión sí puede regularizar la RIC si se atiende a los datos declarados por el contribuyente en la liquidación del impuesto. Por su parte, la AN concluye que los Tribunales económicos administrativos no pueden ordenar a la Administración tributaria (Inspección y Gestión) que practique la regularización de la RIC en un ejercicio posterior que no era objeto de comprobación.

Sexta: En materia de liquidación de intereses en la regularización de la RIC cuando la cuota es cero por existencia de bases imponibles negativas, el TSJC cambia su criterio al respecto y lo acomoda al del TEAC por ser más beneficioso para el contribuyente.

Séptima: He notado durante el año 2008 un cierto cansancio de empresarios y profesionales, incluso de la clase política, respecto a la RIC. El mal momento económico, las restricciones financieras, la escasamente motivadora nueva legislación aplicable a este incentivo fiscal, y los desalentadores pronunciamientos de la AN sobre los temas conflictivos principales han conseguido ya que las dotaciones de 2007 disminuyesen respecto a 2006, esperando también una considerable merma en 2008. La gran perjudicada será la sociedad canaria, necesitada más que nunca de inversiones.

Monte Lentiscal, 4 de febrero de 2009



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de enero de 2008, (rec. 4/2007)

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo

Validez de una liquidación por el IIVTNU, girada por un ayuntamiento a una empresa constructora, tomando como base los nuevos valores catastrales aprobados, pero no notificados.

La cuestión que resuelve la sentencia se ocupa de la validez de una liquidación por el IIVTNU, girada por el Ayuntamiento de Oviedo a una empresa constructora, tomando como base los nuevos valores catastrales aprobados, pero todavía no notificados al sujeto.

En lo esencial, el tribunal de instancia había declarado que la notificación del nuevo valor catastral a la empresa a la que se pretendía aplicar, aunque se tratase de la empresa transmitente del inmueble y a otros efectos distintos del IBI, constituye presupuesto inexcusable de eficacia de las liquidaciones tributarias derivadas del IIVTNU, que pretendan apoyarse en aquél.

Interpuesto recurso de casación en interés de Ley, el Tribunal Supremo lo desestima denegando lo solicitado por el Ayuntamiento que, al tenor de los arts. 108.3, párrafo segundo, de la LHL, actualmente art. 107.2.a, párrafo final, del TRHL, que instaba se declarase como doctrina legal la siguiente:

«Cuando el terrero de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, el Ayuntamiento podrá practicar la correspondiente liquidación del mismo cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo, y con independencia de las notificaciones que proceda realizar de los nuevos valores catastrales, sin que en ningún caso el procedimiento de cobro de la liquidación quede suspendido por las impugnaciones que puedan producirse frente a los actos dictados por la Administración Estatal en materia de gestión catastral».

Por su parte, el art. 107.2 apartado a) «in fine» del TRLHL establece que: «Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo».

Y, por otro lado, el art. 17 del TRLCI establece: « Los actos dictados como consecuencia de los procedimientos regulados en este capítulo se notificarán a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y tendrán efectividad al día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen».

Fundamentos de derecho

CUARTO.- 1. *La doctrina legal que postula el Ayuntamiento recurrente se apoya en la necesidad de proceder a una liquidación y exacción, aún cuando sea de carácter provisional, del IIVTNU aplicable a inmuebles cuyo nuevo valor catastral, que sirve de fundamento a la base imponible de este tributo, haya sido determinado por el Centro de Gestión Catastral pero aún no notificado al sujeto pasivo de aquél; lo que se pretende, por tanto, es dotar de eficacia inmediata a la liquidación practicada, de tal modo que, al menos provisionalmente, se proceda a la recaudación del tributo, sin perjuicio de que ulteriormente, si los nuevos valores catastrales determinados han sido impugnados y dejados sin efecto por haberse obtenido el éxito en dichas impugnaciones, se proceda a revisar la liquidación practicada y a la devolución del exceso percibido.*

El Ayuntamiento recurrente apoya su tesis en que los valores catastrales determinados adquieren eficacia desde el momento mismo de su determinación por el Centro de Gestión Catastral, con independencia de que hayan sido o no notificados a los titulares de los bienes inmuebles catastrados, «sin que en ningún caso el procedimiento de cobro de la liquidación quede suspendido por las impugnaciones que puedan producirse frente a los actos dictados por la Administración estatal en materia de gestión catastral».

La tesis que defiende el Ayuntamiento recurrente la obtiene de la integración del art. 107.2 apartado a), «in fine», del Texto Refundido de Haciendas Locales (108.3 de la LHL), con el art. 17 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

El art. 107.2.a) contempla que, cuando en el momento en el que se devengue el IIVTNU no esté determinado el valor catastral, el Ayuntamiento podría practicar la liquidación cuando el referido valor esté determinado, bien que refiriendo dicho valor al momento del devengo. Por su parte, el art. 17 de la Ley del Catastro señala que los actos a que se refiere (del procedimiento catastral) tendrán efectividad el día siguiente a aquél en que se produjeron los hechos que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen...

2. *A la vista del planteamiento expuesto por la Corporación recurrente, bien se ve que el Ayuntamiento de Oviedo confunde la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos con la efectividad de*

dichos actos para el destinatario de los mismos; dicho de otro modo, el Legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan, con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada (ejecutividad inmediata de los actos administrativos a que se refieren los arts. 56 y 57.1 LRJAEPAC), pero a cada destinatario de aquélla no podrá serle de aplicación sino desde su notificación.

Para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance en su efectividad... si el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar posteriormente la base imponible del IIVTNU, es evidente que ese valor no puede quedar determinado a espaldas del sujeto pasivo del tributo; al menos, ha de notificársele al mismo para que pueda, como así hizo la sociedad mercantil recurrente en la instancia, formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados si no estuviera conforme con los que había establecido el Centro de Gestión Catastral.

En conclusión, que la sentencia recurrida no es errónea pues la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifique, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación... Que sea efectivo desde el día siguiente al que se produjo el hecho que le dio lugar, con independencia del momento de la notificación, no significa que ésta sea superflua; sigue siendo obligada para la eficacia frente al administrado, lo que ocurre es que la eficacia que cobre el valor catastral, a partir de su notificación, lo es con el contenido que el acto (valor catastral) tenía en el momento de su aprobación, sin que ello signifique que otorgue eficacia retroactiva al acto que se notifica.



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de Junio de 2008 (rec. 7710/2002)

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo

Están sujetas en España, por obligación real al residir en España el pagador y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas, las cantidades abonadas por una sociedad española a otra holandesa, titular de los derechos de imagen de un artista.

La Sala viene a declarar que están sujetas en España, por obligación real al residir en España el pagador y haberse realizado en territorio español las actuaciones artísticas, las cantidades abonadas por una sociedad española a otra holandesa, titular de los derechos de imagen de un artista, en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión publicitaria del nombre e imagen de un artista musical. Así se desprende de la normativa interna española y del artículo 18.1 del Tratado Hispano-Holandés que autoriza a gravar los rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta.

La conclusión que alcanza el Tribunal se ampara en la revisión del Modelo de Convenio de la OCDE (1992, posterior al Convenio Hispano – holandés) y en los Comentarios al mismo que introdujeron una disposición tendente a evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, por lo que argumenta extensamente su fallo.

Fundamentos de derecho

Dos son las tesis o propuestas que se han mantenido para calificar esos rendimientos:

1ª/ La primera propuesta es la mantenida por el “pagador-promotor” –HV S.A.- ...En ella se propone la liquidación de estos rendimientos al tipo impositivo del 6% por entenderse que su correcta calificación fiscal es la de “Cánones” tal como se definen en el art. 12 del Convenio Hispano-Holandés, por entender, asimismo, que el titular de dicho cánones es la compañía que reside fiscalmente en los Países Bajos, IBV...

2ª/ La segunda propuesta es la mantenida por la Administración Tributaria que entiende que estas rentas se derivan de una actuación artística desarrollada en España por el artista...

La Sala coincide en este punto con el criterio de la Administración de considerar que los rendimientos percibidos por IBV derivan, necesariamente, de la actuación artística de JM en España y que, a pesar de que material y formalmente se abonen a través o por mediación de la citada sociedad holandesa, su percepción final corresponde al artista. Esta tesis se ve avalada en nuestro Ordenamiento por lo dispuesto en el transcrito art. 70.Uno.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, en el que se

trata como renta de artistas o deportistas la percibida (se “atribuyan” dice el precepto) por personas o entidades distintas del artista o deportista...

En efecto, esta clase de rentas es una forma más de retribuir a estos artistas por sus actuaciones de tal naturaleza en las que, además de percibir los honorarios convencionales que se derivan de su presencia y actuación directa, se obtienen otras rentas que, estando también vinculadas a la actuación material del artista, éste percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su “imagen” con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos. Estos rendimientos artísticos adicionales se obtienen en base a la explotación de la imagen del artista en las actuaciones musicales y por su vinculación a un nombre, que solamente tiene el artista, nunca las sociedades que gestionan sus actuaciones musicales en España, como en este caso hizo la Compañía residente en Holanda, que se limitó a mediar entre el citado artista y la sociedad promotora residente en España.

