

número 114

julio - septiembre / 2016

Revista Técnica Tributaria



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

**© Asociación Española
de Asesores Fiscales**

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño y maquetación:

M. L. Saura

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

José Francisco Alfonso Palop
Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Director

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.

Diego Martín Abril
Director General de Tributos

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Consejeros

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

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

José Ignacio Ruiz Toledano
Presidente del TEAR de Madrid

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda
del Estado

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario

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

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial:

Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente (I)	
Antonio Cayón Galiardo	9

Estudios:

Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica	
Gloria Marín Benítez	29
Intereses por liquidaciones en ejecución: su deducibilidad en la imposición sobre la renta	
Enrique de Miguel Canuto	65
La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios conforme a la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC	
Elena Fernández Rodríguez y Antonio Martínez Arias	83

Jurisprudencia:

STS de 26/05/2016. ISD. Transmisión de la empresa familiar al viudo e hijos de la causante.	117
STS de 07/06/2016. Procedimiento Tributario. Distinción entre prescripción del derecho "a solicitar" la devolución de ingresos indebidos y la prescripción del derecho "a obtener" las devoluciones de ingresos indebidos.	119
STS de 15/06/2016. Repercusión al comprador del IBI abonado por el vendedor.	121
STS de 21/06/2016. Procedimiento de Inspección. Reanudación de las actuaciones inspectoras después de la expiración de su preceptivo plazo	123
STS de 12/07/2016. Procedimiento tributario. Interrupción de la prescripción.	125
STS 14/07/2016. ISD. Interpretación del artículo 20.2 apartado III de la LIS, en relación con los sobrinos políticos.	127
STS de 19/07/2016. Procedimiento de Inspección. Dilación imputable al contribuyente.	130

STSJ de Cataluña de 04/02/2016. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible.	133
STSJ de Madrid de 04/02/2016. Comprobación de valores. ICIO	136

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 06/05/2016. Impuesto sobre Sociedades. Efectos del cumplimiento de una condición resolutoria prevista en un contrato de compraventa.	141
RTEAC de 05/06/2016. Procedimientos tributarios. Procedimiento de verificación de datos.	144
RTEAC de 05/07/2016. Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.	148
RTEAC de 05/07/2016. IS. Retribuciones de administradores.	150
RTEAC de 07/07/2016. Procedimiento de inspección. Transcurso de seis meses desde la finalización del plazo de alegaciones al acta.	153
RTEAC de 15/07/2016. IVA. Régimen especial de grupo de entidades.	156

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 14/04/2016. Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Artículo 49 TFUE.	161
STJUE de 02/06/2016. Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Labores del tabaco que circulan bajo el régimen suspensivo de los impuestos especiales.	165
STJUE de 21/06/2016. Procedimiento prejudicial — Libre circulación de mercancías — Prohibición de medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas a la exportación — Artículo 35 TFUE.	170
STJUE de 22/06/2016. Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva 77/388/CEE — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 2, punto 1 — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso.	174

Novedades Editoriales.	177
-------------------------------	-----

Presentación

José Francisco Alfonso Palop

Abogado. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación de la AEDAF

En el primer de los estudios que presentamos en este número de la revista, *Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica*, **Gloria Marín Benítez** analiza los conflictos interpretativos más habituales que nos podemos encontrar a la hora de aplicar los incentivos fiscales a la transmisión de empresa familiar, centrando su estudio en la transmisión de la empresa reviste forma societaria.

Enrique de Miguel Canuto, en su trabajo *Intereses por liquidaciones en ejecución: su deducibilidad en la imposición sobre la renta*, examina la deducibilidad en la imposición sobre la renta de los intereses integrantes de una liquidación practicada por la Administración, profundizando en la distinción entre intereses suspensivos e intereses de demora en relación a la anulación de una liquidación del tributo en vía administrativa o en sede judicial.

En el trabajo presentado por Elena Fernández Rodríguez y Antonio Martínez Arias, *La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios conforme a la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC*, los autores realizan un estudio exhaustivo de la mencionada Resolución, de aplicación obligatoria para todas las empresas, tanto para la formulación de sus cuentas anuales individuales como consolidadas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente (I)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM
Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

1. Introducción
2. La situación actual del Consejo
 - 2.1. El origen del Consejo y su evolución
 - 2.1.1. El contexto: el Estatuto del Contribuyente
 - 2.1.2. Su creación y evolución posterior
 - 2.2. La naturaleza del Consejo
 - 2.3. Las funciones y competencia
 - 2.3.1. Las funciones legalmente encomendadas
 - 2.3.2. Régimen jurídico
 - 2.3.3. La competencia del Consejo
 - 2.4. Composición y estructura
 - 2.4.1. El Pleno y la Comisión
 - 2.4.2. La Unidad Operativa y la Unidad de Apoyo
 - 2.5. El procedimiento
 - 2.5.1. Introducción
 - 2.5.2. Inicio
 - 2.5.3. Desarrollo e instrucción
 - 2.5.4. Terminación

1. Introducción

Van a cumplirse veinte años desde la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente y es obligado, a nuestro juicio, dedicar una reflexión a esta figura con la intención primera de darle la máxima difusión, pues sigue siendo una institución bastante desconocida por los ciudadanos y muchas veces ignorada por los especialistas en tributación.

Efectivamente, en número de quejas, aunque no es nada desdeñable en términos absolutos, es poco significativo proporcionalmente al número de actos emitidos por nuestra Administración tributaria, hecho este que achacamos al desconocimiento de la existencia de la institución, y ello a pesar de los esfuerzos que se han hecho desde muchos ámbitos y al hecho de resultar obligado para la Administración dar publicidad a su presencia y a su funcionamiento, pues, como dice la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica:

Los ciudadanos serán debidamente informados sobre la existencia del sistema de formulación de quejas y sugerencias a que se refiere la presente Resolución. A estos efectos:

- a) Existirán carteles visibles,*
- b) Se insertará información normalizada, de forma claramente visible, en todos los manuales e instrucciones administrativos.*

De otra parte, muy pocas veces vemos en publicaciones la cita de algún Acuerdo del Consejo, o de sus Informes o Propuestas (Tampoco las del Defensor del Pueblo y otras instituciones semejantes), cuando lo cierto es que su número y temática son extensos y que sus contenidos son públicos a través de las Memorias que se publican y contienen íntegramente en la propia web de la institución.

Y como segunda intención de estas reflexiones no ocultamos que vamos a adoptar una visión hasta cierto punto crítica con la figura, proponiendo, cuando nos sea posible, alguna reforma en su estructura y funcionamiento. Ahora bien, nos hemos impuesto como limitación en esta tarea el respeto a lo que son las líneas básicas de la institución en su configuración actual, sin que la imaginación nos lleve a propuestas que pueden tener tanto de sugestivas como de improbable implantación en nuestro ordenamiento.

Precisamente porque estas son las dos intenciones que nos han impulsado a escribir estas páginas, el esquema que vamos a seguir en nuestra exposición responde a ello, de forma que, tras examinar lo que actualmente es el Consejo, dedicaremos un último capítulo a expresar nuestra opinión sobre algunos aspectos esenciales que pudieran ser objeto de modificación o al menos de reflexión. Ahora bien, no siempre hemos podido mantener esta separación de enfoques, pues, para evitar reiteraciones, hemos tenido que introducir aspectos críticos en el momento en que exponemos el funcionamiento del Consejo, sin esperar a la segunda parte, donde hubiésemos querido recogerlos.

2. La situación actual del Consejo

2.1. El origen del Consejo y su evolución

2.1.1. El contexto: el Estatuto del Contribuyente

A nuestro juicio es imposible explicar el nacimiento del Consejo sin vincularlo de alguna manera al movimiento que, en distintos momentos, se ha producido en muchos países a favor de un Estatuto del Contribuyente en el que se recogieran, a modo de verdadero catálogo, los derechos y garantías de los contribuyentes principalmente en sus relaciones con la Administración tributaria.

Este movimiento –que hemos criticado por su pretensión de totalizar en un texto único las garantías del ciudadano contribuyente y porque contribuye a aislar el ordenamiento tributario del resto del mundo jurídico– es además una reflexión de la profunda transformación que se propuso de las relaciones entre la Administración y los administrados, pretendiendo la creación de un modelo de gestión del sistema tributario acorde con la idea de servicio público y no solo como expresión de una organización investida de potestades de policía y de intervención en la vida y en la economía de los ciudadanos. Surge así esta figura entrelazada también con la aparición y el desarrollo de las funciones tributarias propias de una administración prestacional (información, asesoramiento y otros servicios que se destinan directamente al contribuyente). Es decir, el Consejo nace en lo esencial como un servicio que la Administración tributaria presta a los contribuyentes especializado en la tutela de sus derechos y garantías, aunque no se excluyan otros aspectos del funcionamiento administrativo.

Lo anterior es fácilmente constatable si examinamos las fechas en que surgió el Consejo (1996) con el de otras normas importantes en la dirección señalada (Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998; etc.) y con el desarrollo en la propia AEAT (1992) de sus funciones asistenciales, sí como con la aparición de las cartas de servicios (2006), etc.

Este es pues el marco en el que nació el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, en un contexto en el que la Ley General Tributaria de 1963 no había sido adaptada a la Constitución de 1978 por lo que las relaciones de la Administración con el contribuyente no habían recibido en el plano legislativo la influencia del texto fundamental. Este cometido se intentaría con la citada Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, en cuyo preámbulo se resumían los objetivos que, en esos años, se pretendían alcanzar y en los que también se insertaría en nacimiento del Consejo:

"La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes..."

Si lo anterior es cierto, podemos además augurar para el futuro del Consejo un aumento de su importancia y de sus funciones, pues como se ha escrito: "La estación de los derechos humanos en materia tributaria parece atravesar una nueva primavera, al menos en Europa y todos los países que comparten principios, valores y tradiciones

jurídicas con el viejo continente”¹. Ahora bien, en este camino no le van a faltar obstáculos; el principal de ellos sería el abandono de su función crítica y asesora y el quedar absorbido en el trabajo de resolución de las quejas –eso sí, muchas- que les dirijan los contribuyentes, pues en esta función puede ser sustituido fácilmente por un órgano distinto y de menor “rango” que el actual.

2.1.2. Su creación y evolución posterior

Si hubiésemos de encontrar un antecedente del Consejo que, al menos, tuviese alguna conexión con sus funciones, lo situaríamos en el artículo 106 de la anterior Ley General Tributaria (1963) en donde se regulaba la llamada reclamación en queja, disponiendo que tal reclamación –que no formaba parte de la potestad revisora- podía interponerse contra los defectos de tramitación y en especial de “los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto”, sin que la estimación de la queja produjese otros efectos que la posibilidad de incoación de un expediente disciplinario contra el funcionario responsable.

A ello añadía el art. 77 de la LPA que tal reclamación ni afectaba al procedimiento en el que se había generado ni la resolución dictada podía ser objeto de reclamación o recurso.

Con tan escasos antecedentes y en el contexto que antes hemos señalado, sería una norma reglamentaria (el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre) la que creará el Consejo para la Defensa del Contribuyente dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda, quien dictará posteriormente la Resolución de 14 de febrero de 1997 estableciendo el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.

Ahora bien, no sería hasta la LGT de 2003, cuando se atribuiría al Consejo un rango legislativo y se fijarían también a grandes rasgos su posición en el sistema y sus principales funciones.

Ambas cosas tendrán lugar, primeramente en el artículo 34 de la Ley, cuyo apartado 1º, reconoce a los obligados tributarios, entre otros derechos, el de formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria, y en el número 2º se producirá la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente quien “velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”. En segundo lugar, en el artículo 243 de la LGT, que, al regular el recurso extraordinario para la unificación de doctrina creando en su apartado 2º la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, como órgano competente para resolver este recurso, incluye en ella al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, dándole así un cierto rango a la institución.

Finalmente, el Consejo sería reformado por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, introduciendo cambios de importancia en orden a dotar a la institución de una mayor seguridad jurídica, quedando regulado el ámbito de las quejas y sugerencias y cuestiones como la legitimación para interponerlas, los supuestos de inadmisión, y otros aspectos técnicos y procedimentales, cubriendo las lagunas que existían en la normativa anterior.

1 Gregg M., Derechos humanos, derechos fundamentales y fiscalidad internacional, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 1-6).

El cuadro normativo que acabamos de señalar se completa con la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica, siendo de necesaria consulta las Normas de funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente (Adoptadas por acuerdo del Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 24 de febrero de 2010).

Todas estas normas pueden consultarse en las Memorias del Consejo que se publican en su web.

2.2. La naturaleza del Consejo

La cuestión de la naturaleza del Consejo no es un tema de exclusivo interés teórico pues existen lagunas en su regulación que han de resolverse partiendo de un criterio razonado acerca de qué sea el Consejo dentro de la organización de la Administración Tributaria. Así, temas como pueda ser la responsabilidad o no de sus miembros, la aplicación al mismo de las normas que rigen los procedimientos tributarios, etc., han de resolverse, en ausencia de normas expresas, a la luz de lo que realmente sea el Consejo dentro de la organización administrativa del Estado.

Por otra parte, no debemos confundir el contexto en el que nacen las instituciones, etc., visto anteriormente, con las finalidades y naturaleza que éstas persiguen pues aquel puede explicar su aparición pero las otras concretan la exacta forma y estructura elegidas, las competencias asignadas, su funcionamiento, etc.

Por ello vamos a indagar en este aspecto buscando, en la medida de lo posible, un respaldo normativo en el que podamos apoyarnos, para lo cual partimos de lo establecido en la LGT cuando asigna al Consejo la función de velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atender las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes.

Aunque ya la Ley traza sustancialmente lo que pudiera ser el Consejo, lo concreta con mayor exactitud la Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, cuando lo define diciendo: *El Consejo para la Defensa del Contribuyente aparece así como garante de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como un órgano colegiado, de naturaleza consultiva, en el que se pretende dar cabida a sectores sociales relacionados con el ámbito tributario, con el fin de garantizar el citado acercamiento.*

Es decir, y aunando el contenido de ambas disposiciones, estamos ante un órgano colegiado; consultivo; de autocontrol interno (buena administración); de composición mixta, al incorporar a personas no pertenecientes a la Administración tributaria; dotado de autonomía en su funcionamiento y de independencia en el ejercicio de sus competencias; que tiene como función esencial la de atender las quejas formuladas por los contribuyentes, proponiendo en su caso la revisión de las actuaciones que las hubiesen motivado; proponer los cambios normativos, de organización o de funcionamiento que se estimasen convenientes y que surgieran a raíz de las quejas; e informar a la Administración sobre los asuntos en los que se le pida su parecer.

Se trata de un órgano consultivo, sin duda, pero las materias sobre las que se pronuncia no viene sugeridas por la Administración a la que asesora, sino por los ciudadanos, resultando así que el parecer del Consejo versa sobre la resolución que la Administración debe adoptar sobre las quejas y sugerencias de los contribuyentes.

En cuanto a su composición mixta, el Consejo responde a una visión de la Administración como organización abierta y transparente, que da cabida a expertos ajenos a su propia organización y se aleja del modelo de "aparato burocrático" de composición estrictamente administrativa e interna.

Además, en cuanto su posición en el sistema institucional, se ha venido manteniendo que el Defensor de Contribuyente se puede encajar en la concepción moderna de la Administración tributaria tendente a hacer real un nuevo modelo de las relaciones entre el Fisco y el contribuyente. Nos situamos por tanto en nueva etapa, según dijimos, basada en la mayor transparencia de la Administración y en el correcto funcionamiento de los servicios tributarios, a cuyo fin se crea un instrumento imparcial y ágil en la resolución de conflictos tributarios. No obstante no es un órgano creado para reducir la conflictividad, ya que, como veremos, las quejas de los contribuyentes son perfectamente compatibles con la defensa de sus derechos por otras vías –reclamaciones y recursos-. Es más, nunca es aconsejable desistir de las mismas por haber formulado una queja ante el Consejo.

Estas instituciones, que se sitúan junto a los demás sistemas de tutela del ciudadano-contribuyente, tienen además una misión que los singulariza pues sus funciones no solo se insertan en la defensa de la legalidad de las actuaciones de las propias administraciones sino que también se incardinan en las técnicas de buena administración (Códigos de conducta, Foros de composición mixta, etc.), pues no cabe duda que estas figuras responden a la idea de un autocontrol por parte de la Administración tributaria con el objetivo de mejorar las relaciones con los contribuyentes en la creación y aplicación de las normas tributarias.²

En resumen, se trata de un medio de tutela de las garantías que asisten a los contribuyentes, cuya existencia no se justifica porque los sistemas tradicionales son insuficientes o ineficaces, sino porque siendo complementarios de aquéllos, realizan otros cometidos que quedan al margen de aquéllos. Así, con estos instrumentos se trasciende la visión individualista de los conflictos jurídicos, pues muchas intervenciones del Consejo nos trasladan a un plano diferente, de tutela de intereses colectivos y difusos, y nos sitúan ante nuevas formas de manifestación de la voluntad del poder (el llamado Derecho blando en el que integraríamos ahora los acuerdos, pactos, cartas de servicios, etc.).

En todo caso, y con una visión más restrictiva y clásica del significado del Consejo, diremos que sus funciones se enmarcan fundamentalmente dentro del deber de asistencia al ciudadano en materia tributaria, atendiendo las quejas y sugerencias que presenten los obligados tributarios y en el ejercicio del derecho de petición en esta materia.

Es indudable que nuestra Administración podía haber optado por perseguir esos fines con medios distintos –como pudieran ser el reforzamiento de las vías clásicas de resolución de conflictos; la introducción de expertos independientes en los TEA; las vías de arbitraje; el fortalecimiento de las auditorías internas, etc.-, sin embargo optó por el modelo que vamos a analizar, posiblemente porque contenía ventajas que otras soluciones no hubieran

2 Sobre la dificultad de precisar la naturaleza –¿principio jurídico?– o el contenido de la Buena Administración, véase *La Administración tributaria frente a los Principios de Buena Administración en Derecho belga*. Jacques Malherbe, David Renders y Edoardo Traversa. *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista)

aportado, pero asegurándose, a su vez, el control del órgano de autocontrol, como así lo veremos a lo largo de estas páginas.