La presunción que contiene el art. 70.Uno .e) supone que no es necesario probar la vinculación entre el “artista” y la sociedad que percibe la retribución por explotar, según se expresa en el contrato, su derecho de imagen; ni tampoco las cantidades que el “artista” ha percibido de la sociedad por la cesión de los derechos sobre su imagen.

SEPTIMO.- *No podemos dejar de ocuparnos de lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Holanda, en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 16 de junio de 1971, así como los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE....*

La sentencia recurrida de la Audiencia Nacional considera aplicable en el presente caso el art. 7 del Convenio Hispano Holandés de 16 de junio de 1971 , según el cual los beneficios de una empresa de un Estados solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él...

A juicio del Tribunal de instancia, no resulta aplicable el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés, que se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por los artistas o deportistas personalmente, al no encontrarse incluida en dicho Convenio la disposición contenida en el apartado 2 del art. 17 del “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” de la OCDE de 1977 . La disposición contenida en el art. 17.2 del Modelo no puede aplicarse al presente caso por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el art. 17.1 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del art. 18 del Convenio entre España y los Países Bajos), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el art. 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida....

3. Esta Sala entiende que los pagos realizados a IBV deben encuadrarse dentro del art. 18 del Convenio Hispano- Holandés, relativo a las rentas de artistas y deportistas sometidos a imposición en España. El art. 18 del Convenio Hispano- holandés dice así: “No obstante la disposición de los arts. 15 y 16 , las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen”.

De tratarse de pagos realizados a una sociedad, y no directamente a un artista, en una primera apreciación podría entenderse que no resulta aplicable este art. 18 al no contener el párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, que es el precepto equivalente al art. 18 del Convenio Hispano Holandés, párrafo segundo que textualmente dispone:

“No obstante lo dispuesto en los arts. 7, 14 y 15 , cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”.

Conviene recordar que el mencionado Convenio hispano holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 de aquel Convenio hispano holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad...

Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del art. 17 del Modelo de Convenio , como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el art. 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

A estos efectos, los Comentarios al párrafo primero del art. 17 del Modelo de 1992 , (“las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado) han supuesto un salto cualitativo importante, respecto del Modelo de 1977, modificando, casi en su totalidad, los Comentarios existentes sobre la base de evitar la elusión tributaria de las rentas obtenidas por artistas y deportistas...

En relación al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al art. 7 del Modelo de Convenio , en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad

y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado...

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes -España- de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del art. 17 , permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo -en este caso musical-, pueda gravarlos, aún cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 , siempre que la legislación interna de dicho Estado prevea -desconociendo a efectos fiscales tales entidades interpuestas- dicho gravamen.

Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el art. 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta. La incorporación de aquella segunda cláusula permitirá que esa misma consecuencia se produzca cuando alguno de los Estados firmantes no dispongan de la antedicha habilitación legal.

La situación española es, desde la aprobación del Reglamento del IRPF por el Real Decreto 1841/1991, la señalada en el Comentario núm. 11 del art. 17 en el sentido de disponer de una norma antiabuso, pues se recoge en el art. 70, apartado 1 , letra e), antes citado.

A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna en caso de que exista. Por ello en el caso español, resultaría directamente aplicable el art. 70.Uno.e) del Real Decreto 1841/1991, en relación con el núm. 1º del art. 17 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda...

OCTAVO.- *En virtud de las consideraciones expuestas, procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado por resultar con arreglo a derecho la liquidación practicada por la Unidad de Fiscalidad Internacional que el TEAC confirmó...*

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 9 julio de 2008, (rec. 5/2007)

Nulidad de pleno derecho un inciso del art. 10.3 del RIRPF

El Tribunal Supremo estima la cuestión de ilegalidad planteada por el TSJ Madrid y declara la nulidad de pleno derecho un inciso del art. 10.3 del RIRPF, (Real Decreto 214/1999). El artículo establece que, a efectos de una reducción del 30%, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión». Dicho inciso constituye un exceso reglamentario no previsto en la Ley y en contradicción con la misma.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- ... el régimen retributivo de estos derechos de opción sobre acciones y participaciones, que hace eclosión en nuestro país en 1999, debido a la iniciativa de una conocida gran empresa, no fue especialmente contemplado, por las razones que fueren, en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En efecto, si nos atenemos a la Ley, solamente podemos aplicar las reglas generales de sujeción del rendimiento de trabajo...

... debe señalarse que el artículo 17.2 de la Ley 40/1998, en la redacción aplicable "ratione temporis", establece determinadas reducciones y entre ellas, en la letra a): "El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo."

El Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero desarrolla el precepto legal transcrito, en lo que respecta a opciones de compra sobre acciones y participaciones atribuidas a los trabajadores de una empresa, disponiendo:

"A efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente."...

TERCERO.- Con el material normativo que acaba de exponerse ha de calificarse si el rendimiento de trabajo obtenido por medio de opciones sobre acciones y participaciones tiene carácter regular o

irregular, con la consecuencia que ello lleva aparejada en orden a la aplicación rigurosa o atenuada de la progresividad del impuesto.

La clave para obtener la respuesta a la pregunta que nos hacemos se obtiene a partir de determinar cuando se produce el devengo del impuesto, debiéndose entender que el mismo tiene lugar en el momento en que el titular haga efectiva la opción, que es cuando puede saberse, primero, si existe rendimiento, y, segundo, la cuantía exacta del mismo. Será, en efecto, en dicho momento, y no en del que la opción sea exigible cuando se conozca la en su caso diferencia positiva entre el valor de las acciones en el mercado y el precio de adquisición por el titular de la acción...

Sin embargo, frente al criterio aplicable en el caso de la remuneraciones ordinarias de trabajo, las “stock options” tienen un carácter atípico, por cuanto el rendimiento no es la opción en sí mismo considerada, (mera expectativa), sino el que se deriva para el trabajador en el momento de hacer aquella efectiva....

Este planteamiento, que entiende que no puede existir devengo si no existe previamente rendimiento que gravar, es el que se ha tenido una consolidación legal expresa a partir de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre...

Y a la misma conclusión se llega a través de la lectura del artículo 44 bis) de la Ley 40/1998 , adicionado a la misma por el artículo 23 de la Ley 45/2002, de 23 de diciembre....

CUARTO.- *Pues bien, si el devengo del impuesto se produce con el ejercicio de la opción y no con la mera exigibilidad frente a la empresa, es claro que mirando hacia atrás desde aquél momento, si han transcurrido dos años, la renta merecerá el calificativo de irregular y disfrutará de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 , sin que tenga trascendencia alguna que potencialmente pudiera haberse producido el ejercicio de la opción con anterioridad al transcurso del referido plazo de dos años. El ejemplo de las plusvalías que expone en su escrito de alegaciones el demandante en instancia es aleccionador, pues en efecto, calificada como renta irregular por el transcurso de dos años, no se pierde dicha consideración por haber existido la posibilidad de materializar la plusvalía antes del cumplimiento del referido plazo.*

Resultaría contradictorio que el rendimiento que se califica como irregular por el transcurso de dos años desde la concesión de la opción haya de perder esa calificación porque el titular hubiera tenido la posibilidad, no hecha efectiva, de ejercitar la opción con anterioridad al cumplimiento de dicho plazo. El resultado sería además irrazonable y todo porque se introduciría en el hecho imponible y en el devengo del impuesto un elemento del pasado que es la mera expectativa que durante un tiempo existió de ejercitar la opción antes de transcurrir dos años desde la concesión.

Ahora bien, los anteriores razonamientos pueden ser correctos con arreglo a la Ley y sin embargo, el Reglamento ser efectivamente ilegal si es que se llega a la conclusión de que introduce como elemento determinante de la irregularidad en el rendimiento el de que no haya existido la posibilidad de ejercicio antes del límite temporal establecido por la ley.

Pues bien, la Sala no tiene más remedio que anticipar su criterio en orden a estimar la cuestión de ilegalidad formulada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia de Madrid, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 214/1999.

En efecto, el artículo 10.3 , tal como antes quedó señalado, establece que a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2 a) de la Ley del Impuesto , se considerará rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión», imponiendo de esta forma una limitación no prevista en la Ley...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 11ª)

Resolución: 05/11/2008 (Nº: 00/3594/2007)

Responsabilidad solidaria. Sociedad mediadora en operaciones comerciales que se imputan a sociedades instrumentales.

Puede ser declarada responsable solidaria –ex artículo 38.1 de la LGT (Ley 230/1963)- a una entidad que actúa como mediadora en operaciones comerciales que se imputan a sociedades instrumentales insolventes, creadas para la matriculación de vehículos con el fin de desplazar sobre ellas la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias del IVA y del Impuesto Especial de Matriculación de Vehículos, que no serán ingresadas, y cuyos vehículos son vendidos por la primera a nombre de las sociedades instrumentales, aparentando que se venden por la sociedad instrumental a un tercero cuando en realidad se venden por las entidades que se benefician directamente del fraude.

A este fin, el Tribunal acude al derecho penal a efectos de completar el significado del término “colaborar en una infracción” empleado en el citado artículo de la LGT.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: El artículo 38.1 de la Ley General Tributaria, establece lo siguiente: “Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”. Como causantes o colaboradores en realización de una infracción tributaria, según nuestro Derecho Penal, pueden entenderse: 1º Todas las personas que toman parte directa en la realización de la infracción. 2º Quien utilice fuerza sobre la persona que realice materialmente la infracción. 3º Los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos del ilícito tributario. 4º Quien tenga la consideración de colaborador necesario y la de cómplice. Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta culpable o dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 38.1 transcrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, que gira en

torno al principio de culpabilidad. En el caso que nos ocupa concurren los requisitos del artículo 38.1 de la Ley General Tributaria transcrito, y que son: a) Que se cometa una infracción tributaria y b) Que los presuntos responsables sean causantes o colaboradores en la realización de la citada infracción.

TERCERO: En el caso que nos ocupa se cometieron infracciones tributarias pues la reclamante realizó las compras y pagos de vehículos que las sociedades deudoras principales y sus otras sociedades colaboradoras intermediarias comercializaban, sirviéndose de dichas sociedades deudoras y sus colaboradoras para las que dice que trabaja como mediador y a quienes se le imputan sus operaciones comerciales, realizando así una actividad con el fin de dar la apariencia de que sean éstas las que compran pagan y venden y así desplazar sobre estas sociedades ficticiamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias del I.V.A. como del Impuesto Especial de Matriculación de Vehículos sabiendo que estos no serán ingresados, ni en período voluntario ni ejecutivo al tratarse de entidades insolventes. La reclamante solicita la matriculación de los vehículos adquiridos intracomunitariamente y presenta las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto Especial de Matriculación de Vehículos y declarando precios inferiores a los reales, conducta totalmente defraudatoria destinada a trasladar a los sujetos pasivos responsables entidades insolventes la responsabilidad de la comprobación administrativa de las bases declaradas. Por otro lado, la sociedad declarada responsable es conocedora en los tres casos de derivación de responsabilidad, del carácter instrumental de las sociedades deudoras principales y de las relacionadas con las mismas al haberle transferido sus vehículos a estas últimas, como V, S.L. en el caso de Y, S.L. deudora principal, a T, S.L., en el caso de W, S.L. deudora principal y a S, S.L. en el caso de Z, S.L. deudora principal, pues vende vehículos matriculados por las sociedades deudoras principales ocultando datos a la Administración y no existen declaraciones de las sociedades deudoras principales y las relacionadas con la mismas que permitan vincular a la reclamante con éstas, y así la reclamante vende vehículos matriculados a nombre de sociedades instrumentales, eludiendo el pago del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte y por cuya adquisición intracomunitaria no se ha declarado ni ingresado el I.V.A. correspondiente, pero que aparentemente se han vendido por la sociedad instrumental a un tercero, cuando en realidad, los vehículos son vendidos por las entidades que se benefician directamente de el fraude.

CUARTO: A la vista de lo expuesto concurren los requisitos del artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963, y procede la confirmación de los acuerdos de derivación solidaria...

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 5ª)

Resolución: 03/12/2008 (Nº: 00/40/2003)

Retraso en la notificación al TEAC de una deuda dictada por la Audiencia Nacional. Intereses suspensivos: dies ad quem.

Según se ordena en la LGT, cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado de un acto impugnado como consecuencia de la resolución de una reclamación, se liquidarán interés de demora por todo el período de suspensión. Y, según el artículo 26.5 de la LGT se fija como dies ad quem de la liquidación de intereses el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

En el presente caso, dictada sentencia por la Audiencia Nacional, de la que se seguía el ingreso de una deuda suspendida, la notificación al TEAC se produjo con un importante retraso, razón por la cual el órgano de gestión, tras ser comunicado a su vez por el TEAC, dicta liquidación de intereses suspensivos por un amplio periodo, lo que motiva la discrepancia de la entidad contribuyente en cuanto al día final del periodo hasta el que pueden liquidarse dichos intereses.

A nuestro juicio, no son convincentes los motivos en que se fundamenta la resolución desestimatoria del Tribunal aunque sí es cierto que el retraso no es imputable a la Administración tributaria.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Considera la entidad reclamante que el momento final del cómputo o *dies ad quem* de la liquidación de intereses de demora debería ser, según su criterio y a lo sumo, el 6 de junio de 2007, fecha en la que vencía el plazo para interponer recurso de casación conforme al artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LRJCA).

Frente a ello la Oficina Gestora se acoge a la aplicación del art. 104 de la citada LJCA, Ley 29/98, por lo que fija el día final de cómputo en la fecha en que concluyó el plazo de diez días desde la recepción de la notificación de la Audiencia Nacional que da pie a la ejecución...

El análisis de la cuestión debe completarse con la fijación del momento final de liquidación de intereses de demora. A estos efectos, es el art. 26.5 de la LGT de 2003 el que fija como dies ad quem de la liquidación de intereses *el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.*

El establecimiento del límite máximo por referencia al plazo de ejecución de la resolución pretende impedir que la demora de la actividad administrativa repercuta financieramente en el administrado. Pero en ningún caso el límite a la liquidación de intereses puede venir referido al momento de la notificación de la Resolución TEAC, puesto que en este momento nada cupo ejecutar por el mandato

contrario del art. 233.8 LGT. Es precisamente la sentencia de la AN la que habilita la liquidación, y a su vez es esta liquidación la que debe guiar la interpretación del art. 26.5 LGT.

A su vez, el artículo 104 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción contencioso-Administrativa señala:

- “1. Luego que sea firme una sentencia, se comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, una vez acusado recibo de la comunicación en idéntico plazo desde la recepción, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél.*
- 2. Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1 c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa (...).”*

La entidad interesada manifiesta su disconformidad con el criterio de la Oficina Gestora sobre la fecha final del cómputo de los controvertidos intereses de demora suspensivos, ya que, a su juicio, debía ser cuando, según manifiesta, concluye el cómputo del plazo de diez días para ejecutar la mencionada Sentencia de la Audiencia Nacional establecido por el artículo 104 de la Ley 29/1998, ser el 25 de julio de 2002, a contar desde que la misma es firme, el 6 de junio de 2007, en que concluye el plazo de interposición del recurso de casación.

Al respecto, hay que señalar, como se ha hecho constar en los antecedentes de hecho, que la citada sentencia de la AN, tuvo entrada en este TEAC el 27 de mayo de 2008, y el controvertido acuerdo liquidatorio de intereses de demora suspensivos dictado en ejecución de la misma se dictó el 24 de junio de 2008, si bien se computaron los intereses de demora suspensivos hasta los diez días siguientes a la fecha de entrada de la notificación de la sentencia en el TEAC, y no cuando tuvo su entrada en el registro de la oficina gestora encargada de ejecutar la sentencia y por tanto, de exigir la liquidación principal y los intereses respectivos. Si bien no nos consta en el expediente la fecha de entrada en dicho registro (aun cuando el acuerdo señala que tuvo entrada el 11 de junio de 2008), lo cierto es que los intereses de demora se computaron hasta una fecha previa a la que podía exigirlos el órgano que dictó el acto objeto de recurso y, por tanto, no puede concluirse sino que se computaron los intereses dentro del plazo señalado para ello por el invocado artículo 104 de la Ley 29/1998, a contar desde su recepción.

Por otro lado, debe precisarse que, la conclusión alcanzada anteriormente no se vería alterada, dado el carácter compensatorio de los intereses suspensivos, en el supuesto de que la AN hubiese incumplido el plazo señalado por el mencionado artículo 104 de la Ley 29/1998 para remitir la citada Sentencia a la Administración Tributaria. Todo ello sin perjuicio de que, si el citado Órgano jurisdiccional hubiese incumplido los referidos plazos, sería ante el mismo donde la entidad interesada pudiera ejercitar las acciones que para dichos supuestos prevé la invocada Ley 29/1998.

Por todo lo razonado anteriormente, procede confirmar el acuerdo liquidatorio de intereses de demora suspensivos impugnado...

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 5ª)

Resolución: 03/12/2008 (Nº: 00/3900/2006)

IVA. Dictada una liquidación provisional no firme que reduce el saldo a compensar en ejercicios posteriores, la administración puede dictar liquidaciones sobre los ejercicios subsiguientes en que el contribuyente se aplicó aquella compensación.

Dictada una liquidación provisional que modifica y reduce el saldo a compensar en ejercicios posteriores en el IVA, saldo declarado por el contribuyente, aunque tal liquidación no sea firme por estar impugnada (esté o no suspendida de efectos), la administración puede dictar liquidaciones sobre los ejercicios subsiguientes en que el contribuyente se aplicó aquella compensación, para rectificarlos. Es decir, la falta de firmeza de la primera liquidación no impide que, a estos otros efectos sea ejecutiva.

Ahora bien, si la primera liquidación es anulada en el recurso o reclamación, entonces procede rectificar las sucesivas liquidaciones que tomaron su causa en ella.