2.3. Las funciones y competencia

2.3.1. Las funciones legalmente encomendadas

Siendo la finalidad última que persigue el Consejo la mejora de la Administración Tributaria, pero no en todos los órdenes, sino en lo que afecta al respeto a los derechos de los contribuyentes, sin embargo es necesario precisar que tal finalidad se persigue velando por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, no solo por los contenidos en el artículo 34 de la LGT; atendiendo las quejas que se produzcan en la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado, es decir, en relación especialmente con la Administración tributaria estatal; y efectuando las sugerencias y propuestas que considere convenientes, finalidad que trasciende los aspectos meramente aplicativos y puede alcanzar la propia regulación del tributo en todos sus aspectos.

Ahora bien, todo ello, como reza la exposición de motivos del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *"siempre con el objetivo común de apuntalar la evolución y desarrollo de un sistema tributario moderno, que debe tener entre sus prioridades la de buscar y conseguir el equilibrio entre garantizar el cumplimiento del principio constitucional según el cual los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y aplicar el sistema tributario con absoluto sometimiento a la legalidad, salvaguardando así, entre otros, el principio de seguridad jurídica"*.

De este modo, las funciones del Consejo se pueden concretar ³ en relación con (a) la atención de las quejas presentadas por los contribuyentes, a cuyo efecto se le concede la facultad de recabar y contrastar la información que sea necesaria así como realizar posteriormente, en su caso, las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueran pertinentes, incluyendo la revisión de los actos que se hubiesen dictado; y (b) la posibilidad de emitir propuestas e informes al Secretario de Estado de Hacienda –incluyendo la Memoria anual a que está obligado– referentes a cualquier modificación normativa o de otra naturaleza que se consideren pertinente para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

En relación con las quejas y sugerencias, aspecto fundamental del trabajo del Consejo –aunque no debe estimarse irrelevante su función asesora del SEH–, debemos señalar que su contenido es muy diverso pues afecta tanto a los derechos de los obligados tributarios, como a cuestiones afectantes a la accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios, la simplificación de trámites administrativos y la realización de propuestas de modificaciones normativas o de cualquier medida que suponga una mejora de las relaciones del ciudadano con la Administración. Es decir, no debe definirse la competencia del Consejo por conexión con los derechos del artículo 34 de la LGT, o de cualquier otra norma, sino que se amplía de manera sustancial en su regulación de suerte que se comprende tanto cuestiones de derecho, como cuestiones materiales no jurídicas.

Finalmente añadir que el Consejo realiza sus funciones con total independencia sin que se puedan recibir instrucciones de ningún órgano de la Administración ni de carácter político.

3 Véase el artículo 3 del RD 1676/2009.

2.3.2. Régimen jurídico

Brevemente diremos sobre esta cuestión que, además de las normas que se refieren a las quejas y sugerencias y que hemos citado más arriba, el Consejo se rige en su funcionamiento por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, reiterándose su aplicación cuando se regula el régimen de abstención y recusación de sus miembros.

En cuanto al funcionamiento interno del reducido aparato administrativo adscrito al Consejo, debemos mencionar que se contempla y regula en la Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria -Coordinador de la Unidad Operativa- sobre organización y normas de funcionamiento interno de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente y de los demás órganos y servicios que intervienen en el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias.

2.3.3. La competencia del Consejo

Algunos aspectos de la competencia del Consejo no suscitan problemas importantes que debamos destacar aquí, es el caso de la competencia territorial ya que el Consejo tiene su ámbito de funciones delimitado por los órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda, las dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como el resto de la Administración del Estado con competencias tributarias (éste último supuesto no siempre es tan fácil de concretar como pudiera parecer).

En cuanto a la competencia material, es evidente que viene limitada por la incidencia en la esfera jurídica de los contribuyentes de los tributos o, si se prefiere, del sistema tributario. Es decir, abarcaría a la totalidad de actuaciones desplegadas por los órganos y unidades administrativas que conforman la SEH, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como el resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, cuando estas se refieran al establecimiento o modificación del régimen jurídico de los tributos o al ejercicio de la potestades administrativas de aplicación y gestión –aplicación en el sentido de la LGT, inspección, recaudación, obtención de información, asistencia e información a los contribuyentes, incluyendo sus aspectos materiales y no solo jurídicos-, sancionadoras o revisoras.

Ahora bien, dicho esto advertiremos que la propia remisión al *tributo* puede ser compleja y que, cuando hacemos referencia a actuaciones, queremos resaltar que no nos limitamos a examinar actos administrativos pues, además de emitir sugerencias sobre las normas en vigor y sus posibles modificaciones, se deben incluir los actos de trámite no impugnables y cualquier actuación de la Administración que no entrañe el ejercicio de potestades tributarias, como pueden ser las funciones de asistencia y asesoramiento que presta la Administración pueden ser objeto de quejas y sugerencias.

En esta delimitación de la competencia material del Consejo no puede faltar la remisión a los efectos que sobre la misma produce la existencia de actuaciones penales, pues en estos casos, cuando el Consejo tuviese conocimiento de ello, deberá abstenerse de seguir el procedimiento, siempre que las actuaciones penales tengan relación con los actos y procedimientos a los que la queja se refiera.

Y, asimismo, para los casos en los que se tuviera conocimiento de la tramitación simultánea de una queja y de un procedimiento de revisión de cualquier naturaleza sobre la misma materia, el Consejo podrá abstenerse de tramitar

la primera, comunicándolo al interesado, y se procederá al archivo de la queja. Ahora bien, debe observarse que la abstención que se contempla para este supuesto es bien distinta que la prevista para los casos en los que existan actuaciones penales, pues se trata ahora de una posibilidad que utilizará o no el Consejo, y que, incluso cuando hubiese acordado la abstención, podría elaborar una propuesta o informe en relación a la materia.

No obstante estas diferencias, se trata de una disposición que encaja mal en la naturaleza del Consejo y de sus acuerdos, pues la presentación de una queja es compatible con la interposición de cualquier recurso o reclamación; que reduce la garantía que se ofrece al contribuyente, quien desea conocer el criterio de la institución sobre el asunto que le somete; y que carece de fundamento, pues aunque algunos consideran que tiene pleno sentido pues, cuando se trata de reclamaciones económico administrativas, el acuerdo del Consejo nunca podría pedir su revisión, ello no les priva de valor, más aun cuando pudieran tener contenidos discrepantes.

2.4. Composición y estructura

2.4.1. El Pleno y la Comisión

La opción por el modelo de órgano colegiado es, sin duda, un rasgo peculiar, si se tiene en cuenta que en el Derecho comparado o en otros ámbitos de nuestro ordenamiento (incluidos los no tributarios) la figura del Defensor suele ser un órgano unipersonal. El Consejo para la Defensa del Contribuyente ha sido configurado como un órgano colegiado, en el cual se pretende dar cabida en el seno de este órgano administrativo a todos los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario.

Esta opción permite que el Consejo se estructure en un Pleno y una Comisión (Aunque solo existe una Comisión Permanente, también podrían existir otras).

En principio son miembros del Consejo, y forman todos ellos parte del Pleno, dieciséis vocales. De estos, ocho vocales representan a los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario que son nombrados y cesados por el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden ministerial, a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda. Cuatro de dichos vocales deberán pertenecer al ámbito académico y los otros cuatro deberán ser profesionales en el ámbito tributario, todos ellos de reconocido prestigio.

Otros cuatro vocales representan a la AEAT, integrándose en todo caso entre ellos, el director del Servicio de Auditoría Interna y el director del Servicio Jurídico.

Forman parte también del Pleno un representante de la Dirección General de Tributos y un representante de la Dirección General del Catastro; otro de los Tribunales Económico Administrativos y finalmente será también vocal el Abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Como puede comprobarse, el Pleno se reparte por igual entre la Administración y los vocales externos a ella, lo que unido a la inexistencia de un voto de calidad del Presidente, conduce a la necesidad de que las decisiones se adopten

casi siempre por unanimidad, o, en todo caso, con la aquiescencia de los representantes de la Administración, de suerte que existe un condicionamiento importante respecto de la independencia con la que actúa el Consejo ⁴.

Los miembros del Pleno, todos los vocales del Consejo, tienen los derechos normales de un miembro de un órgano colegiado (asistir y participar con voz y voto, ser convocado con antelación a los Plenos, recabar la información que resulte necesaria para el ejercicio de sus funciones, etc.); siendo destacables entre sus deberes el de guardar sigilo y secreto de los datos, informes o antecedentes de los que tenga conocimiento en relación con las actuaciones del Consejo y el de no hacer uso de su condición de miembros del Consejo en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales.

De entre los miembros del Pleno se elige un Presidente que será asistido por el Secretario. El primero, nombrado por el Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Consejo, por un plazo de cuatro años, ostenta su representación y es el órgano de relación con la Secretaría de Estado de Hacienda y con los demás centros, órganos y organismos, sean públicos o privados.

El cargo de Secretario lo ostentará el vocal Abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Merece una especial atención la Comisión a la que hemos hecho referencia cuya existencia se contempla en el artículo 4.3 del Real Decreto 1676/2009. La Comisión Permanente está integrada por el Presidente del Consejo, por tres miembros designados por el Pleno del Consejo entre los Vocales, a propuesta de su Presidente, y por el Secretario del Consejo. Ahora bien, pueden asistir con voz y sin derecho a voto a sus reuniones los vocales que no sean miembros de ella; también, cuando hayan sido convocados expresamente, los miembros de la unidad operativa y de los servicios de apoyo a que después nos referiremos; y, cuando sean invitados, otros expertos que deberán tener la condición de funcionarios públicos en activo.

La Comisión Permanente no es un Pleno reducido que tenga las mismas funciones que aquel actuando normalmente por delegación. Antes bien, tiene sus propias competencias, si bien, aquellas que pueden tener ciertos efectos se comparten con el Pleno, de forma que es éste quien adopta la decisión final, una vez analizada la propuesta de la Comisión.

Podemos enumerar las competencias de la Comisión reagrupándolas en la siguiente forma: ejecutivas (seguimiento de los expedientes tramitados por el Consejo y su unidad operativa; adopción de las medidas necesarias para la aplicación de las líneas generales de actuación del Consejo aprobadas por el Pleno y colaboración con el Presidente en la dirección del Consejo; preparatorias de las sesiones del Pleno (proponer al Pleno la elaboración de propuestas normativas o de otra naturaleza, tramitación de las quejas, solicitar la convocatoria de sesiones extraordinarias del Pleno; preparar la documentación, informes y estudios necesarios sobre los temas que se hayan de tratar en el Pleno, examinar el borrador de Memoria anual para elevarlo a su aprobación por el Pleno); decisorias (aprobar las contestaciones que procedan en relación con los expedientes de queja, comunicándolas a los interesados y dando traslado de ellas al órgano responsable del servicio); y de supervisión de la Unidad Operativa (revisar los acuerdos de inadmisión de quejas y sugerencias proponiendo al Pleno la decisión que se considere procedente, acordar la abstención de la tramitación de las quejas y el archivo del expediente cuando proceda; resolver, a propuesta de la

4 Debe advertirse que los ocho vocales que provienen de la Administración no forman parte del Consejo a título particular, sino que representan a la Administración o a un sector de la misma, lo que incide en la cuestión que examinamos,

unidad operativa, la prosecución del procedimiento en que hubiera desistido el interesado, por existir un interés general en definir o esclarecer las cuestiones planteadas).

2.4.2. La Unidad Operativa y la Unidad de Apoyo

Aunque no son propiamente parte del Consejo, se ha previsto la existencia de una unidad administrativa de apoyo técnico al Consejo en el desempeño sus funciones, integrada por funcionarios de la AEAT y coordinada por el Director del Servicio de Auditoría Interna, y de una Unidad de Apoyo.

La importancia de las funciones que se encomiendan a la Unidad Operativa nos da noticia de la verdadera significación de esta unidad administrativa en el trabajo del Consejo, muy especialmente de la Comisión. Se trata de funciones como la de toda la tramitación de las quejas y sugerencias, la decisión de abstención o archivo de las quejas cuando proceda, llevar a cabo la comunicación del Consejo con cualquier otro órgano de la Administración o la elaboración de los informes y estudios, particulares o generales, y de los proyectos que le sean encomendados por el Presidente del Consejo.

A este efecto debe destacarse, de cara al contribuyente, la colaboración de la Unidad Operativa en las llamadas "disconformidades internas". Esta figura surge cuando, recibida una queja y la correspondiente contestación del servicio que la hubiere causado, ésta es notificada al contribuyente para que, en determinado plazo, exprese su conformidad o no con la misma. Pues bien, en no pocas ocasiones el interesado guarda silencio y deja transcurrir el plazo, lo que hace presumir que está conforme con el contenido de la respuesta dada a su queja. En estos supuestos la Unidad Operativa, encargada de toda la anterior tramitación, no solo se ocupa de impulsar el procedimiento formalmente, sino que analiza la contestación del servicio y, a pesar de la presunta conformidad del contribuyente, puede llegar a la conclusión de que la respuesta no es correcta, en cuyo caso lo informa al Presidente para que, de estimarse oportuno, el asunto se tramite como si el contribuyente hubiese manifestado su disconformidad.

Destacamos el contenido de esta figura por dos razones: la primera porque asegura a quien desconoce los aspectos técnicos y la complejidad del sistema tributario, que un experto, ajeno al servicio que emitió la respuesta, va a examinar el caso, de suerte que si la respuesta convenció al primero, debe también ser convincente para el segundo. En segundo lugar porque las disconformidades internas no serían posibles si los funcionarios que realizan su trabajo en la Unidad Operativa no actuasen con plena independencia y objetividad, ya que, aún perteneciendo a la propia Administración, han de actuar críticamente con su funcionamiento y con la argumentación que trata de explicarlo o de justificarlo.

Por otra parte, a los efectos de llevar a cabo estas funciones, los miembros de la Unidad tendrán acceso a las bases de datos y a la información necesaria en los mismos términos establecidos para la jefatura de los correspondientes servicios y mantendrán relaciones de coordinación y colaboración con los servicios administrativos responsables de las quejas a fin de que se dé a las quejas la solución más adecuada en cada caso, bajo los criterios de eficacia, agilidad y objetividad. En todo caso, carecen de competencia para acordar u ordenar la adopción de medidas o actos administrativos en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los procedimientos sancionadores y en los de revisión.

La Unidad Operativa, en cuya dirección se sitúa el Jefe de la misma, se estructura en la Unidad Central (encargada de la comunicación con los órganos de la Secretaría de Estado, y de las tareas de enlace entre todas las Unidades

que la componen y las comisiones de trabajo del Consejo) y de dos Unidades Regionales que se distribuyen territorialmente las competencias de la Unidad Operativa.

Por su parte, los servicios de apoyo prestados, en lo fundamental, por inspectores de Hacienda, colaboran directamente con el Presidente del Consejo examinando los expedientes en disconformidad, preparando las reuniones del Pleno y de la Comisión Permanente, elaborando la Memoria del Consejo, redactando propuestas, y trabajando en cuantas otras tareas se les encomienden por el Presidente.

Finalmente hemos de recordar que los miembros de la Unidad Operativa y de la Unidad de Apoyo pueden asistir, cuando sean convocados, al Pleno y a las Comisiones, lo que sucede de manera generalizada para el Jefe de la misma y para los directores de la Unidad Central y de las Regionales.

2.5. El procedimiento

2.5.1. Introducción

Las normas que lo rigen el procedimiento ante el Consejo, ya citadas, se complementan necesariamente con el contenido de la Instrucción de 11 de diciembre de 1998 del Director del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Instrucción sin la cual nunca entenderíamos real y completamente el funcionamiento de la institución.

A nuestro juicio, el procedimiento que se diseña en estas normas no se ajusta al cánones de un verdadero procedimiento tributario. En todo caso su naturaleza sería especial, respondiendo a los siguientes principios:

2.5.1.1. Celeridad

Lo ordena el artículo 10 del Real Decreto regulador del Consejo cuando dispone, en relación con la tramitación de las quejas que:

1. *La tramitación de las quejas seguirá un tratamiento uniforme que garantice su rápida contestación y su conocimiento por el órgano responsable del servicio administrativo afectado.*

Habiendo sido la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda, la que concretaría en seis meses el plazo máximo de duración del procedimiento, contándose desde la fecha en que la queja haya tenido entrada en el registro del Consejo a través de su inscripción o registro en la aplicación informática del mismo.

Ahora bien, al tiempo que se fija este tiempo máximo, se dispone también la ineficacia de su incumplimiento, de manera que la falta de falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de la exposición de hechos ni de los argumentos jurídicos que el obligado tributario hubiere incorporado en su escrito de queja, sin perjuicio de que éste pueda poner de manifiesto la demora ante el Consejo.

Es decir, existe la posibilidad de formular una queja sobre la tramitación de otra queja. Con ello no queremos decir que debieran derivarse consecuencias desfavorables para la Administración como consecuencia del incumplimiento de sus propias normas, pero en algunos casos no es aceptable la situación actual, motivo por el que propondremos que se impida, al menos en ciertos supuestos, que la dilación indebida del procedimiento

termine por hacerlo absolutamente inútil para el contribuyente. Nos remitimos ahora a lo que expondremos posteriormente.

2.5.1.2. Impulso de oficio

Una vez iniciado el procedimiento, las actuaciones que hayan de seguirse en cada caso se impulsan de oficio, correspondiendo a la Unidad Operativa la decisión que corresponda en cada momento -traslado al servicio causante de la queja, comunicación al contribuyente de la contestación del servicio, suscitar disconformidades internas, etc.-, si bien, también el vocal ponente o la propia Comisión Permanente pueden dar impulso a otro tipo de actuaciones cuando sean necesarias.

2.5.1.3. Carácter reservado

Además de los datos que el propio contribuyente aporte en su queja, hemos señalado más arriba que la Unidad Operativa tiene acceso a la información que obra en poder de la Administración, y que también acceden a la misma los vocales del Consejo, cuando sea necesaria para la resolución del expediente.

Pues bien, acorde con el carácter reservado de la información disponible por la Administración tributaria, el artículo 17 del Decreto que lo regula, ordena que todos esos datos, obtenidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y su unidad operativa en el desempeño de sus funciones, tengan carácter reservado y solo puedan ser utilizados en los términos establecidos en el artículo 95 de la LGT.