En el caso, tras comprobar los ejercicios 1997, 1998 y 1999 del Impuesto sobre el Valor Añadido, se minoró el saldo a compensar en periodos posteriores a cero euros, mientras que el declarado por la entidad ascendía a 59.486,38 euros. Esta liquidación fue impugnada. Posteriormente, la Administración dictó liquidaciones provisionales por el IVA del ejercicio 2000, 2001 y 2002, corrigiendo los efectos de la declaración anterior.

En las alegaciones presentadas, la entidad, considera que hasta que la primera liquidación no adquiera firmeza, no deberían tenerse en cuenta la minoración de saldos a compensar.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO:... De acuerdo con el artículo 56 de la Ley 30/1992 del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, *“los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley”, y el artículo 57 dispone que “Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa”.*

Este supuesto no se encuentra regulado en la Ley 230/1963 General Tributaria de forma expresa. El artículo 121.2 dispone: *“La Administración Tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada”.*

En cuanto a dicho artículo 123, dispone:....

Este artículo regula la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales por los órganos de Gestión cuando los elementos de prueba que obren en su poder (en este caso, el Acuerdo de liquidación de la Inspección) pongan de manifiesto la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados. Aunque el Acuerdo de liquidación se encuentre recurrido, el artículo 145.3 de la Ley 230/1963 recoge que *“las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”*. Al no haberse desvirtuado su contenido en el momento de dictarse las liquidaciones provisionales, dicho Acuerdo es ejecutivo y la Administración podrá tener en cuenta lo recogido en él para dictar Liquidaciones provisionales.

Esta posibilidad se recoge actualmente en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece que pueden dictarse liquidaciones provisionales, entre otros casos: *“Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que hubieran sido regularizadas (...) mediante liquidación definitiva que no fuera firme ...”*.

..... En relación con la incidencia de la regularización producida por una liquidación administrativa relativa a un ejercicio en otro período distinto, como sucede en el caso que nos ocupa, este Tribunal ha manifestado ya en diversas resoluciones que ni siquiera la suspensión de los actos administrativos regulada en el artículo 75 del RD. 391/1996 impide que la liquidación suspendida, aun cuando no pueda ser ejecutada, pueda servir de fundamento a una liquidación posterior relativa a un ejercicio distinto (Resolución del TEAC 16 de abril de 2008, recaída en la reclamación 2643/2005, entre otras).

Como señala la Audiencia Nacional, en Sentencia de 10 de junio de 2004 (recurso número 881/2001): *“(...) la suspensión de un acto administrativo no puede extenderse a la proyección o efectos que tal acto pueda tener en otros sucesivos, sin perjuicio de que, en caso de que tal hipótesis se diera y, por lo tanto, estuviera sujeto a revisión judicial un acto que sirve de antecedente a otro posterior, la eficacia del segundo no estaría condicionada por la suspensión del primero, limitada a los efectos propios de éste, pero no extensible más allá de dicho ámbito para proyectarse sobre ulteriores consecuencias, lo que, en cualquier caso, se apreciaría sin perjuicio de que, eventualmente objeto de estimación el proceso jurisdiccional, los efectos de la cosa juzgada ... se extenderían al nuevo acto, de manera que, una vez recuperada la base imponible originaria o modificada en cualquiera de sus aspectos la regularización sometida a enjuiciamiento, habría que rectificar proporcionalmente las sucesivas de que trajera causa, ajustando los elementos que fueran dependientes de aquélla a las nuevas cantidades, tal como sucede en este caso con la posibilidad de compensar bases imponibles negativas que, lógicamente, perdía virtualidad ante la actuación administrativa que, previa comprobación de la situación jurídica de la sociedad, consideró que eran improcedentes, por ser positiva la base imponible”*.

Más recientemente, en la Sentencia de 11 de junio de 2008 (recurso número 30/2007) la Audiencia Nacional ha declarado: *“En definitiva, lo que no cabe admitir es que la suspensión de una liquidación se extienda sin más a otra liquidación posterior aunque -como aquí ocurre- dicha liquidación venga condicionada por elementos de una liquidación precedente...”*

Este Tribunal considera correcta la posibilidad de regularizar los ejercicios 2000 y 2001 mediante liquidación provisional, tomando como base los datos resultantes de las actuaciones inspectoras a pesar de que el Acuerdo de liquidación no fuese firme todavía...

No obstante todo lo anterior, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... aquí impugnadas, hacen referencia a la resolución recaída en la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección, resolución que estima parcialmente las pretensiones de la entidad, y el Tribunal declara que se anulan tanto el acuerdo de liquidación como las dos liquidaciones provisionales posteriores. Por ello, en cualquier caso la oficina gestora deberá anular las liquidaciones aquí impugnadas y dictar unas nuevas que se ajusten al fallo del TEAR...



Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª)

Resolución: 18/12/2008 (Nº: 00/3277/2006)

Vivienda habitual. Falta de declaración de la intención de reinvertir la ganancia patrimonial obtenida. Prueba de la opción de exención por reinversión.

En relación con la falta de declaración de la intención de reinvertir el importe de la venta de la vivienda habitual, el Tribunal declara que, si no se desmiente por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes (como sería la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a una base de cálculo que incluyera las ganancias consideradas exentas), la falta de inclusión en ella de la ganancia patrimonial puede ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente, la totalidad de los requisitos de esta figura, se debe aceptar su aplicación. Ello sin perjuicio de que se pueda considerar como constitutiva de infracción tributaria, la falta de incorporación al modelo de declaración de información que es requerida. En particular si, cuando en el ejercicio de la venta aun no se ha realizado la reinversión, no se informa de la intención de reinvertir en el plazo legalmente disponible para ello.

El recurso extraordinario fue interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria instando la fijación por el Tribunal del siguiente criterio: *“La opción por la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, deberá hacerse constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia, rellenando las casillas correspondientes del modelo de autoliquidación con toda la información que requiera la normativa del impuesto, sin que, con posterioridad a la finalización del periodo reglamentario de declaración, pueda rectificarse dicha opción”*.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ...debe citarse el artículo 119.3 de la ley 58/2003 General Tributaria, invocado por el Director recurrente, que establece que *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración”*. Partiendo de esta legislación el Director recurrente argumenta, en síntesis, que:- la legislación del IRPF ofrece al contribuyente que ha reinvertido el importe obtenido por la enajenación de su vivienda habitual en la adquisición de otra vivienda habitual, o que pretende hacerlo en los dos años siguientes, la posibilidad de optar entre dos regímenes fiscales incompatible entre sí: la exención de la ganancia patrimonial generada por la enajenación de la vivienda habitual o que dicho importe forma parte de la base de cálculo de la deducción por adquisición de la nueva vivienda habitual.- el ejercicio de esta opción exige, como requisito imprescindible, que, rellenando las casillas al efecto previstas en el Modelo de declaración, se declare la ganancia patrimonial en el ejercicio en que se haya devengado, explicitando a continuación que estará exenta por reinversión y que, si ese es el caso -lo es en el que

aquí nos ocupa- se pretende reinvertir en los plazos y condiciones previstas.- no puede entenderse como ejercicio tácito de la opción la falta de declaración de la ganancia patrimonial...

TERCERO: ... No obstante, el 119.3 de la Ley General Tributaria se limita a establecer la imposibilidad de rectificar, una vez concluido el período de declaración, una opción que ya haya sido manifestada en ella (incorporando a la LGT el criterio que, en este sentido, ya venían manteniendo los Tribunales en relación con determinadas opciones) pero no resuelve la cuestión que aquí nos ocupa, que se sitúa en momento anterior, en determinar, antes de que sea considerada irrevocable, si la opción fue válidamente ejercitada o no, ya que no establece ninguna regla sobre el modo o la forma concreta a través de la que ha de exteriorizarse la opción elegida, ni, por tanto, las consecuencias de la falta de constancia explícita de ella....

CUARTO: Pese a la inexistencia de una regulación de alcance general, si puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente, como cualquier manifestación de la voluntad individual que pretenda surtir efectos frente a terceros, debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza...

Así, encontraremos opciones en las que no se duda de que determinadas formalidades son imprescindibles para que puedan prosperar, a la vista de su regulación concreta y de su estrecha relación con la elección de la que informan. - Por ejemplo, la opción por el régimen especial de fusiones...

Se puede citar también, aunque no se trate propiamente del ejercicio de una opción, la consideración como requisito formal sustancial la efectiva contabilización de la reserva para inversiones en Canarias...

Otras veces, como en la opción en IRPF por la declaración individual o conjunta, pese a ser configurada por la norma legal como una opción que en todo caso ha de ejercerse con carácter irrevocable...

En otros casos la jurisprudencia, siguiendo una marcada tendencia antiformalista, ha restado efectos invalidantes a la falta de explicitación de una opción que venía exigida por la norma reglamentaria, aceptando una suerte de manifestación tácita, a la vista del contenido de lo declarado. Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de julio de 2007, y 7 de noviembre de 2007, esta última en recurso de casación para unificación de doctrina, en asunto referente a la estimación objetiva por signos, índices o módulos y la posibilidad de la renuncia tácita por la presentación de declaraciones reiterativas aplicando el régimen de estimación directa...

QUINTO: No habiendo, por tanto, solución única y general para la cuestión que nos ocupa, y valorando la referencia interpretativa que suponen los precedentes citados, deben analizarse las circunstancias concretas de nuestra opción.

La legislación, ya vista, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no condiciona de modo expreso la aplicación de la ER a la previa declaración de la ganancia que, en la misma declaración, se considerará exenta. No menciona ningún aspecto formal el artículo 36.1 de la Ley, mientras que el artículo 39 del Reglamento tan solo menciona un requisito formal ... que “cuando, conforme a lo

dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.”...

La normativa del Impuesto sí prevé, por tanto, pero de manera directa y clara solo a través de la orden que aprueba el modelo de declaración anual, que se declare expresamente la exención por reinversión

Sobre las consecuencias del incumplimiento de estos requisitos formales tan solo encontramos lo dicho por el apartado 4 del artículo 39 del Reglamento del Impuesto, cuyo primer párrafo indica que *“4.- El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente”*...No obstante, esta conclusión dista mucho de ser evidente, porque el siguiente párrafo del citado artículo 39.4 parece indicarnos que en realidad las “condiciones” a las que se refiere el precepto son las condiciones materiales de la reinversión futura y a incumplimientos posteriores a la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia...

Por otro lado, pero en relación también con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe añadirse que no existe obligación general de incluir en la declaración del impuesto todas las rentas sujetas a él, por formar parte de su hecho imponible, pero declaradas exentas...

SEXTO: El análisis de las circunstancias concretas de la opción a la que nos venimos refiriendo no parece demandar un especial rigor formal. La toma de la decisión, al ser realizada por una persona física, no exige formalismos de ningún tipo, a diferencia de la formación de la voluntad de una sociedad...

SEPTIMO: A la vista de todo lo expuesto, debe concluirse que no puede otorgarse carácter sustancial a la forma de exteriorización de la exención por reinversión planteada como obligatoria por el Director recurrente...



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- Nuria Puebla Agramunt
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

José Manuel Calderón Carrero

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de A Coruña

Sentencia del TJCE de 27 de noviembre de 2008

Asunto: C-418/07

Partes: *Société Papillon y Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*

Síntesis: Libertad de establecimiento – Impuesto sobre sociedades – Tributación en grupo societario – Sociedad matriz residente que posee una subfilial residente por medio de una sociedad instrumental no residente—Consolidación fiscal y Derecho Comunitario

1. Comentario y legislación española

En este asunto se plantea la compatibilidad con la libertad de establecimiento comunitaria de la legislación francesa que regula el régimen de consolidación fiscal. Tal regulación excluye la aplicación del mismo en casos donde una matriz francesa participa indirectamente en una filial francesa a través de una filial no residente.

El TJCE dictaminó que la compatibilidad de la normativa francesa con el TCE, debe examinarse a la luz de la libertad de establecimiento, en la medida en que tal normativa podría obstaculizar la creación de filiales en otro Estado miembro. Por otra parte, el TJCE señaló que la normativa reguladora del régimen de consolidación fiscal constituye una ventaja fiscal para la matriz, de suerte que tal ventaja se excluye cuando la matriz participa en subfiliales a través filiales no residentes (pero no cuando participa indirectamente a través de filiales residentes).

Por ello, para el TJCE, la normativa francesa genera una diferencia de trato fiscal, sin que pueda considerarse --como alegó el Gobierno francés-- que estemos ante situaciones no comparables. Tal comparabilidad debe establecerse considerando una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas. Tal análisis revela que estamos ante situaciones objetivamente comparables y, por tanto, la normativa fiscal francesa de consolidación fiscal es discriminatoria.

Los Gobiernos alemán y neerlandés alegaron que tal discriminación podría justificarse en la necesidad de preservar el reparto de poder tributario entre los Estados miembros. En particular, alegaron la jurisprudencia *Oy AA* y *Marks & Spencer* entendiendo que la restricción era necesaria para evitar la duplicidad del cómputo de las pérdidas y luchar contra el riesgo de evasión fiscal.

El TJCE rechazó tal alegación, declarando que no era de aplicación tal jurisprudencia, dado que en el caso de autos no se debatía la integración en la consolidación fiscal de una filial extranjera, sino que afecta al cómputo de las pérdidas en un único Estado miembro.

Adicionalmente, el Gobierno francés alegó que la preservación de la coherencia del régimen de consolidación fiscal requería excluir las participaciones indirectas a través de filiales no residentes.

Ello se argumenta considerando que cuando la matriz participa en una filial residente y ésta en una subfilial residente, el régimen de consolidación fiscal opera de tal forma que se eliminan las provisiones por pérdidas de la subfilial y las computadas por la filial (vía provisión de cartera), al eliminarse estas operaciones intragrupo fiscal. Sin embargo, ello no puede hacerse cuando la matriz participa en un subfilial residente con pérdidas a través de una filial no residente, al no operar el régimen de eliminaciones recogido en la normativa de consolidación fiscal. En estos casos, se razona que habría un riesgo de duplicidad del cómputo de las pérdidas, ya que las pérdidas de la subfilial residente se compensarían con los beneficios del grupo consolidado y además la matriz volvería a compensar tales pérdidas (vía provisión de cartera de su filial no residente).

Así, el TJCE considera que la coherencia de la consolidación requiere que la ventaja fiscal de la compensación directa de las pérdidas se neutralice con la eliminación de las provisiones de cartera en sus filiales, lo cual no puede acontecer cuando éstas están fuera del régimen de consolidación.

Ahora bien, el TJCE entendió que la restricción que generaba la legislación francesa iba más allá de lo necesario para cumplir o lograr el objetivo (legítimo) que perseguía, esto es, la normativa no era proporcional a su objetivo y, por tanto, era contraria al Derecho Comunitario.

En particular, el TJCE consideró que existían medidas menos restrictivas para lograr tal objetivo. Así, siguió la opinión del A.G.Kokott en el sentido de que las autoridades fiscales francesas tienen la posibilidad de exigir a la sociedad matriz los documentos que juzguen necesarios para apreciar si las provisiones contabilizadas por esta sociedad (matriz), por depreciación de sus participaciones en el capital de la filial (extranjera), se derivan indirectamente de una pérdida de la subfilial (residente) repercutida en las provisiones contabilizadas en dicha filial. Es decir, la provisión de cartera de la matriz en relación con su participación en la filial extranjera puede

quedar neutralizada en relación con la pérdida de la subfilial residente que ya se ha compensado directamente con los beneficios del grupo.

El TJCE insiste en que las autoridades fiscales nacionales cuentan con mecanismos de intercambio de información que les permiten verificar tal cómputo de la provisión de cartera evitando la duplicidad de la integración o deducción de la pérdida de la subfilial. También pone de relieve como la armonización en materia de contabilidad de sociedades facilita la comprobación indicada y la fiabilidad de los estados financieros de la filial no residente a estos efectos.

Ciertamente, esta sentencia del TJCE vuelve a poner de relieve los problemas de compatibilidad con el Derecho CE que suscita la regulación española de consolidación fiscal, ya que ésta ni está ajustada a la jurisprudencia *Marks & Spencer*, ni tampoco a *Papillon* (véase el art.67.4.d TRLIS).

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Una entidad residente fiscal en Francia, la Société Papillon (en lo sucesivo, «Papillon»), poseía el 100 % del capital de la sociedad neerlandesa Artist Performance and Communication (APC) BV (en lo sucesivo, «APC»), la cual poseía el 99,99 % de las participaciones de SARL Kiron (en lo sucesivo, «Kiron»), residente en Francia. Kiron era a su vez titular de otras sociedades francesas. En otras palabras se daba una estructura donde la sociedad matriz poseía la misma residencia fiscal que las subfiliales (Francia), mientras la sociedad intermedia estaba radicada en un territorio tercero (Holanda).

A partir del 1 de enero de 1989, Papillon optó por el régimen fiscal espacial del Impuesto sobre Sociedades denominado “consolidación fiscal”. En el grupo a efectos de consolidación fiscal, cuya sociedad dominante era Papillon, se incluyó a Kiron y a varias filiales francesas de esta última, pero no se incluyó en ningún momento a la entidad neerlandesa APC.

La Administración fiscal francesa se opuso posteriormente a la aplicación del régimen de “consolidación fiscal” del Impuesto sobre Sociedades a Papillon junto con Kiron y sus filiales residentes en Francia. Dicha negativa se basó en el argumento de que Papillon no podía constituir un grupo consolidado del que fueran parte sociedades dominadas indirectamente a través de una sociedad residente en los Países Bajos, la cual no estaba sujeta al impuesto de sociedades en Francia, y por ello no podía incluirse en el régimen de “consolidación fiscal”. Papillon resultó gravada por los beneficios propios que había declarado, sin poder compensarlos con los resultados negativos de sus filiales francesas, al no permitirle la Administración consolidar con las demás sociedades francesas. De dicha negativa resultó un mayor Impuesto sobre Sociedades a pagar para Papillon.