Por otra parte, y de cara al propio presentador de la queja, se ha previsto que se le respeten los derechos que tendría como contribuyente, a cuyo efecto estas personas podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra su tramitación, si bien para garantizar que solo a ellos se les remite, se ordena dejar constancia del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad que la solicita, así como de la firma del obligado tributario o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio.

2.5.1.4. Audiencia a los interesados

Posiblemente, debido a la naturaleza de las funciones que desarrolla, las normas que lo rigen no han establecido expresamente un trámite de audiencia que asegure la intervención de los interesados en los procedimientos seguidos ante el Consejo. Esta omisión carece de relevancia cuando se trata del contribuyente afectado, pues éste será el presentador de la queja y posteriormente podrá expresar también su disconformidad con la contestación del servicio responsable, sin embargo cuando sí es relevante este derecho es cuando se aprecia que existen otras personas que pudieran verse afectadas por el acuerdo del Consejo, pues si bien sus resoluciones carecen de efectos constitutivos de derechos o deberes, esto no significa que carezcan de toda relevancia. Ahora bien, establecer un trámite de audiencia en los procedimientos seguidos ante el Consejo podría conllevar mayores problemas (vg. identificar a los interesados, comunicaciones con ellos, etc.) de los que se resolverían pues, por otra parte, en estos casos tampoco puede decirse que los posibles terceros queden enteramente al margen de las consecuencias del acuerdo adoptado. Así, si el acuerdo del Consejo propone a la Administración el inicio de un procedimiento de revisión de un acto, corresponde a aquélla, en el trámite de audiencia previsto en el procedimiento de que se trate, abrir el procedimiento a la intervención o audiencia de cuantas personas pudieran resultar afectadas en su condición de interesados.

Expuestos los principios que inspiran este procedimiento especial, veremos las distintas fases del mismo.

2.5.2. Inicio

En principio está previsto que el procedimiento se inicie a instancia de los contribuyentes, presentadores de sus quejas, si bien, en determinados casos es posible que el Consejo decida continuar o iniciar actuaciones en ausencia de un interesado. Ello tendrá lugar bien cuando se declare la inadmisión de una queja pero se aprecien de oficio elementos que lo aconsejen, si bien, su tramitación ya no será la de las quejas sino que la función de esta figura es la de permitir que se pueda elaborar una propuesta o un informe relativo al tema que ha suscitado la queja inadmitida.

En todo caso, cuando la gravedad de los asuntos planteados en una queja así lo requiera, o cuando en ellas se apreciasen conductas que pudieran ser constitutivas de infracción penal o administrativa, la unidad operativa, y previo informe del servicio administrativo afectado por la queja, puede proponer al Presidente del Consejo la remisión del expediente al órgano responsable del citado servicio, a los efectos oportunos. Dicha remisión será comunicada al interesado.

Naturalmente, y más aún dada la naturaleza de la institución, los interesados que hayan presentado una queja podrán desistir de las mismas en cualquier momento, lo que dará lugar a la finalización inmediata del procedimiento, pero sin perjuicio de la posibilidad de que la unidad operativa proponga a la comisión permanente del Consejo la prosecución del procedimiento, por entender la existencia de un interés general o de la necesidad de definir o esclarecer las cuestiones planteadas.

2.5.2.1. Legitimación

Están legitimadas todas las personas físicas o jurídicas así como las entidades del artículo 35.4 de la LGT para formular ante el Consejo cualquier queja o sugerencia, si bien, cuando las quejas tengan relación con un procedimiento tributario, solo están legitimados quienes tengan el carácter de interesado en dicho procedimiento.

A este respecto hemos de decir que no existe previsión normativa sobre el supuesto en el que el presentador de la queja vea rechazada su legitimación por el órgano responsable del procedimiento que la suscita, pero entendemos que corresponde al Consejo tramitar la queja, si bien debiendo exponer su criterio, con carácter previo, sobre esta discrepancia, pues como veremos, en el caso de entenderse por parte del Consejo que carece de legitimación activa deberá declararse la inadmisión de la queja. Somos conscientes de que esta declaración por parte de la institución podría considerarse como una intromisión en las competencias del servicio responsable del procedimiento de que se tratase, pero dado que las resoluciones del Consejo carecen prácticamente de efectos, la resolución no prejuzgaría el resultado del procedimiento tributario.

Mientras que las quejas pueden presentarse personalmente o por medio de representante, debiendo acreditarse este extremo, las sugerencias pueden presentarse de forma anónima.

2.5.2.2. Forma

No existe una forma imperativa a que deban ajustarse las quejas, si bien se exigen algunos requisitos mínimos que deben cumplir tales como la identificación del interesado, así como, en su caso, la existencia de documento

acreditativo de la representación, y los datos que permitan identificar también al servicio responsable y el motivo de su presentación. En todo caso, los funcionarios que reciban las quejas darán un plazo de diez días para que se proceda a la subsanación de cualquier defecto, con advertencia de que si no se atiende este requerimiento se procederá al archivo del expediente.

Al margen de la flexibilidad que se impone en esta materia, existen hojas de quejas y sugerencias en las oficinas y dependencias de la Administración en cuya cumplimentación los interesados tienen derecho a ser auxiliados por los funcionarios de dichas oficinas o dependencias. Ahora bien, como señalan las Memorias, lentamente el número de quejas que se presentan por internet va creciendo en relación al número total de las presentadas. Para ambas posibilidades se ha previsto, aunque posteriormente volveremos sobre este tema, que se de cierta información a los contribuyentes en relación con el procedimiento que se seguirá y con la documentación que pueden acompañar a la presentación de sus quejas.

En cuanto al lugar de su presentación, en todas las dependencias existe una oficina, identificada como tal, encargada de la recepción de las quejas y sugerencias, a cuyos funcionarios se impone el deber de atender a los contribuyentes en esta tarea y de orientarlos en lo que fuese necesario. Además se les exige la formación de un libro registro de las presentadas que reviste cierta importancia para los Servicios de Auditoría Interna ya que recogen todas las manifestaciones de descontento y discrepancia de los ciudadanos con las distintas dependencias de la Administración tributaria, lo que supone una importante información para los servicios de control interno.

2.5.2.3. Inadmisiones

Las quejas pueden ser inadmitidas en determinados supuestos, correspondiendo esta competencia a la unidad operativa, quien deberá informar a la Comisión permanente sobre los acuerdos de inadmisión adoptados y sus causas, pudiendo ésta última, en su caso, revisar dichos acuerdos.

La inadmisión se puede declarar en cualquier fase del procedimiento, siendo exigible, en todo caso ponerlo de manifiesto al interesado, atribuyéndole un plazo de 10 días contados desde el siguiente al de la notificación del requerimiento, para que subsane los defectos que se hubiesen apreciado o exponga las alegaciones que considere convenientes.

El expediente se archivará definitivamente si el interesado no contesta en plazo o persisten las causas que motivaron el acuerdo de inadmisión.

Las causas o motivos de inadmisión los podemos agrupar en las siguientes categorías:

1. Cuestiones afectantes a la falta de legitimación del contribuyente.
2. Cuestiones afectantes al contenido de la queja presentada, tales como la omisión de datos esenciales no subsanables o no subsanados en plazo, y quejas que supongan una reiteración de otras anteriormente presentadas por el mismo contribuyente que ya hubiesen sido resueltas.
3. Cuestiones que afectan a la competencia del Consejo. Se trata bien de escritos cuyo contenido no se ajuste al propio de una queja o de una sugerencia, o de aquellas que realmente son peticiones de información en general, así como las peticiones de información sobre los procedimientos de

devolución tributaria u otros sujetos a plazos específicos, formuladas antes de la finalización de los expresados plazos, y, en particular, cuando se pretenda tramitar como una queja, una reclamación o un recurso o bien, una denuncia pública.

2.5.3. Desarrollo e instrucción

Las normas que regulan el funcionamiento de la institución han sido minuciosas en lo que se refiere a la descripción del desarrollo del procedimiento que ha de seguirse ante y por el Consejo. Esta minuciosidad ha llevado a distinguir el procedimiento a seguir en caso de quejas, del propio de las sugerencias y del correspondiente a las propuestas. Sin embargo, las diferencias no son tan importantes y solo afectan a aspectos muy concretos derivados de la propia diferencia entre las tres figuras mencionadas.

En nuestra exposición procuraremos sintetizar evitando reiteraciones innecesarias.

Por otra parte, ha de destacarse que en la instrucción del procedimiento, en donde se garantiza la presencia del interesado, no existe una fase de alegaciones conclusivas en las que, a la vista de todo el expediente, el contribuyente pudiera pronunciarse con carácter definitivo, ni tampoco, tras la disconformidad del contribuyente con la respuesta del servicio causante de la queja –momento en el que verdaderamente comienza la actuación de Consejo- existe un trámite para alegaciones y pruebas, de suerte que este último momento, el de la disconformidad, es el último trámite en el que el contribuyente debe aportar cuantas pruebas y manifestaciones convengan a su derecho.

Expuesto lo anterior pasaremos a describir el procedimiento a seguir en el caso de las quejas.

Admitida a trámite una queja, la unidad operativa da traslado de ella al responsable del servicio administrativo causante de la misma, el cual debe dar respuesta escrita al interesado en el plazo de 15 días, comunicándolo también a la unidad operativa e informando, en su caso, de la solución adoptada.

La respuesta, para ser considerada satisfactoria debe cumplir ciertos requisitos como son el ser completa, es decir, debe dar respuesta a la totalidad de las cuestiones planteadas por el interesado; deberá ser concreta y clara, de suerte que no sean exigibles conocimientos técnicos al ciudadano al que va destinada; también ha de ser suficiente, pues la contestación debe tener la motivación explicativa de la actuación causante de la queja sin remisiones a normas o informes que la hagan incomprensible en sí misma. En su caso, deberá informar al contribuyente sobre la actuación o medida que vaya a adoptarse y, siempre, debe indicarse al interesado la posibilidad que le asiste de manifestar su disconformidad con la contestación recibida, en el plazo de quince días, dirigiendo un escrito a la Unidad Operativa competente.

El interesado, a partir del momento en el que se le notifica la respuesta, dispone de un mes para manifestar su disconformidad con ella si no se mostrase de acuerdo con la misma, si bien, en caso de silencio, si el propio Consejo no encontrase satisfactoria la respuesta puede proceder a su tramitación por propia iniciativa, dando lugar así a las llamadas “disconformidades internas” a las que ya hemos hecho referencia.

Estas disconformidades internas, propuestas en principio por la Unidad Operativa, serán examinadas por un vocal designado a este efecto por el Presidente, quien le propondrá la continuidad del procedimiento o su archivo

En los casos en los que no se produzca ningún tipo de disconformidad, el procedimiento termina, entendiéndose que el contribuyente ha recibido una explicación satisfactoria de las circunstancias que motivaron su queja, pudiéndose en todo caso, cuando el asunto revele importancia o gravedad (vg. Infracción penal o administrativa), adoptar la medida que se juzgue procedente: sea elaborar un informe al respecto, sea informar al órgano responsable del servicio, del juicio emitido por el Consejo.

En los casos en los que se haya producido la disconformidad con la respuesta de la Administración, el Presidente designará a un vocal como ponente a fin de que formule una propuesta con la contestación que debiera remitir el Consejo al contribuyente. Dicha propuesta será examinada y debatida por la Comisión permanente pudiendo dar lugar a diversas soluciones, pues si la Comisión expresa su desacuerdo con la propuesta, se podrá devolver al ponente la para que, tras un nuevo examen, formule otra propuesta, o bien nombrar a un nuevo ponente. En caso de conformidad con la propuesta, el acuerdo del Consejo será comunicado por el Presidente a los interesados y al órgano responsable del servicio administrativo afectado por la queja. No obstante, si la propuesta hubiese puesto de manifiesto la existencia de vicios o defectos susceptibles de proponer la revisión de oficio de la actuación administrativa (errores de hecho, nulidad absoluta, revocación), la Comisión permanente elevará la propuesta al Pleno para que adopte la decisión que considere procedente, siendo esta la que se comunicará al interesado y al órgano responsable del servicio administrativo afectado por la queja.

Hemos de añadir, para el caso de las quejas, que en ocasiones el servicio responsable de la misma, seguramente entendiendo que la primera respuesta era insuficiente, elabora una segunda respuesta –llamado informe ampliatorio- y lo remite al Consejo. Sobre esta práctica, que carece de fundamento legal, volveremos posteriormente.

En cuanto a la tramitación de las sugerencias, las especialidades del procedimiento que son destacables son las que afectan a los normativos, razón por la que, en estos casos, son remitidas al órgano que tenga asignada, según la materia y el rango de la norma, la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

En todo caso, la disconformidad del contribuyente con la contestación no da lugar a la continuación del procedimiento, como en el caso de las quejas, sino que la Comisión Permanente es quien decide si formulará una propuesta o informe, para lo que nombrará un ponente, o si decide su elevación al Pleno para su estudio y resolución, siendo el Pleno quien decide su remisión al Secretario de Estado de Hacienda o, en su caso, a otros órganos de la Secretaría de Estado o al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Normalmente estas propuestas tendrán lugar cuando concurren razones de especial complejidad o trascendencia, o se vean afectados un gran número de personas o entidades.

2.5.4. Terminación

El procedimiento de las quejas termina bien por el acuerdo de inadmisión, por desistimiento, o por la contestación que se remite al contribuyente, así como al servicio responsable.

Normalmente, y según nos informan las Memorias del Consejo, el número de inadmisiones no es elevado, siendo el motivo más frecuente la reiteración de la queja por parte del contribuyente, muchas veces motivada por el deseo de verse atendido de forma inmediata, lo que nos lleva a la cuestión de la duración máxima del procedimiento.

Las normas reguladoras de la institución disponen que el plazo máximo de duración del procedimiento sea de seis meses, contado desde la fecha en que la queja haya tenido entrada en el registro del Consejo. Ahora bien, a pesar de que se encomienda a la Comisión Permanente la tarea de cuidar del cumplimiento de este plazo de duración y de adoptar las medidas que estime necesarias para evitar demoras, lo cierto es que la falta de contestación en plazo no implica ni la aceptación de los hechos expuestos en la queja, ni de los argumentos jurídicos que el obligado tributario hubiera incorporado en su escrito. Es decir, quizá de acuerdo con la naturaleza del Consejo, no existen consecuencias en los casos de incumplimiento del plazo máximo de duración.



Revista Técnica Tributaria

Estudios

- Gloria Marín Benítez
- Enrique de Miguel Canuto
- Elena Fernández Rodríguez / Antonio Martínez Arias



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica

Gloria Marín Benítez

Abogada. Doctora en Derecho

Miembro de AEDAF

Resumen

La transmisión de la empresa familiar a las siguientes generaciones, sea *mortis causa* o *inter vivos*, puede quedar sujeta a un régimen favorable constituido por una serie de normas que pivotan todas ellas en torno a la exención establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para ciertas participaciones en el capital de entidades.

El propósito de este trabajo es revisar los conflictos interpretativos que con mayor frecuencia se plantean en la aplicación de esos incentivos fiscales a modo de guía de los puntos sensibles que hay que tomar en consideración en la ordenación patrimonial y sucesoria de la empresa familiar.

Abstract

Transfer of family businesses to the next generation, whether mortis causa or inter vivos, is subject to a favorable tax framework of rules grounded on the exemption of certain undertakings from the Net Wealth Tax.

This article reviews the interpretative conflicts arising in practice from the framework's application with the purpose of providing a guide in connection with the sensitive issues to bear in mind when analyzing the planning and succession of family businesses.

Palabras clave

Empresa familiar, exención, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relevo generacional

Key words

Family business, exemption, Net Wealth Tax, Inheritance and Gift Tax, generational handover

Listado de siglas

AN	Audiencia Nacional
DGT	Dirección General de Tributos
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LSC	Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
R	Resolución
S	Sentencia
TRLIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Sumario

1. Preliminar
2. Marco estatal
 - 2.1. Exención en el IP
 - 2.2. Incentivos fiscales en la transmisión mortis causa
 - 2.2.1. Reducción en la base imponible del ISD
 - 2.2.2. No sujeción en el IRPF
 - 2.3. Incentivos fiscales en la donación
 - 2.3.1. Reducción en la base imponible del ISD
 - 2.3.2. No sujeción en el IRPF
3. Marco autonómico y foral
 - 3.1. Marco autonómico
 - 3.2. Marco foral
 - 3.2.1. Territorios históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa
 - 3.2.2. Comunidad foral de Navarra
4. Conflictos en la aplicación de los incentivos fiscales
 - 4.1. Conflictos con origen en la determinación del sujeto pasivo con derecho a aplicar la reducción
 - 4.2. Conflictos con origen en la aplicación de los incentivos a activos no empresariales
 - 4.2.1. Empresas que desarrollan actividades inmobiliarias
 - 4.2.2. Identificación de los activos no afectos a la actividad
 - 4.2.3. Aplicación de la conocida como norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida
 - 4.2.4. Sociedades holding
 - 4.3. Conflictos con origen en el cómputo conjunto de la participación
 - 4.3.1. Delimitación del perímetro familiar
 - 4.3.2. Extinción del parentesco por afinidad
 - 4.3.3. Cómputo de la participación cuando existen derechos de usufructo
 - 4.4. Conflictos con origen en el cumplimiento del requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección remuneradas que representen más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas
 - 4.4.1. Desempeño efectivo de funciones de dirección
 - 4.4.2. Adecuación al ordenamiento mercantil de la remuneración percibida
 - 4.4.3. Necesidad de que la persona que cumpla el requisito sea socio de la entidad
 - 4.4.4. Sobre la posibilidad de que en un holding familiar, la remuneración pueda proceder de las filiales en las que se desarrollan funciones de dirección y no de la holding en la que directamente se participa
 - 4.4.5. Sobre la posibilidad de compatibilizar el ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación
 - 4.4.6. Sobre el cómputo de las retribuciones del trabajo y de actividades económicas
 - 4.5. Conflictos con origen en el distinto devengo del IP y del ISD y en la identificación del momento en que han de entenderse cumplido el requisito de exención en el IP

- 4.6 Conflictos con origen en el requisito de mantenimiento de las participaciones adquiridas por herencia, legado o donación
- 4.7 Conflictos con origen en las discrepancias entre el marco estatal y el autonómico
- 4.8 Conflictos con origen en cambios de residencia
- 5. Algunas reflexiones finales
- 6. Anexo 1. Reducciones autonómicas propias a la donación de la empresa familiar
- 7. Anexo 2. Reducciones autonómicas propias a la herencia de la empresa familiar
- 8. Anexo 3. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (donaciones)
- 9. Anexo 4. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (herencias).