Papillon se opuso a las tres cuotas complementarias del impuesto de sociedades que le fueron exigidas por tres ejercicios, así como a las sanciones igualmente impuestas, interponiendo los correspondiente recursos administrativo y judiciales, hasta que el Conseil d'État, decidió plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

3. Cuestiones planteadas.

El Conseil d'État planteo las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. En la medida en que la ventaja fiscal resultante del régimen de “consolidación fiscal” produce sus efectos en la imposición de la sociedad matriz del grupo, que puede compensar los beneficios y las pérdidas realizados por el conjunto de las sociedades del grupo consolidado y disfrutar de la neutralización fiscal de las operaciones internas de ese grupo, la imposibilidad derivada del régimen definido por los artículos 223 A y siguientes del Code général des impôts, de incluir en la composición de un grupo fiscal consolidado a una subfilial de la sociedad matriz, cuando dicha subfilial está dominada a través de otra filial que, al estar establecida en otro Estado miembro de la Comunidad Europea y no ejercer actividades en Francia, no está sujeta al impuesto francés de sociedades y no puede, por tanto, pertenecer ella misma al grupo, ¿constituye una restricción a la libertad de establecimiento debido a las consecuencias fiscales que tiene el hecho de que la sociedad matriz opte por dominar a una subfilial a través de una filial francesa, o en lugar de ello a través de una filial establecida en otro Estado miembro?
2. En caso de respuesta afirmativa: ¿puede esa restricción estar justificada, bien sea por la necesidad de mantener la coherencia del sistema de “consolidación fiscal”, en especial los mecanismos de neutralización fiscal de las operaciones internas del grupo, habida cuenta de las consecuencias que tendría un sistema consistente en considerar a la filial establecida en otro Estado miembro como perteneciente al grupo únicamente a los efectos de la circunstancia de dominación indirecta de la subfilial, pero quedando la primera filial citada excluida necesariamente de la aplicación del régimen de grupo por no estar sujeta al impuesto francés, bien sea por cualquier otra razón imperiosa de interés general?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de imposición de grupo a una sociedad matriz residente en ese Estado miembro que controla filiales y subfiliales igualmente residentes en dicho Estado, pero se excluye para tal sociedad matriz si sus subfiliales residentes son controladas por medio de una filial residente en otro Estado miembro.

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA CEE (Sala Tercera) de 27 de noviembre de 2008

Asunto: C-151/08.

Partes: *N.N. Renta, S.A., y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) Generalidad de Cataluña*

Síntesis: Artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento – Sexta Directiva IVA – Artículo 33, apartado 1 – Concepto de “impuestos sobre el volumen de negocios” – Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

1. Comentario y legislación española

En este asunto el TJCE examina la compatibilidad con el IVA del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD), en su modalidad variable. La cuestión prejudicial la plantea el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante TSJC) que viene a cuestionar la compatibilidad de la normativa del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de cuota variable, con el IVA en los supuestos de compraventas de inmuebles realizadas en el marco de una actividad inmobiliaria.

Dicha pretendida incompatibilidad viene fundamentada por el TSJC en la consideración del AJD como un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva – artículo 401 Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido-.

El TJCE considera que el AJD, en su modalidad variable, no es un Impuesto sobre el volumen de negocio, por lo que no es incompatible con el IVA. El TJCE llega a esa conclusión a partir de las siguientes consideraciones:

- Para el TJCE, un tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de una manera comparable al IVA, es decir, cuando reúne las características esenciales del mismo.
- Dichas características esenciales, para el Tribunal, son cuatro: la aplicación del tributo con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución con

independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente y si la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor.

- El TJCE considera que el AJD, en su cuota variable, no posee las características esenciales del IVA, porque no se aplica con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, sino que sólo se aplica sobre formalizaciones de escrituras notariales relativas a determinados actos jurídicos. Tal razonamiento le sirvió al TJCE para considerar que la exacción de ambos impuestos resultaba compatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva.

Este Auto viene a confirmar las tesis del Gobierno Español que consideraba plenamente compatible el IVA y el AJD, en su modalidad variable, en el entendimiento de que este último no es un impuesto de aplicación general.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Una sociedad española (Renta) dedicada a la compraventa de bienes inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento, solicitó a la Generalidad de Cataluña (Administración gestora y recaudadora del tributo) la devolución del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que gravó una escritura pública de compraventa de un inmueble fechada el 28 de abril de 2003. En tal escritura, Renta compró, en el marco de su actividad empresarial de compraventa de bienes inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento una finca.

3. Cuestiones planteadas.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es compatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva el mantenimiento de la cuota gradual o proporcional del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento, coincidiendo el hecho imponible, la base imponible y el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se exige simultáneamente por la misma operación de compraventa?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 33, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de

diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no impide la percepción de la cuota gradual o proporcional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento.



Sentencia del TJCE de 4 de diciembre de 2008

Asunto: C-330/07.

Partes: *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH y Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs*

Síntesis: Libre prestación de servicios – Libertad de establecimiento – Legislación tributaria – Prima por inversión – Normativa nacional que reserva el disfrute de una ventaja fiscal a los bienes utilizados en un establecimiento permanente situado en el territorio nacional – Exclusión de los bienes cedidos a título oneroso y utilizados principalmente en otros Estados miembros – Leasing de vehículos – Prevención de prácticas fiscales abusivas

1. Comentario y legislación española

En este asunto se plantea la compatibilidad con el TCE de la normativa austríaca que limita la aplicación de una deducción por inversiones en activos afectos a actividades económicas a que éstos se utilicen en un establecimiento permanente o empresa situado en territorio nacional, excluyéndose cuando se utilicen principalmente en el extranjero.

En concreto se trataba de una entidad austríaca de leasing de vehículos (Jobra) que los cedía a una segunda entidad (Braunshofer) dedicada al transporte de mercancías. La administración tributaria austríaca denegó a Jobra la aplicación de tal deducción por inversión en relación con la compra de camiones cedidos a Braunshofer para ser utilizados por su establecimiento permanente (EP) en Alemania.

El TJCE, siguiendo el informe de la Comisión, consideró que tal normativa nacional era contraria a la libre prestación de servicios, toda vez que la norma penalizaba el uso de los activos en actividades transfronterizas de prestación de servicios.

El TJCE rechazó de plano las dos principales alegaciones esgrimidas por el Gobierno austriaco para justificar tal normativa:

- Que tal normativa era necesaria para lograr someter a imposición la renta derivada de tales bienes o activos (competencia fiscal): tal argumentación se consideró inexacta e infundada al tributar en Austria la renta derivada del leasing.
- Que la normativa nacional era necesaria para garantizar la coherencia fiscal: no se encontró tal relación de coherencia entre la ventaja fiscal que disfruta el arrendador y la tributación de la renta obtenida por el arrendado por el uso de los activos cedidos.
- Que la normativa nacional era necesaria para garantizar la evasión fiscal o las prácticas abusivas: se rechazó que el mero hecho de que se ceda un activo a un tercero (o a una empresa vinculada) y tal activo sea explotado o utilizado en el extranjero (en otro Estado

miembro) no equivale a práctica abusiva. Es más, se consideró que la norma austriaca se basaba en una presunción general de abuso y, por tanto, resultaba contraria al Derecho Comunitario.

El TJCE trajo a colación su jurisprudencia antiabuso y declaró que tal norma nacional sólo podría estar justificada si se configurara de tal forma que capturara únicamente aquellos montajes puramente artificiales, a la vista de elementos objetivos, siempre que el contribuyente pudiera aportar pruebas sobre la inexistencia del abuso. Lo que resulta muy interesante ya que el TJCE establece con claridad que las cesiones de activos a entidades situadas en otros Estados miembros a efectos de explotar tales bienes no constituyen en sí mismas operaciones abusivas (puramente artificiales desde un punto de vista objetivo), a pesar de que se benefician de ventajas fiscales.

Dichas afirmaciones son relevante desde un perspectiva española, tanto en el contexto de la aplicación de la normativa de precios de transferencia, como desde la perspectiva de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art.42 TRLIS) ya que podría cuestionarse si la exclusión recogida en su apartado 4.b) relativa a participaciones en entidades cuyas rentas no se benefician de la exención del art.21 TRLIS resulta adecuada con los criterios establecidos en esta sentencia y en otras donde se ha establecido una jurisprudencia contraria a restringir la aplicación de ventajas fiscales en función de la residencia del inversor o de localización del inversor o de la actividad, o aplicar medidas antiabuso restrictivas desproporcionadas como las que pivotan sobre una presunción general de abuso (casos *Rewe-Zentral Finanz*, *STEKO*, *Cadbury Schweppes*, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group*, *Bosal*, *Keller-Holding*, *Baars*, *Manninen*, entre otras).

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Una sociedad austriaca (Jobra) es propietaria de un parque de vehículos, que son cedidos a una entidad vinculada (Braunshofer), a través de un contrato de leasing, para uso profesional de esta última. Ésta los utiliza principalmente en otros Estados miembros, en el ejercicio de su actividad de transporte. Jobra procedió a imputar una deducción por la compra de dichos camiones.

En el marco de una inspección realizada en Jobra, la administración tributaria comprobó que no se reunían las condiciones de concesión de la deducción, ya que los camiones arrendados mediante leasing a Braunshofer eran utilizados por ésta principalmente en el extranjero y, por ello, no podían ser considerados bienes económicos utilizados en un establecimiento permanente situado en el territorio nacional, en el sentido de la normativa controvertida en el litigio principal.

3. Cuestiones planteadas.

El Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

Las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento (artículos 43 CE y siguientes) y/o a la libre prestación de servicios (artículos 49 CE y siguientes), ¿se oponen a una normativa nacional existente el 31 de diciembre de 2003 según la cual la concesión de una ventaja fiscal (prima por incremento de la inversión) a las empresas por la adquisición de bienes económicos corporales nuevos está supeditada al requisito de que dichos bienes se utilicen exclusivamente en un establecimiento permanente en el territorio nacional, mientras que no se concede dicha ventaja fiscal (prima por incremento de la inversión) por la adquisición de bienes económicos corporales nuevos que se utilicen en un establecimiento permanente situado en el extranjero y, por ende, en el resto del espacio de la Unión Europea?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 49 CE se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual se deniega el disfrute de una prima por inversión a las empresas que adquieren bienes corporales, por el mero hecho de que los bienes por los que se solicita esta prima y que se ceden a título oneroso se utilicen principalmente en otros Estados miembros.



STJCE del TJCE de 11 de diciembre de 2008

Asunto: C-285/07.

Partes: *A.T. y Finanzamt Stuttgart-Körperschaften;*

Síntesis: Directiva 90/434/CEE – Canje de acciones transfronterizo – Neutralidad fiscal – Requisitos – Artículos 43 CE y 56 CE – Normativa de un Estado miembro que somete el mantenimiento del valor contable de las participaciones aportadas por las nuevas participaciones recibidas, y, por tanto, la neutralidad fiscal de la aportación, al mantenimiento de dicho valor en el balance fiscal de la sociedad dominante extranjera – Compatibilidad

1. Comentario y legislación española

En este caso, el TJCE examina si la normativa alemana que condiciona la aplicación del régimen fiscal especial de «canjes de valores» aplicable a un socio de la dominada establecido en Alemania (AT) a que la sociedad dominante francesa (G-SA) valore los títulos aportados/canjeados por AT por el valor histórico contable (y no por el de mercado/venal) resulta contrario al Derecho Comunitario. Es decir, la normativa alemana supedita la aplicación del régimen especial de canjes de valores a que las dos entidades que intervienen en el canje valoren la participación por su valor histórico contable, a efectos de evitar que un «step-up» en la valoración de las acciones recibidas por su valor venal permita evitar un gravamen sobre las ganancias patrimoniales derivadas de una transmisión posterior de tales acciones

El TJCE, siguiendo al A.G y a la propia Comisión, reconoce que existe un riesgo de abuso en estos casos, ya que puede terminar eludiendo la tributación de la dominante en el caso de que transmitiera inmediatamente las acciones canjeadas, pero que la medida adoptada por Alemania es desproporcionada y en tal sentido contraria a la Directiva de Fusiones.

En particular, el TJCE puso de relieve que la Directiva 90/434/CEE no permite a los Estados miembros establecer requisitos suplementarios a los establecidos en la Directiva, de manera que sólo puede excluirse la aplicación de este régimen fiscal (el diferimiento de la tributación) en casos especiales y excepcionales relativos a operaciones que tengan como fin principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal.

Para la apreciación de tal fraude o evasión fiscal debe hacerse un análisis casuístico y no cabe emplear criterios generales predeterminados como hace la normativa alemana (que presume la evasión cuando la dominante registra las participaciones canjeadas por su valor venal y no por el valor histórico contable en la dominada).

En el caso AT se consideró que no se trataba de una operación con propósito elusivo sino que respondía a requisitos derivados de la normativa bursátil americana.

Igualmente, el TJCE salió al paso del argumento esgrimido por el Gobierno alemán en el sentido de que el requisito establecido en su legislación (la valoración de las participaciones en las dos entidades que intervienen en el canje por su valor histórico-contable) colmaba una laguna fiscal que permitía evitar una imposición sobre la venta de las acciones canjeadas. El TJCE puso de relieve que este tipo de normas unilaterales pueden poner en peligro los objetivos de la Directiva y, por tanto, no son admisibles. A su vez, añadió que en su caso le correspondería a Francia (país de residencia de la dominante) y no a Alemania (país de residencia de la dominada) el gravamen de tales rentas, lo cual hace menos evidente la justificación del requisito establecido por la normativa alemana.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

A.T., sociedad anónima alemana, contaba en su grupo empresarial con C-GmbH, sociedad alemana de responsabilidad limitada, de la que poseía el 89,5 % de las participaciones. Más adelante aportó esta participación a una sociedad francesa, G-SA a cambio de la adjudicación de acciones nuevas de esta sociedad cotizada, que representaban el 1,47 % del capital social y que se emitieron con motivo de una ampliación de capital.

Tras esta operación de canje de valores, las participaciones de la sociedad aportada, GmbH que poseía A.T., su sociedad matriz, no fueron valoradas por G-SA según su valor contable, tal y como hasta ese momento se había hecho en el balance fiscal de A.T., sino según su valor venal, fijado en el contrato de transmisión. La Administración tributaria alemana consideró que se estaba generando una plusvalía en la operación, por lo que gravó a A.T. por ello por la diferencia entre el coste inicial de adquisición de participaciones en C-GmbH y su valor venal.

3. Cuestiones planteadas

Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Se opone el artículo 8, apartados 1 y 2, de la Directiva [90/434], a la normativa fiscal de un Estado miembro según la cual, en caso de transmisión de títulos de una sociedad de capital de la UE a otra sociedad de capital de la UE, el transmitente sólo puede mantener el valor contable de las participaciones transmitidas si la sociedad de capital beneficiaria de la transmisión, por su parte, atribuye a las mismas participaciones transmitidas el valor contable [“doppelte Buchwertverknüpfung” (doble mantenimiento del valor contable)]?
2. En caso de respuesta negativa a la primera pregunta, ¿es contraria dicha normativa a los artículos 43 CE y 56 CE, aunque el doble mantenimiento del valor contable se exija también en caso de transmisión de participaciones de una sociedad de capital a otra sociedad de capital que sea sujeto pasivo por obligación personal?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 8, apartados 1 y 2, de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, se opone a la normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual un canje de acciones da lugar a un gravamen a los socios de la sociedad dependiente de las plusvalías de transmisión correspondientes a la diferencia entre el coste inicial de adquisición de los títulos transmitidos y su valor venal, a menos que la sociedad dominante recoja el valor contable histórico de los títulos transmitidos en su propio balance fiscal.



STJCE del TJCE de 18 de diciembre de 2008

Asunto: C 488/07

Partes: *Royal Bank of Scotland Group plc y The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs;*

Síntesis: Sexta Directiva IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y para operaciones exentas – Deducción a prorrata – Cálculo – Métodos previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero – Obligación de aplicar la regla de redondeo del artículo 19, apartado 1, párrafo segundo

1. Comentario y legislación española

El TJCE examina en el presente asunto si es compatible con la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (en adelante Sexta Directiva del IVA) una normativa que establece un régimen de redondeo diferente de la regla general de redondeo establecida por la Sexta Directiva para los casos especiales de prorrata del IVA. Es decir, si es admisible en un supuesto donde sea aplicable la prorrata especial, un redondeo al alza hasta el segundo decimal, o si únicamente es admisible el redondeo al alza al siguiente número entero, como se establece como regla aplicable en la prorrata general.

EL TJCE considera que el redondeo al alza hasta el segundo decimal que acuerda la Administración británica con Royal Bank of Scotland no es contrario a la Sexta Directiva del IVA por los siguientes motivos:

- El TJCE parte de la consideración de que la regla de redondeo al alza al siguiente número entero, contenida en el artículo 19 apartado 1, no es una regla de general aplicación al cálculo de toda prorrata, sino que se trata de una norma únicamente aplicable al cálculo de la prorrata general.
- Dicha consideración se ve confirmada, según el TJCE, con la precisión establecida en el artículo 17, apartado 5 de la Sexta Directiva del IVA, que autoriza a los Estados miembros a prever excepciones de mayor o menor magnitud a esta regla e incluso la exclusión del derecho a deducción. Así, la finalidad de dicha norma es permitir a los Estados inaplicar la regla del artículo 19 si pretenden llegar a resultados más precisos teniendo en cuenta las características específicas propias de las actividades del sujeto pasivo.
- Finalmente, el TJCE considera que la posibilidad de aplicar reglas de redondeo diferentes no es contraria al objetivo de la Sexta Directiva, previsto en su decimosegundo considerando, según el cual el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros. Para el TJCE este considerando no exige que el cálculo de la prorrata de deducción se realice de manera idéntica en todos los

Estados miembros. Asimismo, la Sexta Directiva, al prever expresamente la posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones al método de cálculo previsto en su artículo 19, apartado 1, por métodos diferentes, permite que el cálculo de la prorrata del derecho a deducción se realice de forma diferente en los Estados miembros.