1. Preliminar

El relevo generacional es, junto con la internacionalización y la diversificación del negocio, una de las principales preocupaciones de la empresa familiar.

En el éxito de esa sucesión intervienen muchos factores y, entre ellos, el fiscal: una imposición excesiva puede forzar la venta de la empresa para hacer frente a la deuda tributaria derivada de la propia transmisión a la siguiente generación, dificultando la continuidad de puestos de trabajo y de la propia actividad económica. Por esta razón, las instituciones comunitarias han recomendado desde hace tiempo la reducción de las cargas fiscales que gravan la sucesión empresarial¹, entre otras medidas para facilitar el relevo generacional.

Nuestro ordenamiento permite que la transmisión de la empresa familiar a las siguientes generaciones, sea *mortis causa* o *inter vivos*, quede sujeta a un régimen favorable que aligera notablemente ese coste fiscal. Este régimen viene constituido por una serie de normas en la LISD² y en la LIRPF³ que pivotan todas ellas en torno a la exención establecida en la LIP⁴ para las participaciones en el capital de determinadas entidades. Garantizar el cumplimiento de los requisitos para la exención en el IP y para la aplicación de las bonificaciones en el ISD ha sido, consecuentemente, una constante para lograr el relevo generacional en la empresa familiar sin onerosas cargas fiscales.

Cabe plantearse, no obstante, si velar por el cumplimiento de estos requisitos tiene sentido cuando la comunidad autónoma de referencia renuncia a gravar las transmisiones lucrativas entre cónyuges y padres e hijos y establece bonificaciones (de hasta el 99% de la cuota tributaria en algunos casos) que se aplican también, sin la exigencia añadida de especiales requisitos, a la transmisión por herencia o donación de la empresa familiar⁵.

A nuestro juicio, la respuesta a esa cuestión es indudablemente afirmativa; solo el cumplimiento de los requisitos establecidos para acceder a los incentivos fiscales ofrecidos a la empresa familiar permite:

- a. Acceder a la exención del IP, lo que es relevante (al menos con carácter transitorio durante el ejercicio 2016) en Comunidades autónomas diferentes a Madrid⁶.

1 Recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994 sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (94/1069/CE); Comunicación de la Comisión Europea sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas de 28 de marzo de 1998 (98/C93/02); Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones de fecha 14 de marzo de 2006 (COM (2006) 117 (final)); Resolución del Parlamento Europeo de 8 de septiembre de 2015 que endosa el informe "Las Empresas Familiares en Europa como fuente de crecimiento y mejores empleos".

2 Artículo 20.2 c) y 20.6 de la LISD.

3 Artículos 33.3 b) y 33.3 c) de la LIRPF.

4 Artículo 4.Ocho.Dos, RD 1704/1999.

5 Por ejemplo, Madrid tiene establecida una bonificación en cuota del 99% para las herencias entre cónyuges o entre padres e hijos. Esa bonificación resulta igualmente aplicable, cumplida una serie de requisitos, a las donaciones. Incentivos fiscales similares fueron adoptados por otras comunidades autónomas en un proceso calificado de auténtica competencia fiscal dentro del territorio nacional.

6 El IP fue técnicamente suprimido desde el 1 de enero de 2008 por la Ley 4/2008, que estableció una bonificación del cien por ciento de la cuota y suprimió la obligación de presentar declaración por el Impuesto. Sin embargo el RDL 13/2011 reestableció el IP con carácter temporal para los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Ese restablecimiento fue posteriormente prorrogado por las correspondientes leyes de presupuestos generales del Estado para los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

- b. Permitir, cumplidos los requisitos establecidos, que la ganancia obtenida por el donante no quede sujeta a tributación por el IRPF, lo que posibilita anticipar el relevo generacional sin cargas fiscales evitando la necesidad de esperar al fallecimiento del fundador⁷.
- c. Facilitar el relevo generacional en la empresa familiar cuando, por no haber descendientes, este se produce a favor de familiares que son colaterales⁸.
- d. Permitir un coste reducido en el ISD cuando el causante (en una sucesión *mortis causa*) o el donatario (en transmisiones lucrativa *inter vivos*) residen en comunidades autónomas que no tienen establecido un régimen general de bonificación para las donaciones o adquisiciones hereditarias entre padres e hijos.

En relación con esta última razón, hay que hacer notar que si en los años previos a la crisis existió una tendencia hacia cierta competencia fiscal entre comunidades autónomas por incentivar las adquisiciones lucrativas entre padres e hijos, hoy día se aprecia quizá la tendencia inversa⁹. En este sentido, la aplicación de la reducción para la empresa familiar puede recobrar la relevancia que en algunas comunidades había perdido si se establece, como algunas voces vienen exigiendo desde hace tiempo, una imposición mínima en el ISD o si se generaliza la revisión a la baja de las bonificaciones entre padres e hijos que se aprecia en los últimos años.

Teniendo en cuenta lo anterior, el propósito de este trabajo es revisar los conflictos interpretativos que con mayor frecuencia se plantean en la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar.

Nuestro análisis estará centrado en el caso (más frecuente en la práctica) en el que la empresa reviste forma societaria y no abordará, por tanto, las especificidades que plantea el ejercicio directo de la actividad. Con carácter previo y a modo de introducción, realizaremos un repaso del marco estatal y autonómico de esos incentivos fiscales.

2. Marco estatal

2.1. Exención en el IP

Está exenta en el IP¹⁰ la propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados oficiales, que cumplan los requisitos siguientes:

- 7 Cuando no se cumplen los requisitos establecidos para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, la donación da lugar a una ganancia de patrimonio (por la diferencia entre el valor de mercado de las participaciones y su valor de adquisición a efectos fiscales) que queda sujeta a tributación en el IRPF del donante.
- 8 Las bonificaciones autonómicas a las transmisiones lucrativas se limitan, en los casos en que están aprobadas, a las producidas entre cónyuges o entre padres e hijos. La transmisión *mortis causa* de la empresa familiar a, por ejemplo, un sobrino no podría beneficiarse de estas bonificaciones autonómicas en el ISD y solo quedaría fiscalmente incentivadas si se cumplen los requisitos de la empresa familiar.
- 9 Con la crisis, muchas comunidades autónomas suprimieron o limitaron la aplicación de los incentivos fiscales a las transmisiones lucrativas entre hijos y padres, lo que en algunos territorios (como Canarias, Galicia o Castilla y León) ocasionó un incremento llamativo de las renunciaciones a las herencias que ha motivado, en última instancia, la reintroducción de rebajas en el ISD.

10 Artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

- a. Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A estos efectos, se entiende que una sociedad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por tanto, no tiene derecho a la exención cuando, durante más de 90 días del ejercicio social:

- › más de la mitad de su activo está constituido por valores, o
- › más de la mitad de su activo no está afecto a actividades económicas

Una imposición excesiva puede forzar la venta de la empresa para hacer frente a la deuda tributaria derivada de la propia transmisión a la siguiente generación, dificultando la continuidad de puestos de trabajo y de la propia actividad económica.

- b. Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, afinidad o adopción.
- c. Que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo o actividades económicas. Cuando el cómputo de la participación en la empresa es conjunto, este requisito debe cumplirse por al menos uno de los miembros del grupo familiar.

El importe de la exención solo alcanza al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2.2. Incentivos fiscales en la transmisión *mortis causa*

2.2.1. Reducción en la base imponible del ISD

Cuando se adquiera por herencia o legado la titularidad, la nuda propiedad o el usufructo de participaciones en una empresa familiar y cuando se consolide el usufructo en el nudo propietario como consecuencia del fallecimiento del usufructuario o, como consecuencia de la finalización del usufructo, se reciban derechos en forma de participaciones en una empresa familiar, el valor de las participaciones adquiridas puede reducirse en un 95% a efectos de su integración en la base imponible del ISD¹¹. Según reciente sentencia del Tribunal Supremo¹², y aunque ha sido una cuestión controvertida en el pasado¹³, la reducción solo resulta aplicable a la parte que esté exenta del IP.

11 Artículo 20.2.c) de la LISD.

12 STS 3342/2015 de 16 de julio de 2015.

13 El TSJ de Madrid, por ejemplo, ha mantenido en numerosas ocasiones (p. ej. SSTSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2014, 21 de enero, 17 y 30 de octubre y 15 y 28 de noviembre de 2013 o 1 de marzo de 2012) que la reducción en la base imponible del ISD se aplica al valor de las participaciones sin prorrateo de ninguna clase.

Para la aplicación de esta reducción es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que las participaciones estén exentas en el IP.
- b. Que los adquirentes sean el cónyuge, descendientes o adoptados y, en defecto de descendientes o adoptados, los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado. El cónyuge supérstite mantiene, en todo caso, el derecho a la reducción.
- c. Que la adquisición se mantenga durante 10 años y no se realicen actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

2.2.2. No sujeción en el IRPF

No existe ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Por tanto, la transmisión por herencia de la empresa familiar no queda sujeta a tributación por el IRPF¹⁴.

2.3. Incentivos fiscales en la donación

2.3.1. Reducción en la base imponible del ISD

Cuando se adquiera por donación participaciones en una empresa familiar, el valor de las participaciones puede reducirse en un 95% (aunque solo en la parte que esté exenta del IP) a efectos de su integración en la base imponible del ISD¹⁵.

Para ello es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que las participaciones estén exentas en el IP.
- b. Que los donatarios sean el cónyuge, descendientes o adoptados.
- c. Que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el IP durante 10 años, salvo que fallezca dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.
- d. Que el donante tenga al menos sesenta y cinco años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- e. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

¹⁴ Artículo 33.3.b) de la LIRPF.

¹⁵ Artículo 20.6 de la LISD.

2.3.2. No sujeción en el IRPF

A efectos del IRPF, no se producirá ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones que cumplen los requisitos anteriores¹⁶. A cambio, el donatario mantendrá los valores y fechas de adquisición que los bienes donados tuvieron en manos del donante¹⁷, lo que significa que en realidad se produce un mero diferimiento de la tributación que en otro caso habría tenido que soportar el donante.

3. Marco autonómico y foral

Lo dicho hasta el momento es el régimen estatal de las bonificaciones a la transmisión de la empresa familiar. En función de la residencia del donante/causante o donatario/heredero, pueden resultar de aplicación, además o en lugar de los estatales, otros incentivos fiscales aprobados por la correspondiente comunidad autónoma o territorio foral.

3.1. Marco autonómico

En ejercicio de sus competencias normativas, las comunidades autónomas pueden bien crear las reducciones en la base imponible que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la comunidad, bien regular las establecidas por la normativa del Estado, mejorándolas mediante el aumento del importe o porcentaje de reducción, la ampliación del perímetro de sus destinatarios o la flexibilización de los requisitos para poder aplicarla. Las reducciones propias creadas por las comunidades autónomas se aplican después de las establecidas por la normativa estatal. En cambio, cuando la comunidad autónoma mejora una reducción estatal, la reducción mejorada sustituye, en esa comunidad autónoma, a la reducción estatal.

La mayoría de las comunidades autónomas han hecho uso de esas competencias en lo que se refiere a los incentivos fiscales a la empresa familiar. Tanto para establecer reducciones propias, como para mejorar la reducción estatal.

Para determinar cuándo resulta de aplicación la normativa tributaria de una determinada comunidad autónoma hay que acudir a los criterios o puntos de conexión legalmente establecidos.

De esta forma, resultará aplicable¹⁸:

- a. En el caso de adquisiciones mortis causa, la normativa de la comunidad autónoma en la que el causante tuviera su residencia habitual a la fecha del devengo. No obstante, si el causante tiene su residencia en el extranjero o el heredero no es residente se aplicará, en principio, la normativa estatal.

¹⁶ Artículo 33.3.c) de la LIRPF.

¹⁷ Artículo 36 de la LIRPF.

¹⁸ Artículo 32 de la Ley 22/2009 en relación con sus artículos 27 y 28.

En el ordenamiento tributario estatal rige, con carácter general, un principio de igualdad en las participaciones y adjudicaciones hereditarias inspirado en el principio de homogeneidad de los lotes previsto del artículo 1061 del CC

b. En el caso de donaciones de participaciones en la empresa familiar¹⁹, la normativa de la comunidad autónoma donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo. No obstante, si el donatario tiene su residencia en el extranjero se aplicaría, en principio, la normativa estatal.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta:

- › Que en el ISD, se considera que una persona física residente en territorio español lo es en el territorio de una comunidad autónoma cuando permanezca en ese territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
- › Que no producen efecto los cambios de residencia entre comunidades autónomas que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.
- › Que la aplicación de la normativa estatal cuando el causante, el heredero o el donatario residen en el extranjero puede quedar exceptuada en los siguientes casos²⁰:
 - a. Adquisición *mortis causa* cuando el causante hubiera sido residente de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España: se aplica la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplica a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.
 - b. Adquisición *mortis causa* cuando los herederos sean residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo: se aplica la normativa propia de la comunidad autónoma de la que el causante hubiese sido residente.
 - c. Donación cuando los donatarios sean residentes de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo: se aplica la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde haya estado domiciliada la empresa familiar un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

19 Salvo que se den los presupuestos para la aplicación del artículo 314 del TRLMV —obtención del control sobre una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales—, en cuyo caso resultará de aplicación la normativa de la comunidad autónoma en la que se encuentre localizado el inmueble.

20 Disposición adicional segunda de la LISD, redactada por la disposición final tercera de la Ley 26/2014 para adecuar la normativa del ISD a lo dispuesto por la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

3.2. Marco foral

3.2.1. Territorios históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa

En el marco de lo previsto en el Concierto Económico, todas las Diputaciones Forales han dictado normas que establecen una reducción en base imponible para la adquisición por donación o *mortis causa* de participaciones en la empresa familiar.

Estas normas son aplicables a la sucesión hereditaria o donación en la que el causante o donatario, respectivamente, tenga su residencia habitual en el País Vasco, siempre que la hubiera adquirido con al menos cinco años de antelación. Como excepción, si el adquirente por causa de muerte tiene su residencia en el extranjero, solo resultará aplicable la normativa foral cuando la totalidad de los bienes o derechos que se adquieren estuvieran situados en el territorio del País Vasco.

3.2.2. Comunidad foral de Navarra

En el marco de lo previsto en el Convenio Económico, la Comunidad foral de Navarra ha dictado también normas para que la adquisición por donación o por causa de muerte de participaciones en una empresa familiar quede exenta de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cumplida una serie de condiciones.

Estas normas resultan cuando el causante en una adquisición hereditaria o el donante en una donación tienen su residencia habitual en esta Comunidad. Como excepción, si el contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene su residencia en el extranjero, solo resultará aplicable la normativa foral cuando la totalidad de los bienes o derechos que se adquieren estuvieran situados en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

4. Conflictos en la aplicación de los incentivos fiscales

La aplicación práctica de los incentivos fiscales a la empresa familiar ha dado origen a un gran número de discrepancias interpretativas entre Administración y particulares.

En las líneas que siguen vamos a tratar de ofrecer el estado de la cuestión en relación con estos conflictos planteados en la práctica, a modo de guía de los puntos sensibles que hay que tomar en consideración en la aplicación de los beneficios fiscales de la empresa familiar.

4.1. Conflictos con origen en la determinación del sujeto pasivo con derecho a aplicar la reducción

Si la determinación del sujeto pasivo con derecho a aplicar la reducción en una donación no plantea ningún problema, por cuanto en el propio acto de donación está determinado perfectamente quién adquiere las participaciones en la empresa familiar, no sucede lo mismo en el ISD. Puede suceder así, y de hecho sucede con frecuencia, que formen parte del caudal hereditario participaciones en una empresa familiar que, sea por disposición testamentaria expresa del causante, sea como resultado de la partición hereditaria, no se destinan por igual a todos los herederos. ¿Quiénes, en tal caso, tienen derecho a aplicar la reducción por adquisición de la empresa familiar?

La doctrina administrativa ha venido entendiendo que el empleado es un requisito necesario de la existencia de actividad económica, pero no suficiente si no viene justificado por la carga de trabajo

En el ordenamiento tributario estatal rige, con carácter general, un principio de igualdad en las participaciones y adjudicaciones hereditarias inspirado en el principio de homogeneidad de los lotes previsto del artículo 1061 del CC. De esta forma, y salvo que el causante haya realizado disposiciones testamentarias expresas, a efectos de la liquidación del ISD se trata a los herederos como si sus respectivas adquisiciones se hubiesen hecho con un reparto de la herencia en estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión²¹.

Por tanto, la reducción se reparte de forma igualitaria entre los herederos, salvo adjudicaciones expresas del testador. En este último caso, y como excepción a la regla general de igualdad de la partición a efectos fiscales, la reducción solo beneficiará a los herederos a los que el testador hubiera asignado el bien específicamente.

Pues bien, estas reglas generales han planteado alguna problemática cuando el testador que desea preservar el control de la familia en la empresa, hace uso de la facultad que le permite el artículo 1056.2 del CC, adjudica las participaciones de la empresa familiar a uno solo de los herederos y, no habiendo metálico suficiente en la herencia para atender a las legítimas de los restantes, dispone que se pague a estos con dinero extrahereditario.

En este caso, cabe plantear qué es lo que realmente adquiere por herencia quien recibe metálico extrahereditario. En principio, podría entenderse que, en realidad y pese a las disposiciones testamentarias del causante, lo adquirido por herencia son las participaciones en la empresa familiar, puesto que no hay otros bienes en el caudal relicto para que pueda ser compensado por la mayor adjudicación que se hace al otro heredero y hay que acudir precisamente a la compensación con dinero extrahereditario. Este entendimiento llevaría a defender, en contra de la literalidad con la que se ha interpretado hasta la fecha el principio de igualdad en la participación testamentaria, que el heredero que recibe metálico extrahereditario puede aplicar también la reducción por la adquisición de participaciones en la empresa familiar, pese a no percibir las de hecho por así haberlo dispuesto el causante. De otro modo, se permitiría al heredero al que se atribuye toda la empresa aplicar la reducción también por la parte de la legítima que correspondería a los otros herederos lo que no parece del todo adecuado a las exigencias de la justicia tributaria, pues podría dar lugar incluso a una base liquidable negativa.