Por tanto, el TJCE considera que es admisible el cálculo del redondeo al alza hasta el segundo decimal que acuerda la Administración británica ya que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1 de la Sexta Directiva.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Royal Bank of Scotland es el miembro representante de un grupo de sociedades cuya actividad principal es la prestación de servicios bancarios y otros servicios financieros. Dado el tipo de actividad que realiza –servicios financieros– realiza múltiples operaciones que tienen la consideración de exentas, junto con operaciones gravadas, por lo que ve limitado su derecho a la deducción.

Royal Bank of Scotland trata como residuales las operaciones que no pueden imputarse a actividades gravadas o a actividades exentas, por lo que llegó a un acuerdo con la Administración tributaria británica para aprobar los métodos especiales de exención parcial.

Dicho acuerdo establece determinados parámetros para la deducibilidad del IVA soportado según un método especial para cada uno de sus sectores de actividad. En particular, este acuerdo prevé que, cuando el método aplicable a un sector o a una parte de un sector de las actividades comerciales de Royal Bank of Scotland exija que la recuperación del impuesto soportado se base en un porcentaje calculado, dicho porcentaje deberá redondearse al alza hasta el segundo decimal. Para el Royal Bank of Scotland dicho redondeo es incorrecto ya que se debe aplicar el redondeo hasta el siguiente número entero, según la regla recogida en el artículo 17, apartado 5 de la Sexta Directiva.

3. Cuestiones planteadas.

La Court of Session (Escocia) planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Exige el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] que la cifra de prorrata deducible por un sujeto pasivo con arreglo al artículo 17, apartado 5, [de la Sexta Directiva], válida para el año natural, se determine en un porcentaje que será redondeado a la unidad superior cuando:
 - a) dicha prorrata sea una prorrata determinada para un sector de la actividad del sujeto pasivo de conformidad con cualquiera de los supuestos de las letras a) o b) del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, [de esta Directiva]; o
 - b) dicha prorrata sea una prorrata determinada en función del uso de todos o parte de los bienes y servicios por el sujeto pasivo de conformidad con el supuesto de

- la letra c) del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, [de dicha Directiva;] o
- c) dicha prorrata sea una prorrata determinada con respecto a todos los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para todas las operaciones indicadas en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, [de la Sexta Directiva,] de conformidad con el supuesto del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d)[, de la misma Directiva]?
2. ¿Permite dicho artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, [de la Sexta Directiva] a los Estados miembros que exijan que la prorrata deducible por un sujeto pasivo con arreglo al artículo 17, apartado 5, [de la misma Directiva] sea redondeada al alza hasta una cifra distinta del siguiente número entero?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

Los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo prevista en el artículo 19, 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, cuando la prorrata del derecho a deducción del impuesto soportado se calcula según alguno de los métodos especiales del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta Directiva.

STJCE del TJCE de 22 de diciembre de 2008

Asunto: C 48/07

Partes: *État belge – Service public fédéral Finances y Les Vergers du Vieux Tauves SA.*

Síntesis: Impuestos sobre sociedades – Directiva 90/435/CEE – Condición de sociedad matriz – Participación en el capital – Posesión de participaciones en usufructo – Medidas para la eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos – No discriminación de dividendos comunitarios

1. Comentario y legislación española

En este asunto el TJCE analiza si el concepto de participación en el capital de una sociedad de un Estado miembro, en el sentido del artículo 3 de la Directiva 90/435, engloba, o no, la posesión de participaciones en usufructo.

Antes de examinar los fundamentos del TJCE acerca de la cuestión planteada, debemos destacar que se trataba de un asunto limitado a una situación estrictamente interna, sin que exista ningún elemento comunitario, por lo que el Gobierno belga argumentó la incompetencia del TJCE para conocer y enjuiciar el asunto.

Sin embargo, el TJCE se considera competente, siguiendo jurisprudencia reiterada (entre otras la fijada en la Sentencia Leur-Bloem de 17 de julio de 1997, C-28/95), ya que, si bien los hechos se sitúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, las disposiciones nacionales controvertidas implementaban la Directiva 90/435/CE al tomar como base esta normativa para extender el régimen fiscal que prevén más allá de su ámbito de aplicación (las operaciones de distribuciones de dividendos intracomunitarias).

En relación con la cuestión principal, el TJCE no considera que la usufructuaria de las participaciones de una sociedad sea considerada como matriz de otra por poseer el usufructo sobre las mismas, y por lo tanto no se encuentra cubierta por el régimen fiscal establecido en la Directiva 90/435. Los principales argumentos empleados por el TJCE para llegar a esta conclusión son los siguientes, a saber:

- El TJCE examina cual es la relación jurídica que establece el artículo 3 de la Directiva 90/435 entre la matriz y la filial, señalando que el tenor literal de este precepto no contempla la situación en la que la sociedad matriz transfiere a un tercero –un usufructuario– una relación jurídica en virtud de la cual también tal tercero podría ser considerado sociedad matriz. Sobre esta base, el TJCE declara que el concepto de participación en el capital no engloba el usufructo que una sociedad posea sobre partes del capital de otra sociedad.

- Dicha conclusión se ve reforzada, según el TJCE siguiendo las conclusiones de la Abogado General, que postula una interpretación sistemática de la Directiva 90/435 en el sentido de que un usufructuario no es socio, y que por no tener dicha condición las medidas para evitar un doble aprovechamiento de las deducciones fiscales podría verse comprometidas si se le otorgará la deducción al usufructuario. Ello acontece en particular para coordinar la aplicación de la provisión de cartera y la deducción por doble imposición económica sobre dividendos, lo cual puede hacerse si es la misma entidad (matriz/socio) la que obtiene los dividendos y las disminuciones de valor de la participación tras tal distribución de beneficios.

No obstante lo anterior, el TJCE, aplicó la libre circulación de capitales al caso de autos, lo cual le condujo a declarar que si bien el usufructo no se encuentra englobado en el concepto de socio contenido en el artículo 3 de la Directiva 90/435, si un Estado miembro, mediante su legislación interna, exime de imposición a los dividendos que una sociedad residente percibe como usufructuario de otra sociedad residente, deberá aplicar el mismo trato fiscal a los dividendos procedentes de una sociedad no residente. Es decir, el TJCE vuelve a aplicar el principio de no discriminación recogido en la libre circulación de capitales para exigir el mismo trato fiscal por el Estado de residencia del perceptor a los dividendos nacionales y a los comunitarios.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

Un sociedad belga (VVT) adquirió el usufructo temporal de los títulos de otra sociedad belga (NARDA), manteniendo la nuda propiedad otra sociedad belga (BEP). NARDA acordó repartir dividendos a sus socios, y de acuerdo con la legislación civil belga, resulta que dichos dividendos, con cargo a los beneficios distribuidos correspondieron a VVT. Esta sociedad procedió a imputar en su Base Imponible dichos dividendos, procediendo, asimismo, a aplicar la deducción por doble imposición.

La Administración tributaria belga entendió que dicha deducción no le correspondía a VVT, por lo que reclamó el pago del impuesto correspondiente a dichos dividendos, al considerar que, según la legislación belga, dicha deducción corresponde a quien posee las participaciones en plena propiedad, y no al usufructuario.

3. Cuestiones planteadas.

La cour d'appel de Liège, planteó la siguiente cuestión prejudicial:

La Ley de 28 de diciembre de 1992, por la que se modifican los términos del artículo 202 del [CIR] 1992 en atención a la Directiva 90/435/CEE, que exige que el receptor de los dividendos posea una participación en el capital de la sociedad que los haya distribuido, ¿es compatible con las disposiciones de la citada Directiva relativas a la participación en el capital y, en concreto, con sus artículos 3, 4 y 5, en la medida en que no recoge expresamente la necesidad de ostentar la plena propiedad de la

participación y autoriza, en consecuencia, de forma implícita, según la interpretación propuesta por la parte recurrida, que la mera posesión de un derecho de usufructo sobre los títulos representativos del capital baste para acogerse a un régimen de exención del impuesto sobre los dividendos?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El concepto de participación en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, en el sentido del artículo 3 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, no engloba la posesión de participaciones en usufructo.

No obstante, en virtud de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE, aplicables a las situaciones transfronterizas, cuando un Estado miembro, a fin de evitar la doble imposición de los dividendos, exime de impuesto tanto a los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente en la que posee participaciones en plena propiedad como a los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente en la que posee participaciones en usufructo, dicho Estado deberá aplicar, a efectos de la exención de los dividendos, el mismo tratamiento a los dividendos procedentes de una sociedad establecida en otro Estado miembro percibidos por una sociedad residente que posee participaciones en plena propiedad y a los dividendos de ese tipo percibidos por una sociedad residente que posee participaciones en usufructo.