Veamos el efecto con un ejemplo.

Imaginemos una herencia con dos herederos en la que el caudal relicto está íntegramente compuesto por participaciones en la empresa familiar por valor de 1MM de euros. Si el testador hace uso del artículo 1056.2 del CC para atribuir toda la empresa a uno de los herederos ordenándole que pague al otro en metálico extrahereditario, tendríamos las dos siguientes opciones:

21 Art. 27.1 de la LISD. En alguna normativa autonómica, sin embargo, la reducción se aplica por quien adquiera las participaciones en la empresa familiar, sea por disposición testamentaria del causante, sea como resultado de la partición. Así, por ejemplo, en Cataluña.

	Herederro 1	Herederro 2
Bienes y derechos atribuidos	1MM€	0,5MM€
Legados a cargo del heredero	0,5MM€	-
Valor de la porción hereditaria	0,5MM€	0,5MM€
Opción 1. Solo el heredero 1 tiene derecho a la reducción • Reducción • Base liquidable	(0,95MM€) (0,45MM€)	0,5MM€
Opción 2. Los dos herederos tienen derecho a la reducción • Reducción • Base liquidable	(0,475MM€) 0,025MM€	(0,475MM€) 0,025MM€

4.2. Conflictos con origen en la aplicación de los incentivos a activos no empresariales

Como se ha apuntado, los incentivos fiscales a la empresa familiar tienen por finalidad facilitar el relevo generacional, evitando que una carga tributaria excesiva ponga en peligro la propia continuidad de la actividad económica desarrollada por la empresa, con riesgo de pérdida de puestos de trabajo directos e indirectos.

Es requisito, por tanto, que la empresa familiar desarrolle una actividad económica y para ello se exige una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Se entiende, por otro lado, que cumplen esos requisitos los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. Otras actividades, en cambio, resultan más problemáticas.

4.2.1. Empresas que desarrollan actividades inmobiliarias

La calificación como actividad económica de ciertas actividades inmobiliarias (arrendamiento y compraventa de inmuebles, promoción inmobiliaria), en las que la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios puede llevarse a cabo con una infraestructura de medios personales y materiales muy reducida y de forma ocasional, ha resultado muy conflictiva en la práctica.

La legislación vigente considera que el **arrendamiento de bienes inmuebles** constituye una actividad económica únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa²².

22 El artículo 27.2 de la LIRPF. Hasta la reforma de la Ley 26/2014, se exigía asimismo local exclusivo.

Podría entenderse que el establecimiento legal de unos requisitos taxativos para que el arrendamiento de inmuebles tenga carácter empresarial permitiría, cumplidos esos requisitos, que un patrimonio familiar inmobiliario destinado al arrendamiento tuviera acceso a los incentivos fiscales a la empresa familiar.

Sin embargo, ha sido controvertido en el pasado si el requisito legal constituye una condición necesaria (sin ella el arrendamiento de inmuebles no podría considerarse una actividad empresarial), suficiente (basta con su concurrencia para que el arrendamiento califique automáticamente como actividad empresarial) o un mero indicio de la existencia de actividad empresarial.

La doctrina administrativa²³ ha venido entendiendo (no sin vacilaciones y cambios de criterio a lo largo del tiempo) que el empleado es un requisito necesario de la existencia de actividad económica, pero no suficiente si no viene justificado por la carga de trabajo. El TS, por su parte, ha entendido que la actividad empresarial debe definirse por la actividad desarrollada siendo la existencia de empleados (o su ausencia) un dato a tener en cuenta, pero no lo esencial²⁴.

Este es, sin duda, uno de los conflictos que con mayor frecuencia se plantean en la práctica.

Cuando el arrendamiento de inmuebles se desarrolla en el seno de un grupo de empresas la problemática se complica aun más pues se plantea si el requisito legal puede ser cumplido por solo una de las sociedades del grupo, sin perjuicio de poder predicar la existencia de actividad económica en el resto de las sociedades a efectos de la aplicación de la exención en el IP.

En un primer momento, la doctrina administrativa entendió que los requisitos de local y empleado pueden entenderse cumplidos a nivel de grupo a los efectos de considerar la concurrencia de una actividad económica desde un punto de vista fiscal²⁵. Sin embargo, el TEAC²⁶ consideró que estos requisitos solo pueden entenderse cumplidos por cada una de las sociedades individualmente consideradas pues, en palabras del propio Tribunal *"sería difícilmente entendible que tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y empleado para caracterizar el arrendamiento y compraventa de inmuebles como actividad económica se pasara ahora, sin modificación normativa alguna, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad vinculada"*. Resaltamos la alusión a ausencia de modificación normativa porque en la actualidad, tras la promulgación de la nueva LIS, esa modificación normativa ya se ha producido y se permite, al menos a efectos del IS, que el concepto de actividad económica se determine teniendo en cuenta a todas las sociedades del grupo. Cabe plantear si ese concepto amplio de actividad empresarial puede resultar también aplicable a efectos de la exención en el IP. El entendimiento administrativo parece inclinarse hasta la fecha por una respuesta negativa²⁷.

23 RTEAC de 28 de mayo de 2013; DGT, CV2699-13.

24 SSTs de 28 de octubre de 2010, 8 de noviembre de 2012 y 18 de septiembre de 2014.

25 DGT, V0233-10, V0234-10, V0235-10, V0236-10 y V0237-10, todas ellas de 11 de febrero de 2010, así como V0627-10 y V0628-10, ambas de 31 de marzo de 2010.

26 Resoluciones de 23 de marzo de 2011 y de 30 de junio de 2010.

27 Así parece pronunciarse la DGT en C. V3475-15, de 12 de noviembre, en relación, no obstante, con sociedades que participan en una comunidad de bienes. Con más claridad, la consulta V1999-16, de 9 de mayo, rechaza la aplicación de los criterios establecidos en el Impuesto sobre Sociedades para valorar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el IRPF (por remisión de la LIP) para determinar si el arrendamiento de inmuebles cumple los requisitos para ser empresarial.

En relación con la **compraventa de bienes inmuebles**, en un primer momento la LIRPF exigía también los mismos requisitos legales taxativos que para el arrendamiento a efectos de su calificación como actividad económica. Con la entrada en vigor de la Ley 35/2006 los requisitos legales taxativos quedaron circunscritos solo al arrendamiento de inmuebles con lo que, desde entonces, la valoración de si la compraventa de inmuebles constituye una actividad empresarial exige el examen de los requisitos generales, a saber: (i) ordenación por cuenta propia (ii) de medios materiales y personales (iii) con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

En relación con la actividad de **promoción inmobiliaria** (entendida como transformación del terreno para su edificación), la jurisprudencia y doctrina se inclina de forma mayoritaria por su calificación como actividad empresarial, aunque su desarrollo pueda realizarse con una infraestructura de medios personales o materiales prácticamente nula.

4.2.2. Identificación de los activos no afectos a la actividad

La identificación de los activos no afectos a la actividad es relevante en dos estadios diferentes de la aplicación del régimen fiscal: en primer lugar, para determinar si la empresa cumple o no el primer requisito (el relativo a la composición del activo) de la exención del IP; en segundo lugar, para determinar el importe, una vez cumplidos todos los requisitos, de la exención en el IP o de la reducción en el ISD.

Pues bien, la delimitación entre los activos afectos y no afectos a la actividad es otra de las cuestiones que más problemática presenta en la práctica.

Por un lado, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.
- d. Por otro lado, se excluyen expresamente de la consideración de bienes afectos:
- e. Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad,
- f. Los activos representativos de la cesión de capitales a terceros.
- g. Los activos destinados al uso particular del titular de la actividad económica, como los de esparcimiento y recreo.

Como excepción a estas reglas, y pese a su posible calificación como activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o de la cesión de capitales a terceros, se tratan en todo caso como bienes afectos los valores siguientes:

- a. Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- b. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d. Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea patrimonial.

Pues bien, teniendo en cuenta esos criterios, la problemática suele plantearse en relación con elementos patrimoniales que se **utilizan de forma simultánea** en actividades económicas y privadas. En principio, estos bienes no se consideran afectos a la actividad salvo que la utilización para necesidades privadas sea accesorio y notoriamente irrelevante. Y se entiende que esto último ocurre cuando se trata de bienes del inmovilizado —distintos a automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo²⁸— que, habiendo sido adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica, se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Cuando se trata de activos que son objeto de un uso parcial en la actividad económica, la afectación se entiende limitada a aquella parte que, siendo susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, realmente se utiliza en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles (como por ejemplo, vehículos).

También ha sido controvertida la calificación como afecto de las disponibilidades líquidas de la empresa. Cuando las disponibilidades líquidas de encuentran depositadas en la cuenta corriente, esa calificación como activos representativos de la cesión de capitales a terceros (y, por tanto, como activos no afectos) debería, en principio, ser rechazada²⁹. Sin embargo, debe rechazarse también su consideración automática como bien afecto ya que, en realidad, la calificación de las disponibilidades líquidas como bien afecto o no, exige un análisis caso a caso de la proporcionalidad entre el saldo medio de la cuenta y las necesidades de circulante de la empresa, de forma que, si existe una tesorería ociosa, esa sí podría ser calificada como bien no afecto a la actividad³⁰.

En cualquier caso, una parte de las disponibilidades líquidas de la empresa deberá en todo caso calificarse como elemento afecto, pues es evidente que cualquier empresa necesita una cuenta corriente para el desarrollo normal de su actividad, sobre todo teniendo en cuenta que la realización de pagos en efectivo superiores a 2.500 euros se encuentra prohibida en nuestro ordenamiento. Y, desde luego, si la empresa tiene un plan de inversiones en el

28 Para estos bienes, en principio, no cabe utilización para necesidades privadas sin perder el carácter de bien afecto. Como excepción, se admite el uso accesorio y notoriamente irregular de los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

29 RTEAC, 12 de marzo de 2015.

30 RTEAC 2 de julio de 2015.

que, a corto plazo, vaya a ser necesario disponer de liquidez, la existencia de tesorería o inversiones financieras disponibles en la empresa para atender a ese plan de inversión no debería ser calificada como tesorería ociosa.

Se trata, como puede apreciarse, de una cuestión de prueba que habrá de ser dilucidada atendiendo a las circunstancias del caso concreto.

4.2.3. Aplicación de la conocida como norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida

Para evitar que una sociedad que ha venido desarrollando una actividad empresarial a lo largo del tiempo pueda quedar excluida de la exención del IP (y de la reducción en el ISD) por el hecho de que los beneficios obtenidos, en lugar de reinvertirse en activos empresariales, se depositen de forma transitoria en inversiones financieras, la LIP contiene la siguiente norma:

“No computarán ni como elementos no afectos ni como valores, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas”.

La interpretación de esta norma (conocida como “norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida”) ha sido un foco tradicional de controversias.

Se ha planteado así, en primer lugar, si pueden calificarse como beneficios procedentes de la realización de actividades económicas los obtenidos en la venta de un elemento del inmovilizado afecto a la actividad. La duda surge porque en el IRPF quedan excluidos del rendimiento de las actividades económicas las ganancias de patrimonio obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales, aunque se encuentren afectos a la actividad, y porque, a efectos contables también reciben un tratamiento específico y no se incluyen como ingresos de la explotación³¹.

En relación con la asimilación que hace la norma de los dividendos al beneficio empresarial, se ha planteado también, en segundo lugar, si esa asimilación ha de extenderse a las plusvalías obtenidas en la venta de la participada. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa se ha mostrado favorable a asimilar las plusvalías obtenidas por la venta

31 En resoluciones de 10 de julio de 2008 y 27 de septiembre de 2007, el TEAC mantuvo que la ganancia obtenida en la venta del activo afecto no se podía computar como procedente de actividades empresariales. En resoluciones posteriores el criterio parece ser incluirla como parte del beneficio empresarial (RTEAC de 5 de junio de 2014). Ha de apuntarse, no obstante, que esta última interpretación, que favorecería la aplicación de la exención del IP, se ha realizado en relación con un régimen diferente (el de sociedades patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades), en el que la interpretación favorable al obligado tributario sería que la ganancia no se considerara beneficio empresarial. Habría que considerar con prudencia, por tanto, la posibilidad de que la interpretación administrativa se mantenga a efectos del IP pues no sería la primera vez que la interpretación de esta misma norma cambiara radicalmente de sentido en función del régimen asociado a su aplicación. Nos estamos refiriendo, en particular, al cambio interpretativo de la norma que se produjo con la sustitución del régimen de transparencia fiscal por el de sociedades patrimoniales.

Una parte de las disponibilidades líquidas de la empresa deberá en todo caso calificarse como elemento afecto, pues es evidente que cualquier empresa necesita una cuenta corriente para el desarrollo normal de su actividad

de valores que cumplan los requisitos del apartado anterior a los beneficios no distribuidos³².

También se ha suscitado, en tercer lugar, si los elementos o valores que por su naturaleza serían claramente no afectos a la actividad empresarial deben, en aplicación de esta regla, excluirse del cómputo (tanto del numerador como del denominador del cociente que representa la parte

del activo que está afecto a la actividad) o tratarse como activos afectos. El TS ha entendido que la aplicación de la norma para evitar la patrimonialidad sobrevenida debe llevar a tratar los elementos o valores como activos afectos a la actividad y no a excluirlos del cómputo³³, lo que favorece la aplicación de la exención en el IP.

Por último, se ha planteado si la calificación de estos activos como afectos debe tomarse en consideración no solo para dilucidar si el requisito del activo se cumple sino también para determinar el importe de la exención en el IP o de la reducción en el ISD. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa ha entendido³⁴ que la calificación como bien afecto es a los efectos de determinar si se cumple el primero de los requisitos de la exención y que, en cambio, en cuanto al importe de la exención en el IP (o de la reducción en el ISD), los activos deben tratarse según su naturaleza y, por tanto, como bienes no afectos.

4.2.4. Sociedades holding

Otro foco de controversia se halla en la aplicación de la exención en el IP a las sociedades *holding*. En principio, si una sociedad tiene en su activo valores que otorguen al menos un 5% de los derechos de voto de otra entidad y esos valores se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación con la correspondiente organización de medios personales y materiales, esa participación se considera bien afecto a la hora de determinar el cumplimiento del requisito sobre composición del activo.

Ahora bien, la calificación de los valores representativos de la participación en otra entidad como activos afectos, permitiría realizar planificaciones fiscales en las que el valor de los activos no afectos, en la medida que se situara en filiales de segundo o ulterior nivel, quedaría también exento de tributación en el IP. Para evitar esas planificaciones fiscales y desde el 1 de enero de 2007, la misma regla de proporcionalidad entre activos afectos (minorados en el importe de las deudas) y el valor del patrimonio neto, se exige en la valoración de las participaciones de entidades participadas.

En la aplicación práctica de esta regla se ha planteado la duda de si para determinar la proporción de la exención debe (i) aplicarse al valor contable de las participaciones que la *holding* tiene en las participadas el porcentaje que en estas representan los activos afectos sobre el patrimonio neto o (ii) tomarse el valor consolidado de la sociedad *holding* (esto es, tomando el valor de los activos subyacentes). El resultado puede no ser el mismo.

Imaginemos por ejemplo, la siguiente situación:

32 DGT, V0487-06, V1321-07 y 1334-07, si bien, como en el caso anterior, a los efectos del régimen de sociedades patrimoniales.

33 SSTs de 15 de octubre de 2015 y de 3 abril de 2014.

34 RTEAC de 31 de enero de 2011; DGT V0852-11, V1571-11 y V2302-11.

Sociedad holding			
80	Participaciones en A	Fondos propios	100
20	Participaciones en B		

Donde A, tiene un activo total de 1000 del que solo está afecto el 30%, y B, tiene un activo total también de 1000 que está afecto en su totalidad.

Con la primera interpretación, el porcentaje de la exención sería igual al 44%, pues del activo total de la holding por valor de 100 solo un valor de 44 —24, por la participaciones en A ($30\% * 80$), y 20, por las participaciones en B ($100\% * 20$)—, estaría exento.

Con la segunda interpretación, el porcentaje de la exención sería igual, en cambio al 65% — $30\% * 1000$, por los activos de A, más $100\% * 1000$, por los activos de B, dividido entre 2000—.

La literalidad de la norma parece apuntar más a la primera alternativa, aunque la segunda permite que el importe de la exención sea más coherente con la situación de la empresa y la relevancia de los activos afectos en el total del grupo. No hay hasta la fecha posición administrativa al respecto.

4.3. Conflictos con origen en el cómputo conjunto de la participación

Como hemos visto, la ley permite que el requisito de participación se cumpla bien de forma individual por cada sujeto pasivo, bien por el grupo familiar. Esta segunda posibilidad ha sido origen también de discrepancias y dudas interpretativas en los puntos que se abordan a continuación.

4.3.1. Delimitación del perímetro familiar

El número e identidad de los familiares con derecho a la exención puede variar enormemente en función del sujeto desde el que se determina el perímetro familiar. La situación puede no ser la misma si el cómputo se hace desde cada sujeto pasivo del Impuesto, desde el familiar que realiza las funciones de dirección o desde cualquiera de los familiares, incluyendo al "patriarca", lo que permitiría abarcar al número mayor de miembros posible. Este último, que es el criterio más favorable, ha sido admitido expresamente por la doctrina administrativa³⁵.

La cuestión debe tenerse presente para adoptar medidas de planificación a la muerte del patriarca pues, en función del número de descendientes de cada rama familiar, ese fallecimiento puede llevar aparejado el incumplimiento del requisito en la segunda o tercera generación.

4.3.2. Extinción del parentesco por afinidad

Se ha planteado en la práctica si el pariente por afinidad puede ser tomado en consideración en el cómputo de la participación del grupo familiar una vez que se ha producido la disolución del vínculo conyugal que le unía

35 DGT, consultas 0038-99, 1664-99, 0422-00y V0916-07.

El número e identidad de los familiares con derecho a la exención puede variar enormemente en función del sujeto desde el que se determina el perímetro familiar

a la familia, sea por fallecimiento del cónyuge, sea por divorcio. En algunos casos³⁶ se ha entendido que extinguido el vínculo matrimonial por divorcio o por fallecimiento, desaparece asimismo el parentesco por afinidad. La posición administrativa no es uniforme. El TEAC se ha mostrado favorable a la persistencia del parentesco por afinidad puesto que nuestro CC no prevé que el parentesco por

afinidad se extinga con el fallecimiento³⁷. Pero no es esta la posición sostenida por la DGT³⁸. La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2016 (rec 3316/2015) ha venido a admitir, a efectos de la aplicación de los grupos de parentesco establecidos en la LISD, la persistencia del parentesco por afinidad aunque fallezca uno de los cónyuges del matrimonio que sustentaba ese parentesco. Habría que ver si esa misma interpretación se admite para el caso de disolución del vínculo conyugal por divorcio.

4.3.3. Cómputo de la participación cuando existen derechos de usufructo

La norma no aclara cómo se realiza el cómputo cuando la propiedad sobre las participaciones está disociada entre el usufructo y la nuda propiedad. Tampoco existen precedentes administrativos o jurisprudenciales al respecto. Una posibilidad consistiría en aplicar a los porcentajes de capital que representa la nuda propiedad, los porcentajes con que el IP diferencia la propiedad y el usufructo. Es una solución que parece razonable cuando se trata del cómputo individual. Otra opción es medir el porcentaje en el cómputo individual por el que representen las participaciones que tiene el nudo propietario, sin duplicar el cómputo en caso de grupo familiar.

4.4. Conflictos con origen en el cumplimiento del requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección remuneradas que representen más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas

Este requisito también ha sido un foco frecuente de conflictos en la práctica en relación con distintas cuestiones.

4.4.1. Desempeño efectivo de funciones de dirección

Según el artículo 5 del RD 1704/1999, el desempeño de cualquier cargo (presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente) que determine una efectiva intervención en las decisiones de la empresa serviría a efectos del cumplimiento del requisito.

De esta forma, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión,

36 STSJ de Madrid de 31 de mayo de 2012.

37 RTEAC de 8 de julio de 2014.

38 DGT, consultas V0296-16, V1375-10 y V2253-07.

dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. Según la doctrina administrativa, ha de existir una intervención en el día a día de la empresa³⁹, con lo que no serviría el mero nombramiento como miembro de un consejo de administración que se reúne pocas veces al año y las funciones tienen que afectar a la actividad general, con lo que el ejercicio de funciones directivas respecto de un área muy concreta de la actividad de la empresa tampoco sería suficiente⁴⁰.

4.4.2. Adecuación al ordenamiento mercantil de la remuneración percibida

Como la retribución de los administradores es una materia regulada por el ordenamiento mercantil⁴¹, se ha planteado si una remuneración que no cumple los requisitos establecidos en la normativa societaria permite dar al cumplimiento al requisito de remuneración.

La doctrina administrativa no ha mantenido una posición constante a lo largo del tiempo. En un primer momento⁴² mantuvo que no, aunque también afirmó⁴³ que la ley se limita a exigir que las remuneraciones percibidas por el sujeto pasivo en el ejercicio efectivo de funciones directivas represente más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo, con independencia del tipo de contrato que se utilice (laboral o mercantil), cuestión que se consideraba ajena para el disfrute de la exención en el impuesto patrimonial. La posición que parece haber prevalecido en la doctrina administrativa⁴⁴ es la de que una infracción de los requisitos mercantiles en materia de remuneración de los administradores no impide dar por cumplido el requisito de remuneración a efectos de la exención en el IP, ya que si existe ejercicio efectivo de funciones ejecutivas y se percibe una remuneración por dicho ejercicio, no debe haber objeción a la aplicación de la exención. Esta posición ha sido confirmada recientemente por el TS en sentencia de 18 de enero de 2016⁴⁵. En cualquier caso, y para evitar estas u otras situaciones conflictivas, nunca estará de más asegurar que la retribución percibida por la persona que realiza las funciones directivas cumple los requisitos exigidos por el orden mercantil.

39 DGT, V1155-14.

40 RTEAR de Canarias de 30 de septiembre 2014.

41 Artículos 217 y 249 del TRLSC. Para sociedades cotizadas, arts. 529 sexdecies, septdecies, octodecies y novecdecies del TRLSC.

42 DGT, V1848-09.

43 DGT, V1714-09.

44 DGT, V2372-10; respuesta de 7 de febrero de 2011 a la solicitud de aclaración de la *Conselleria de Facenda* de Galicia. La cuestión, con todo, no parece del todo clara, pues en alguna consulta reciente (DGT, V2294-15) afirma que no se puede entender cumplido el requisito de remuneración en los administradores, *"al ser dicho cargo gratuito por establecerlo así las normas estatutarias"*.

45 En palabras del TS: *"...no cabe desconocer, que esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es «consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento» (sentencia de 18 de marzo de 2009 (rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación 6794/2005, FD. Tercero), por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad"*.

4.4.3. Necesidad de que la persona que cumpla el requisito sea socio de la entidad

Es esta una cuestión que también ha planteado dudas en la práctica. La doctrina administrativa ha interpretado⁴⁶ que la persona del grupo familiar que cumpla los requisitos de ejercicio de funciones directivas y remuneración ha de ser socio de la entidad pues, en otro caso, quedaría excluida del grupo de parentesco a efectos de la exención. Sin embargo, la reciente sentencia del TS de 26 de mayo de 2016 entiende que la interpretación administrativa *"no se ajusta al espíritu de la norma, pues en ningún momento la Ley dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco"* y que de la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal *"tampoco resulta la obligación de que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar"*.

Esta sentencia evitará que un relevo generacional *de facto* en la empresa familiar perjudique la imposición patrimonial de la primera generación o la posibilidad de aplicar a su posterior donación o transmisión por herencia la reducción en el ISD.

4.4.4. Sobre la posibilidad de que en un *holding* familiar, la remuneración pueda proceder de las filiales en las que se desarrollan funciones de dirección y no de la *holding* en la que directamente se participa

La doctrina administrativa⁴⁷, en una interpretación que ha sido origen de no pocos conflictos en la práctica, ha venido exigiendo que los rendimientos que computen sean únicamente los procedentes por el ejercicio de funciones directivas en la sociedad en la que se participa. Si el grupo familiar se organiza como *holding* con participadas la remuneración por el ejercicio de funciones directivas debería, por tanto, obtenerse de la *holding*.

La DGT ha admitido la posibilidad de que las retribuciones sean satisfechas por otra entidad del grupo si esa posibilidad estuviera *"contenida de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella"*, pero las funciones directivas se deben ejercitar (bien por el sujeto pasivo titular de las participaciones, bien por alguno de los miembros de su grupo de parentesco) respecto de la entidad *holding* y no respecto de sus participadas⁴⁸. Ha de apuntarse, no obstante, que esta posibilidad no es fácil de articular en la práctica desde el punto de vista mercantil pues, por un lado, plantea dudas su compatibilidad con los principios de buen gobierno corporativo que deben regir a la filial (sobre todo en grupos donde existan minoritarios) y, por otro lado, puede plantear dificultades de distinción entre la parte de retribución que remunera las funciones directivas de la *holding*, y aquella que remunera las funciones de dirección de las propias filiales.

La solución de estos casos probablemente deba venir de la mano de una modificación legislativa que flexibilice el cumplimiento del requisito en grupos familiares.

46 DGT, V0563-11; RTEAR de Madrid 19.12.2011.

47 DGT, 0008-99, V0632-03.

48 DGT, V0158-14.

4.4.5. Sobre la posibilidad de compatibilizar el ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación

En algunos casos se ha puesto en duda el cumplimiento del requisito de ejercicio de funciones de dirección cuando la persona percibe una pensión de jubilación.

Sobre esta cuestión, la jurisprudencia ha negado que se pueda rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión⁴⁹ y esta posición ha sido también asumida por la doctrina administrativa⁵⁰.

Dicho esto, la cuestión no es del todo irrelevante: se trata al final de una cuestión de prueba de forma que hay que analizar en cada caso concreto si, dadas las condiciones personales del familiar en cuestión, puede considerarse que se cumplen los requisitos necesarios para aplicar la reducción. La percepción de la pensión no es, en absoluto, determinante en la conclusión que se alcance en ese análisis, ya que puede ser que lo indebido sea la pensión y no la reducción. Ahora bien, unida a la edad del percceptor, sí puede ser un indicio de que el desarrollo de actividades directivas no es tal, lo que podría llevar a negar la reducción.

4.4.6. Sobre el cómputo de las retribuciones del trabajo y de actividades económicas

La retribución obtenida por el ejercicio de funciones directivas debe representar más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas obtenidas por el sujeto pasivo o el miembro del grupo familiar en el que se cumple el requisito.

El cómputo incluye la suma de los rendimientos netos del trabajo personal y de actividades empresariales y profesionales⁵¹ y también suscita dudas en la práctica.

Se ha planteado así, por ejemplo, si las **pérdidas** obtenidas en el ejercicio de una actividad económica deben ser incluidas en el cómputo. La doctrina administrativa⁵² ha entendido que las rentas negativas (pérdidas de actividades empresariales) sí deben tenerse en cuenta, lo que facilita el cumplimiento del requisito. Por otro lado, se ha cuestionado si los **ingresos extraordinarios** que pudieran haberse obtenido en el ejercicio anterior al de la transmisión de la empresa familiar deben tomarse en cuenta a efectos del cómputo, habida cuenta de que el sentido de la norma es garantizar que la principal fuente de renta del sujeto que cumple el requisito sea, precisamente, la retribución de la empresa familiar, y la obtención de rentas extraordinarias puede alterar esa realidad. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa ha mantenido una posición cambiante: en algunos casos, favorable a la exclusión de las rentas "cuya producción aleatoria y esporádica" es ajena a la idea de principal fuente

49 En sentido, por ejemplo, SSTs de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. n.º 4083/2005), 10 de junio de 2009 (rec. cas. n.º 3343/2006)

50 DGT, V0587-13 y V2372-10.

51 DGT, 2002-02 y STSJ Andalucía de 3 de diciembre de 2012 (rec. 1569/2007).

52 DGT, 1103-97.

La posición que parece haber prevalecido en la doctrina administrativa es la de que una infracción de los requisitos mercantiles en materia de remuneración de los administradores no impide dar por cumplido el requisito de remuneración a efectos de la exención en el IP

de renta⁵³; en otros, favorable a la inclusión de todos los rendimientos de la actividad empresarial o profesional, aun cuando tengan carácter excepcional⁵⁴.

Cuando la persona **participa en varias sociedades** cabe plantear si el cómputo del porcentaje debe realizarse de forma separada para cada una de las entidades y, en caso afirmativo, si para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección

ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, no se incluyen los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades. Sobre esta cuestión la posición es clara: cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ella concurran las restantes condiciones para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, para determinar si se cumple el requisito de que el 50% del total de rendimientos del trabajo y actividades económicas procede del ejercicio de funciones directivas, el cómputo se efectuará de forma separada, sin incluir los rendimientos derivados del desempeño de funciones directivas en otras entidades⁵⁵.

4.5. Conflictos con origen en el distinto devengo del IP y del ISD y en la identificación del momento en que han de entenderse cumplido el requisito de exención en el IP

Entre los requisitos legalmente establecidos para aplicar la reducción en la base imponible a efectos del ISD, se encuentra el de que las participaciones donadas estén exentas del IP. Este requisito, como los restantes, ha de producirse en el momento del devengo del ISD y ello plantea el problema de cuándo deben entenderse a su vez cumplidos los requisitos para la exención del IP, lo que exige que el cumplimiento de los requisitos para exención en el IP se mida en el devengo del ISD.

Cuando se trata de los requisitos de composición del activo y de participación individual o conjunta en la entidad, es fácil medir el cumplimiento en la fecha de devengo del ISD (fallecimiento del causante, en caso de adquisición *mortis causa*; fecha de la donación, en caso de transmisión lucrativa *inter vivos*).

Más complicado es determinar cuándo debe de cumplirse el requisito de ejercicio efectivo de funciones directivas remuneradas con un importe superior al 50% del total de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Como regla general, hay que acudir al último período impositivo del IRPF en la fecha de devengo. A estos efectos, la doctrina administrativa⁵⁶ distingue el caso de adquisición *mortis causa*, cuando quien cumplía el requisito era el propio causante, de los demás. En el primer caso, como el período impositivo del IRPF termina en la fecha de fallecimiento del causante, ha de tomarse el período que va desde el inicio de ejercicio hasta la propia fecha de devengo del ISD. En otros casos, en cambio, hay que atender al período impositivo del año anterior a aquel en que

53 R.TEAR de Andalucía (Sala de Sevilla) de 27 de noviembre de 2014.

54 R.TEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 29 de octubre de 2010.

55 Artículo 5.2 del RD 1704/1999; DGT, V1125-14.

56 Resolución 2/1999 de la DGT.

se produce el devengo. Este último criterio se aplica tanto a los casos de donaciones, como de adquisiciones *mortis causa* en caso de que quien cumpla el requisito no sea el causante⁵⁷.

La cuestión, con todo, no es completamente clara, pues en algunos casos de adquisición *mortis causa*, en los que el causante no era quien ejercía funciones de dirección, nuestros tribunales han sostenido igualmente que hay que atender a las rentas de quien ejerce las funciones hasta el momento de la defunción del causante⁵⁸.

En algunas comunidades autonómicas, la cuestión a efectos de la aplicación de la reducción mejorada autonómica, se encuentra expresamente regulada. Así, por ejemplo, en Cataluña se debe tomar en consideración el año natural anterior a la muerte del causante en caso de sucesiones (con independencia de quien sea quien cumpla el requisito), mientras que, si se trata de una transmisión *inter vivos*, la referencia a tomar es la del último periodo impositivo.

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ella concurren las restantes condiciones para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar, para determinar si se cumple el requisito de que el 50% del total de rendimientos del trabajo y actividades económicas procede del ejercicio de funciones directivas, el cómputo se efectuará de forma separada, sin incluir los rendimientos derivados del desempeño de funciones directivas en otras entidades

4.6. Conflictos con origen en el requisito de mantenimiento de las participaciones adquiridas por herencia, legado o donación

Para poder mantener la reducción del 95% sobre las participaciones recibidas tanto por herencia, legado o donación, se exige el mantenimiento de la adquisición durante los 10 años siguientes. Cuando se trata de participaciones adquiridas por donación se exige, además, mantener el derecho a la exención del IP durante ese período de tiempo.

Se ha entendido que el requisito de mantenimiento se proyecta sobre el valor de las participaciones adquiridas, pero no sobre las participaciones en sí. Por otro lado, en el caso de adquisiciones hereditarias, se entiende, salvo atribución específica por el testador a persona determinada o atribución en concepto de legado, que el requisito se encuentra referido al grupo de herederos en su conjunto.

De este modo, la doctrina administrativa ha entendido que no se incumple el requisito de mantenimiento en los siguientes supuestos:

57 RTEAC de 15 de febrero de 2006.

58 STS de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 28/2010), y en el mismo sentido, STSJ de Madrid 193/2014, de 11 de febrero (Rec. 1027/2011). La reciente RTEAC de 15 de septiembre de 2016 ha venido a acatar este criterio para admitir el cumplimiento del requisito cuando, entre el inicio del año y la fecha de fallecimiento del causante hay un miembro del grupo de parentesco que ha obtenido más del 50% de sus rentas por el ejercicio de funciones de dirección en la sociedad.

En los casos en los que se acceda a la reducción gracias a la flexibilización de los requisitos por parte de la comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, la ganancia patrimonial generada por la donación quedará sujeta a tributación en el IRPF del donante

- Donación por parte de algún coheredero a favor de otro coheredero de participaciones previamente adquiridas por herencia⁵⁹ o venta a favor de uno solo de los coherederos, de participaciones previamente adquiridas por herencia⁶⁰. Se incumple el requisito, en cambio, si la donación de las participaciones adquiridas mortis causa se hace a un tercero que no adquirió por herencia⁶¹.

- Venta por parte del donatario con reinversión del importe en otra empresa igualmente exenta⁶².
- Transmisión en el marco de operaciones de reorganización acogidas al régimen especial de neutralidad fiscal en el IS (escisión⁶³; aportación no dineraria⁶⁴).

Ha de tenerse en cuenta que el incumplimiento del requisito de mantenimiento no tiene efectos solo en el ISD, sino que también afecta al supuesto de no sujeción en el IRPF de la ganancia obtenida por el donante⁶⁵.

4.7. Conflictos con origen en las discrepancias entre el marco estatal y el autonómico

El artículo 33.3.c) de la LIRPF establece textualmente que no existirá ganancia o pérdida patrimonial *“con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

De acuerdo con la interpretación realizada por la doctrina administrativa⁶⁶, no es necesario que el donatario aplique la reducción del 95% prevista en la LISD (puede aplicar la reducción autonómica mejorada) para que al donante le resulte de aplicación este supuesto de no sujeción establecido en la LIRPF. Sin embargo, sí deben cumplirse todos y cada uno de los requisitos de la reducción estatal establecida en la LISD. Quiere esto decir que en los casos en los que se acceda a la reducción gracias a la flexibilización de los requisitos por parte de la comunidad autónoma cuya legislación resulte aplicable, la ganancia patrimonial generada por la donación quedará sujeta a tributación en el

59 DGT, 1322-04.

60 DGT, 2122-01, V2312-10.

61 DGT, V0480-12.

62 DGT, V0951-05, V1271-15 y V0123-08.

63 DGT, 0944-01

64 DGT, V1544-12

65 Que la aplicación de un incentivo fiscal en sede del donante se haga depender de la actuación de donatario (de la que el donante puede incluso no tener conocimiento) no deja de ser llamativo y no es coherente con el criterio seguido por la DGT en situaciones análogas (DGT 0084-98).

66 DGT, V0480-12 y V0941-14, entre otras.

IRPF del donante. El problema no se plantea, en cambio, cuando la comunidad autónoma mejora el porcentaje de la reducción manteniendo los requisitos estatales sin flexibilizarlos.

Por ejemplo, el período de mantenimiento de las participaciones que se exige al donatario es inferior en la reducción mejorada de algunas comunidades autónomas que en la reducción estatal. Para la doctrina administrativa, el incumplimiento por el donatario del requisito de mantenimiento estatal, aun cuando se haya respetado el autonómico, determina que el donante deba presentar una declaración complementaria del ejercicio en que se realizó la donación, para tributar por la ganancia patrimonial que en su día se declaró como exenta⁶⁷.

4.8. Conflictos con origen en cambios de residencia

El cambio de residencia de uno de los miembros del grupo familiar no impide que su participación se siga teniendo en cuenta para alcanzar la participación mínima del 20% medida en el grupo⁶⁸.

Los conflictos cuando se producen cambios de residencia de algún miembro del grupo familiar radican en el potencial cambio de la legislación aplicable.

En este sentido, y como ya hemos apuntado, la determinación de la normativa aplicable en el ISD de herencias y donaciones es una cuestión compleja que puede hacer que el régimen aplicable varíe completamente.

El test para determinar la normativa aplicable en una transmisión *mortis causa* sería así el siguiente:

¿Reside el heredero en territorio español?	
SÍ:	¿Reside el causante en territorio español?
SÍ:	¿Ha mantenido la residencia durante los últimos cinco años en el lugar de fallecimiento?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA o del territorio foral en que falleció el causante
NO:	¿Falleció en territorio foral?
SÍ:	Se aplica la normativa del territorio foral en que falleció el causante
NO:	Se aplica la normativa de la CA de permanencia mayoritaria en los últimos años y, de no poder determinarse esta, la normativa estatal
NO:	¿Reside el causante en un Estado miembro de la UE o del EEU?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en la que se encuentre localizado el mayor valor de los bienes situados en España caudal y, si no los hubiera, la normativa de la CA de residencia del heredero
NO:	Se aplica la normativa estatal
NO:	¿Reside el heredero en un Estado miembro de la UE o de EEU?
SÍ:	¿Reside el causante en territorio español?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en que resida el causante
NO:	Se aplica la normativa estatal

67 DGT, V0941-14, V1470-12, V1469-12 o V0480-12.

68 DGT, V2341-06.

NO:	¿Reside el causante en la UE o en el EEU?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en la que se encuentre localizado el mayor valor de los bienes del caudal relicto situados en España
NO:	Se aplica la normativa estatal

El test para determinar la normativa aplicable en la donación de participaciones de la empresa familiar sería en cambio, el siguiente:

¿Reside el donatario en territorio español?	
SÍ:	¿Ha mantenido la residencia durante los últimos cinco años anteriores a la donación?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA o del territorio foral del donatario
NO:	Se aplica la normativa de la CA de permanencia mayoritaria en los últimos años y, de no poder determinarse esta, la normativa estatal
NO:	¿Reside el donatario en un Estado miembro de la UE o de EEU?
SÍ:	Se aplica la normativa de la CA en la que haya estado domiciliada la empresa familiar durante un mayor número de días del período de los cinco años anteriores
NO:	Se aplica la normativa estatal

5. Algunas reflexiones finales

Hemos pretendido realizar en las líneas anteriores un repaso de las principales controversias que en la práctica suelen plantearse sobre la aplicación de los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar.

Como puede apreciarse, se trata de una materia compleja, tanto por la confluencia de distintas normativas, como por el contenido altamente técnico de las mismas. Esto, unido a que circunstancias sobrevenidas de la vida del grupo familiar pueden alterar los pilares sobre los que se basaba la planificación inicial, obliga a un estado de revisión continua de los requisitos para la aplicación de los incentivos fiscales a la empresa familiar.

En particular, es necesaria una revisión a fondo de los requisitos para aplicar la exención ante las siguientes circunstancias que pueden afectar al grupo familiar:

- Fallecimiento de uno de los miembros
- Divorcio o extinción por otra causa del vínculo conyugal de uno de los miembros
- Cambios de residencia,
- Obtención de rentas extraordinarias
- Desinversiones en activos afectos
- Cambios de trabajo y alteración del origen de las rentas.

Se trata, en todo caso, de anticipar potenciales cuestiones problemáticas que el devenir de la empresa y de la familia pueda plantear y adoptar las medidas oportunas para que la fiscalidad no termine siendo un obstáculo a la sucesión en la empresa familiar.

6. ANEXO 1. reducciones autonómicas propias a la donación de la empresa familiar⁶⁹

Donaciones			
	Reducción	Donatarios	Requisitos
Andalucía	99%	Sin relación de parentesco	e) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios vigente a la fecha de la donación f) Antigüedad mínima de 10 años en la empresa. g) Desarrollo de tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación con una antigüedad mínima de estas de 5 años
Aragón	30%	Distintos del cónyuge o descendientes del donante	Requisitos establecidos la norma estatal. Además: h) a) Desarrollo por la entidad de una actividad económica durante los tres períodos impositivos concluidos antes de la donación. i) b) Contar con, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa. j) c) Mantenimiento de la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.
Cataluña	95%	Sin relación de parentesco	Requisitos establecidos en la norma estatal. Además: • Vinculación laboral o de prestación de servicios de al menos diez años. • Ejercicio de funciones de dirección durante los cinco años anteriores como mínimo. • Participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50%.

69 No incluimos las reducciones propias a la donación en metálico, inmuebles o bienes de cualquier otra naturaleza para la creación, ampliación o adquisición de una empresa existente.

7. ANEXO 2. Reducciones autonómicas propias a la herencia de la empresa familiar⁷⁰

	Reducción	Causahabientes	Requisitos
Andalucía	99%	Sin relación de parentesco	a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios vigente a la fecha de la donación b) Antigüedad mínima de 10 años en la empresa c) Desarrollo de tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación con una antigüedad mínima de estas de 5 años
Aragón	30%	Distintos del cónyuge o descendientes	Requisitos establecidos en la norma estatal. Además: • Desarrollo por la entidad de una actividad económica durante los tres períodos impositivos concluidos antes de la donación. • Contar con, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa. • Mantenimiento de la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.
Cataluña	95%	Sin relación de parentesco	Requisitos establecidos en la norma estatal. Además: • Vinculación laboral o de prestación de servicios de al menos diez años. • Ejercicio de funciones de dirección durante los cinco años anteriores como mínimo. • Participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50; si se trata de sociedades laborales, la participación debe ser de más del 25 %.

70 No incluimos la adquisición hereditaria de dinero, inmuebles o bienes de cualquier otra naturaleza para la creación de nuevas empresas.

8. ANEXO 3. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (donaciones)

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
ESTADO	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados.	10 años	
Andalucía	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales hasta tercer grado por consanguinidad y por afinidad. • Acogimiento permanente (personas que acogen y personas acogidas).	5 años	
Aragón	99%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	
Asturias	95+4%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado		
Baleares	95%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	Mantenimiento de plantilla media durante el plazo de cinco años.
Canarias	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	La donación ha de formalizarse en escritura pública.
Cantabria	99%	• Familiares hasta el cuarto grado	5 años	
Castilla-La Mancha	95+4%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados		
Castilla y León				
Cataluña	95%	• Cónyuge • Descendientes • Ascendientes • Colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.	5 años	

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
Comunidad Valenciana	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados.	5 años	
Extremadura	99%	• Cónyuge • Ascendientes • Colaterales hasta el tercer grado	5 años	• Adquisición de al menos el 50% del capital social • Ejercicio y domicilio en Extremadura durante los cinco años siguientes a la donación.
Galicia	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive.	5 años	• Localización en Galicia del domicilio fiscal de la entidad. • Adquisición de al menos el 50% del capital, ya sea de forma individual o conjuntamente con cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado, por consanguinidad, afinidad o la adopción. (5-20% en caso de empresas de reducida dimensión).
La Rioja	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado.	5 años	Localización en La Rioja durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
Madrid				
Murcia	99%	• Cónyuge • Descendientes (afines incluidos) o adoptados • Ascendientes (afines incluidos) o adoptantes • Colaterales de segundo y tercer grado	5 años	Mantenimiento en la Región de Murcia de la entidad durante los cinco años siguientes a la donación.

9. ANEXO 4. Mejoras autonómicas a la reducción estatal (herencias)

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
ESTADO	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados. • En defecto de descendientes o adoptados, • ascendientes o adoptantes • colaterales hasta el tercer grado.	10 años	
Andalucía	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales hasta tercer grados por consanguinidad y por afinidad. • Acogimiento permanente (personas que acogen y personas acogidas).	5 años	
Aragón	99%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	• Exención en el IP, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento. • Grupo familiar para cómputo conjunto: cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad autónoma de Aragón.

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
Asturias	95+4%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado	10 años	• Requisitos norma estatal. • Además: • Ejercicio de la actividad en Asturias • Domicilio fiscal en Asturias durante los diez años siguientes a la transmisión. • Valor de la participación no superior cinco millones de euros.
Baleares	95%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	
Canarias	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	• Exención en el IP en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento. • Actividad económica, dirección y control de la empresa radicado en Canarias en el momento del fallecimiento y durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
Cantabria	99%	• Familiares hasta el cuarto grado	5 años	
Castilla-La Mancha		• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	• Requisitos estatales. • Además: • Domicilio fiscal y ubicación en Castilla-La Mancha en la fecha de fallecimiento y los cinco años siguientes
Castilla y León	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado	5 años	Mantenimiento del domicilio social en Castilla y León durante los cinco años siguientes al fallecimiento.

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
Cataluña	95%	• Cónyuge • Descendientes • Ascendientes • Colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.	5 años	
Comunidad Valenciana	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados.	5 años	
Extremadura	100%	• Cónyuge • Descendientes	5 años	• Adquisición de al menos el 50% del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge • Ejercicio de la actividad en Extremadura. • Mantenimiento de domicilio fiscal y social de la entidad en Extremadura durante los cinco años siguientes.
Galicia	99%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados • Ascendientes o adoptantes • Colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive.	5 años	• Localización en Galicia del domicilio fiscal de la entidad. • Participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad del 50% como mínimo, ya sea de forma individual, o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción. (5-20% en caso de empresas de reducida dimensión).

	Red.	Adquirentes	Manten.	Otros
La Rioja	99%	• Cónyuge o pareja de hecho • Descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo. • Colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado.	5 años	• Localización en La Rioja del domicilio fiscal y social de la entidad durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.
Madrid	95%	• Cónyuge • Descendientes o adoptados	5 años	
Murcia	99%	• Cónyuge • Descendientes (afines incluidos) o adoptados • Ascendientes (afines incluidos) o adoptantes • Colaterales de segundo y tercer grado	5 años	• Mantenimiento en Murcia del domicilio fiscal y social durante los cinco años siguientes.



Intereses por liquidaciones en ejecución: su deducibilidad en la imposición sobre la renta

Enrique de Miguel Canuto

Profesor titular de Derecho financiero y tributario.
Universidad de Valencia.

Resumen

Con ocasión del examen de la deducibilidad en la imposición sobre la renta de los intereses integrantes de una liquidación practicada por la Administración, el trabajo tiene como núcleo la profundización en la distinción entre intereses suspensivos e intereses de demora en relación a la anulación de una liquidación del tributo en vía administrativa o en sede judicial.

Abstract

Examining the deduction in income tax the interests of a settlement made by the Administration, the work is core deepen the distinction between interest suspension of the operation of the contested act and interest for late payment, in relation to canceling a tax settlement in administrative or judicial proceedings.

Palabras clave

Intereses de demora.

Keywords

Interest for late payment.

Sumario

1. Introducción
2. Relación histórica
3. Sentencia de instancia
4. Doctrina jurisprudencial
5. Efectos financieros
6. Imputabilidad de la responsabilidad
7. Intereses de demora
8. Intereses suspensivos
9. Antecedentes doctrinales
10. Anulación de la liquidación
11. Obligaciones conexas
12. Ámbito temporal
13. Reflexión final
14. Bibliografía

1. Introducción

Los intereses de demora son caballo de batalla¹ en el Derecho tributario. ¿Los intereses de demora integrantes de una liquidación practicada por la Administración son deducibles en la base de la imposición sobre la renta del sujeto pasivo que los abona?² es el detonante de esta reflexión.

La deuda por interés es una obligación o componente de una obligación *ex lege*³, de carácter “material”, esto es, objeto pecuniario y naturaleza indemnizatoria. La tesis tradicional asigna a los intereses de demora relativos al tributo una configuración o fundamento “objetivo” y no subjetivo en el sentido de resarcir o compensar a la Administración de los daños y perjuicios producidos por no disponer de la suma debida durante el tiempo de demora, con independencia de su causa⁴.

En sede del tributo, “intereses de demora” es una expresión polisémica y ambigua, porque abarca casos en que no concurre demora en el deudor y porque, además de nombrar el concepto genérico de intereses tributarios, nombra también el tipo o porcentaje específico de intereses (“interés de demora tributario”) frente al género [tipo de] interés legal del dinero.

La Agencia tributaria en un Informe reciente⁵ expone su posición sobre que los intereses de demora en una liquidación de la Administración derivada de comprobación no son deducibles en la imposición sobre la renta porque derivan del incumplimiento del deudor, mientras que los “intereses suspensivos” que se hayan devengado sí son deducibles, porque tiene un carácter financiero que no encuentra su origen en un incumplimiento del contribuyente.

Una larga reflexión llevará a la Agencia tributaria a la *tesis dualista* de que en los casos en que sea necesario dictar una nueva liquidación, consecuencia de la anulación de otra, en virtud del artículo 26.V L.G.T. habiendo mediado suspensión, los intereses de demora liquidados sobre la nueva cuota no serán deducibles desde que se produjo el incumplimiento hasta que se dicta la primera liquidación, mientras que sí serán deducibles los intereses devengados a partir de ese momento, por razón de asimilación a los intereses “suspensivos”.

Hito y eje en la secuencia argumentativa seguida por la Agencia tributaria en su informe es la S.T.S. de 25 de febrero de 2.010⁶, caso “KD-UK”, sentencia de rico contenido, en una encrucijada de relevantes cuestiones. Se trata de un

- 1 La dispersión de supuestos distintos, junto al carácter fragmentario de su regulación son semillero de debates. No termina de ser pacífico el fundamento de su exigencia. Además, se ha bifurcado, injustificadamente, el tipo de interés en el “interés legal del dinero” y el “interés de demora tributario”.
- 2 Lucas Durán, M., ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? Análisis de la RTEAC de 7 de mayo de 2.015, RG 1967/2.012, *R.C. y T.* 396 (2.016).
- 3 La deuda por interés es una obligación legal, cuyo presupuesto y consecuencia y deudor están legalmente predeterminados. Caracteriza al interés que el tiempo es esencial para la determinación de la deuda. Cada día que pasa crece el interés.
- 4 Según algunos, a la base de esta noción está la tesis de la productividad natural del dinero. Sin embargo, esta tesis prescinde de que, en último análisis, el dinero, por sí mismo, no puede producir nada en absoluto, si no es puesto en relación con los factores de la producción integrantes de la actividad económica real y de que esa puesta en relación puede conducir a que se pierda todo el dinero puesto. La razón está en que el dinero en sí es una unidad de medida y no una magnitud sustantiva.
- 5 Informe de 7 de marzo de 2.016, de la Subdirección general de Ordenación legal y Asistencia jurídica, Inf. A/1/8/16. Nadie firma el informe.
- 6 Rec. nº 10.396/2.004.

recurso de lesividad contra una resolución estimatoria del T.E.A.R. de Cataluña, lesividad, que, finalmente, será estimada, en casación, con un Voto particular. No son deducibles los gastos derivados de actos ilícitos.

La reflexión realizada por nuestra parte conduce a concluir que la impericia de la Administración debería excluir la imputabilidad de responsabilidad al contribuyente, en concepto de intereses, como cuestión a priori que antecede a la pregunta acerca de la deducibilidad del pago de los intereses.

2. Relación histórica

En el caso "KD-UK", se levanta acta de conformidad el 31 de enero de 1.992, en sede de impuesto sobre sociedades, ejercicio 1992, por retenciones no practicadas, y se liquida un importe de 15.656.448.510 pesetas en relación a los rendimientos satisfechos en las denominadas libretas KD-UK en los ejercicios 1986 a 1989, de los cuales 11.734.932.840 pesetas correspondían a principal y 3.801.915.807 pesetas correspondían a intereses de demora. La recurrente, después, solicitó la devolución de ingresos indebidos por el concepto impositivo de impuesto sobre sociedades, ejercicio 1.992.

La devolución de ingresos indebidos solicitada por la recurrente se funda en el conocido Real Decreto 1163/1.990⁷ (RCL 1990, 1968, 2140), basándose en que tanto la cuota como los intereses de demora liquidados en el acta podían considerarse gastos deducibles, por lo que se debía rectificar la declaración-liquidación del impuesto de sociedades del ejercicio de 1992, para incluir tales gastos en concepto de gastos financieros.

Desestimada la petición por resolución de la Oficina Gestora de Grandes Empresas, frente a ella se interpuso reclamación económico-administrativa que resultó estimada por el T.E.A.R. de Cataluña, en resolución de 2 de julio de 1997, resolución, que, además, terminó alcanzando firmeza por extemporaneidad en la interposición del recurso de alzada.

A continuación, fue adoptada declaración de lesividad, por el Ministerio de Economía y Hacienda, el 13 de abril de 1.999, y se interpuso después el recurso de lesividad por la Administración autora del acto. El recurso de lesividad planteado ante el T.S.J. se dirigió contra la resolución del T.E.A.R. de Cataluña de 2 de julio de 1997, en reclamación por el concepto de impuesto sobre sociedades, ejercicio 1992. La Sala de Barcelona dio en parte la razón a la Administración, negando que los intereses de demora fueran deducibles en la imposición sobre la renta. Contra la sentencia de instancia ambos litigantes interpusieron recurso de casación.

3. Sentencia de instancia

Respecto a la obligación de retener, la Sala de Barcelona había razonado que, en cuanto el art. 22 de la Ley del Impuesto sobre sociedades permite otros criterios de imputación temporal distintos al del devengo, entre los cuales puede incluirse el criterio de caja, entonces puede considerarse que el gasto deducido por el sujeto pasivo puede ser incluido en la declaración-liquidación correspondiente al primer ejercicio en que fue conocido por la demandada, que es el ejercicio 1.992, en que se levantó el acta y se efectuó el ingreso.

⁷ La norma correspondiente, en la actualidad, la encontramos en el artículo 120 de la L.G.T. de 2003.

Razona la Sala que, en efecto, no cabe entender que la entidad demandada⁸ conociera su obligación de retener en el momento de satisfacer los rendimientos, y ello porque el acta de fecha 31 de enero de 1992 fue suscrita de conformidad, sin que se iniciara procedimiento sancionador alguno por estos hechos, lo que permite justificar que la actuación de la demandada se ajustó a las exigencias de la buena fe, es decir, que desconocía su obligación de retener en el momento en que abonaba los rendimientos.

Con arreglo a esta valoración que resulta de las circunstancias fácticas concurrentes - dice el Tribunal superior- cabe considerar que es conforme con el art. 22.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que en este caso se imputara el gasto al primer ejercicio en que debía surtir efecto, el de 1.992, lo cual además se adecúa a los principios de igualdad y de capacidad económica que deben informar la interpretación en esta materia.

Hallándonos en el ámbito de un recurso de lesividad, cabe señalar –según la Sala territorial- que en modo alguno puede apreciarse una vulneración de las normas aplicables sobre imputación temporal en la interpretación que se realiza en la resolución del T.E.A.R. que había sido declarada lesiva por la Administración. Por este motivo, en este extremo, debía ser desestimado el recurso de lesividad de la Administración.

Sin embargo, el Tribunal de casación entenderá que no puede compartir la argumentación de la Sala de instancia, porque se debe partir de que la obligación de retener surge *ex lege*, por imperativo legal y está sustraída a la voluntad del contribuyente, de lo que se desprende que el hecho de que el sujeto pasivo conociera o no esta obligación legal en modo alguno incide en su exigencia y en la producción en el tiempo de los efectos que se derivan de la misma⁹.

Seguirá razonando que el criterio del devengo, en relación a las retenciones, debía dar lugar a su deducción en el ejercicio en que debieron practicarse, que, por lo demás, no es un solo ejercicio sino cuatro ejercicios, de 1.986 a 1.989, y a deducir en proporción a los gastos producidos en cada uno de ellos, y no mediante la acumulación de todos los desembolsos en un solo ejercicio, con unas consecuencias fiscales de evidente importancia.

Siendo la solución propia del principio de independencia de los ejercicios, en la imposición sobre la renta y en sede de retenciones, mucho más acorde dentro de nuestro sistema tributario con los principio de igualdad y de capacidad económica¹⁰, al imputarse a cada ejercicio los gastos en proporción a los que en cada uno se han debido producir.

La Sala de instancia concluye la no deducibilidad a los efectos de la imposición, sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, en cambio, para obtener el beneficio derivado de la utilización de capitales ajenos el sujeto pasivo estaba obligado a pagar el interés de demora

8 En el recurso de lesividad, como es sabido, la actora es la Administración autora del acto que pide al juez su anulación, por ser lesivo a los intereses públicos. Por ello, la empresa sujeto pasivo ocupa el lugar de parte demandada en el proceso de lesividad.

9 Claro es que la vigencia y aplicación de una norma se define ontológicamente y no epistemológicamente.

10 Por una parte, claro es que la capacidad económica no puede ser definida en función del conocimiento o ignorancia del sujeto pasivo. Por otra parte, el momento del flujo de fondos no define ninguna capacidad económica, de ordinario presente con carácter previo, salvo cuando el legislador asuma esa cronología para la expresión de capacidad.

Sin que por demás –prosigue el Tribunal supremo– la cuestión debatida, sobre imputación temporal, sea una cuestión meramente interpretativa, como había dicho la Sala de instancia, sino que se evidencia una infracción legal, del artº 22 de la L.I.S., al aplicar el criterio excepcional de caja en ausencia de los requisitos previstos legalmente. Cabe añadir que las normas tributarias ofrecen un mecanismo para que la entidad gravada pudiera deducirse los mencionados gastos en cada uno de los ejercicios en los que legalmente se han “producido” o devengado, por medio de la rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas en su día.

En suma, en cuanto a la deducción de las retenciones debidas practicar, el Tribunal supremo entendió que había habido, por parte del T.E.A.R. de Cataluña, mantenida por la Sala de Barcelona, vulneración del criterio de imputación temporal aplicable al caso.

4. Doctrina jurisprudencial

En cuanto a los intereses, que es el objeto de nuestro estudio, la Sala de instancia concluye la no deducibilidad a los efectos de la imposición, sobre la base de que si bien los intereses tributarios tienen naturaleza indemnizatoria, tal como expresa el artículo 1108 del Código Civil (LEG 1889, 27), en cambio, para obtener el beneficio el sujeto pasivo no estaba obligado a pagar el interés de demora, puesto que lo que determina la exigibilidad del interés es la mora en el cumplimiento de la obligación de ingresar la retención en el Tesoro, por lo que no se trata de un gasto que pudiera ser deducible en cuanto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos¹¹.

Ello con expresa memoria de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de octubre de 1998¹², caso A.G.F.A. Gevaert (RJ 1998, 9496) en que se indica que «los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento por los contribuyentes de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende»¹³.

El Tribunal supremo, en casación, formula la siguiente tripartición: “podemos establecer las siguientes afirmaciones: a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios b) Los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública”.

No se cuestiona en casación la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, ni su función compensadora del incumplimiento de una obligación. Y esta naturaleza compensadora lleva al Tribunal supremo a coincidir con la Sala de instancia, en este punto, puesto que si la función de los intereses de demora es compensar el tiempo en el que la Administración no ha podido disponer de las sumas que debieron ser objeto de retención, en la hipótesis

11 Efectivamente, porque: 1º el centro del beneficio de una entidad de crédito deriva de la remuneración obtenida por la cesión de capitales a unidades deficitarias de capital, y, 2º la utilización de capitales ajenos lo que le origina a una entidad de crédito es un gasto por su retribución al cedente del capital.

12 Rec. nº 5785/1.992.

13 Crítica en Ibáñez García, I., “¿Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998”, *Quincena fiscal* 14 (1.998).

de postularse el carácter de gasto necesario para tal desembolso, desaparecería la función llamada a cumplir por estos intereses, pues la práctica de la deducción tendría por resultado el *descompensar* la situación que precisamente tratan de corregir los intereses de demora.

La tesis presente en la sentencia del Tribunal Supremo referida, caso AGFA Gevaert, de 1998, en la sentencia de instancia y que acoge la Administración, se funda en que no pueden tener la consideración de gastos deducibles los

intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no cabe considerar “necesarios” para la obtención de ingresos los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de que no es admisible que sean necesarios para obtener ingresos gastos que deriven de una infracción de la norma legal.

No pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no cabe considerar “necesarios” para la obtención de ingresos los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma

Aseverará el Tribunal supremo que repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por razón de prohibición o por razón de contravención.

Ahora bien, volviendo al caso de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, la Administración debe apreciar la concurrencia del supuesto, dificultades transitorias de liquidez, y las consecuencias, que, en lo esencial, son los parámetros del interés, y que están legalmente pautados, por lo que, en mi opinión, no cabe hablar de “pacto” ninguno, porque ni el presupuesto ni las consecuencias en el caso derivan del libre encuentro de voluntades, en presencia del principio de legalidad de la Administración.

5. Efectos financieros

La jurisprudencia tradicional, acogida por la posición mayoritaria en la sentencia de casación, rechaza la consideración del pago de intereses de demora como gasto financiero. Sin embargo, el Voto particular de la S.T.S. de 25 de febrero de 2.010, caso “KD-UK”, desliza la conceptualización del pago de los intereses de demora como un gasto financiero del sujeto pasivo, si bien sin alcanzar a dar fundamento a esta tesis.

Dice el Voto particular que desde una perspectiva estrictamente fiscal, si prescindieramos del presupuesto primero -que el gasto no derive de un acto ilícito-, no cabe duda de que los intereses de demora, tendrían cabida sin dificultad dentro de los gastos financieros contemplados en el artº 109 del Reglamento del impuesto ¹⁴, que no cabe entender están excluidos legalmente, puesto que el enunciado de gastos deducibles del artº 13 de la L.I.S. de

¹⁴ Real Decreto 2.631/1.982.

1.978, contiene una enumeración ejemplificativa. Por su naturaleza los intereses poseen carácter compensatorio, no tienen carácter sancionador ni disuasorio.

Y parece innegable –sigue diciendo el Voto particular– que los intereses compensan el efecto financiero como consecuencia de efectuar el pago de las deudas tributarias con posterioridad al momento de su exigencia. Como indica la recurrente representa la carga financiera derivada de haber tenido en su poder, de disponer de una suma que debió estar en manos de la Administración en un período anterior, lo cual sería parangonable a haber ingresado la deuda tributaria en el momento legalmente previsto mediante un préstamo de tercero, cuyos intereses representarían una carga financiera cuya deducibilidad sería incuestionable¹⁵.

Ahora bien, desde el punto de vista del cumplimiento de una obligación legal de Derecho público, el abono temporáneo aún con cargo al préstamo de un tercero no es parangonable al pago tardío con la adición de intereses de demora. El pago a título de impuesto no es parangonable con un cobro a título de préstamo. Las fechas de ingreso ante la Administración son relevantes y no son las mismas. Los acreedores de las sumas en uno y otro caso son distintos¹⁶. El incumplimiento de una obligación impositiva no equivale a un préstamo, porque la norma legal no autoriza ningún trasvase de fondos al deudor incumplidor¹⁷.

La “trampa” argumentativa es lanzada por el sujeto pasivo en su primer motivo de casación cuando partiendo de asumir “que los intereses poseen carácter compensatorio y no sancionador”, a continuación, añade que “se predica, por tanto, de los intereses de demora su naturaleza resarcitoria o compensadora de un coste financiero, como consecuencia de la disposición por el contribuyente de un capital ajeno”. Cuando lo cierto es que el objeto de compensación son los daños y perjuicios causados a la Administración por no disponer de la suma durante ese tiempo. El contribuyente no ha dispuesto de un capital ajeno, porque la Administración no le había entregado ningún capital. Ni siquiera hay constancia *a priori* de que haya “dispuesto” del capital. Lo que ha hecho es faltar a su deber de entregarlo. Los conceptos no son reversibles.

Recordemos que la tesis que considera el interés de demora como un gasto financiero, enunciada en el Voto particular, orilla, con intención, la premisa que antes ha aceptado de que no es deducible un gasto derivado de un acto ilícito. Nublada la premisa se precipita la confusión entre responsable del daño y quien resulta dañado y la confusión entre la “ventaja” del impago para el deudor y los perjuicios producidos al acreedor.

En síntesis, de un lado, el pago del interés de demora tributario no supone retribución o contraprestación de nada, y, por otro lado, no podemos razonar sobre elementos configuradores de la posición del deudor empleando los conceptos inherentes a la posición del acreedor.

15 Ninguna norma autoriza la deducción de los intereses de un préstamo solicitado y obtenido para hacer frente a una deuda tributaria.

16 Los intereses son deuda del deudor frente al acreedor. El acreedor y el deudor no pueden ser intercambiados.

17 Converge a la conclusión de que los intereses de demora no tienen naturaleza o carácter financiero sino indemnizatorio Lucas Durán, M, “¿Son fiscalmente deducibles los intereses...”, *op. cit.*, págs. 160 y 161.

6. Imputabilidad de la responsabilidad

Mayor fundamento cabe vislumbrar en la argumentación del Voto particular del caso “KD-UK” cuando afirma la previa exigencia de imputabilidad para poder anudar una responsabilidad por el incumplimiento, en este caso, del abono de retenciones, de manera que la ausencia de una causa o título de imputación al sujeto pasivo excluirá la responsabilidad.

Las obligaciones *ex lege*, obligaciones definidas e impuestas legalmente, a veces no muestran un perfil definido nítidamente. Así podemos encontrar un texto normativo oscuro, términos o expresiones que permiten y dan lugar a interpretaciones distintas pero razonables, lo que lleva a que desde el punto de vista de la responsabilidad subjetiva, de la imputación subjetiva del incumplimiento, el comportamiento resulte ajeno al núcleo de responsabilidad del sujeto responsable.

De ahí que para apreciar la responsabilidad por incumplimiento en el ámbito tributario, ha de determinarse ineludiblemente la imputabilidad del mismo, que es diáfana cuando ha mediado un comportamiento dirigido al incumplimiento, una conducta dolosa o negligencia, pero que resulta dudosa en no pocos casos, y de no concurrir ninguna *causa de imputación* de la responsabilidad en el contribuyente¹⁸, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anudan al incumplimiento de la obligación *ex lege*.

Ya se ha puesto en evidencia –prosigue el Voto– las dudas que suscitaban supuestos como el que dio origen a la controversia, donde podemos encontrarnos con cambios legislativos con carácter retroactivo e, incluso, una jurisprudencia que últimamente se ha decantado por un cambio de criterio que afecta directamente a las retenciones de capital en cuestión.

Pero además nadie discute la condición de deducible de las cantidades que debiendo ser retenidas por el pagador no lo fueron. De hecho el Abogado del Estado¹⁹ no cuestiona la procedencia de su deducción sino que lo que cuestiona es su imputación temporal, ni tampoco cuestiona el ulterior derecho a la devolución, a favor del sujeto pasivo, de los pagos a cuenta.

No discutiéndose dichas consecuencias del incumplimiento de la obligación legal, por causa de no haberse retenido, no parece lógico que, en sentido contrario, a los intereses derivados del incumplimiento en tiempo de la obligación, se les niegue su carácter de gasto deducible, de carga financiera –que despojado de consideraciones ajenas a su realidad, resulta incuestionable técnicamente–, por derivar del incumplimiento de una obligación legal. En tanto que hechas las anteriores matizaciones, en este caso el incumplimiento de la obligación no da lugar, sin más, a un acto ilícito del que no puedan surgir consecuencias favorables para su autor.

18 Hemos de distinguir los criterios o títulos de imputación que son relevantes para la atribución de responsabilidad, frente a la llamada “imputación objetiva” del resultado a la acción, elemento componente de la relación de causalidad en el contexto de la responsabilidad por culpa, con exclusión de la responsabilidad objetiva.

19 En el contexto de la sentencia, la deducibilidad de la cuantía retenida resulta así una afirmación apodictica, de la que no se menciona cual es la norma fundamentadora. La pregunta se suscita porque la deducción en la imposición sobre la renta de las retenciones soportadas o debidas soportar es propia del retenido.

Con todo, esta interesante argumentación del Voto particular se mueve en la frontera cuyo cruce puede suponer vulnerar la regla negativa según la cual “la exigencia de interés de demora no requiere la concurrencia de retraso culpable en el obligado” (artículo 26.1 de L.G.T. de 2.003). Por ello resulta necesaria una profundización.

7. Intereses de demora

En esa profundización debemos partir de que hay unanimidad en que los intereses de demora relativos al tributo carecen de naturaleza sancionadora y se asume que tienen una naturaleza compensadora o indemnizatoria.

Alguno ha afirmado que la ausencia de deducción de los intereses en la imposición sobre la renta supone una sanción o penalización para el sujeto pasivo, pero este enfoque carece de rigor jurídico. Es el legislador democrático el que tipifica los supuestos constitutivos de infracción y su correspondiente sanción. Además el argumento hace supuesto de la cuestión.

Cabe añadir que los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación tributaria en sí no son expresivos de capacidad económica ni activa ni pasivamente. Porque son respuesta a la negación del ejercicio de la capacidad contributiva: el impago de la obligación tributaria. Porque es unánime que su naturaleza es indemnizatoria, lo que, por propio concepto, excluye una naturaleza contributiva.

En la temática del caso KD-UK, en sede de impuesto sobre sociedades, el interrogante acerca de la deducibilidad de los intereses de demora, al tiempo de vigencia de la Ley de 1978 del impuesto sobre sociedades, encuentra como respuesta la tesis negativa, en cuanto el abono del interés demora no encaja en la noción de gasto necesario para la obtención de los ingresos de la actividad económica.

En un segundo momento, la vigencia de la Ley nº 43/1.995 dio pie a construir la tesis afirmativa, con base en la suprimida exigencia de necesidad para la obtención del ingreso y en que los intereses de demora no estaban comprendidos entre los gastos no deducibles, enunciado en el entonces artículo 14. Esta tesis, basada en dos razones de signo negativo, será defendida por la D.G.T. y es seguida por el T.E.A.C.

En este contexto hace su aparición la S.T.S. de 2.010, caso “KD-UK”, que evoca la siguiente tripartición: a) los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios b) los intereses derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que conlleva tal aplazamiento c) los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda Pública. Ello traerá un cambio de criterio en el T.E.A.C.

El itinerario metodológico de esta jurisprudencia visibiliza que el Tribunal supremo rechaza la tesis que considera el pago de los intereses de demora como un gasto financiero del deudor tributario y se afianza en el criterio de que no son deducibles los gastos derivados de actos ilícitos.

Consecuencialmente, el T.E.A.C., en resolución de 7 de mayo de 2.015²⁰, caso J.D.T., hace memoria de que en cuanto a la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en actas de inspección, si bien en resoluciones anteriores

20 RG 1967/2.012, caso JDT.

el Tribunal admitió la deducibilidad aunque condicionada a su contabilización, dicho criterio se consideró que había de ser modificado, y así se hizo, a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2.010, caso KD-UK, la cual a su vez se había hecho eco de la anterior sentencia de 24 de octubre de 1.998, caso A.G.F.A. Gevaert.

8. Intereses suspensivos

A continuación, a la vista de esta doctrina jurisprudencial y administrativa se suscita el interrogante de si debe darse la misma solución acerca de la deducibilidad a los "intereses suspensivos"²¹, es decir, los intereses a pagar por todo el tiempo que dure la suspensión de la ejecución de la liquidación, caso de que el último recurso resulte desestimado²².

Según la Agencia tributaria, el problema surge porque en la clasificación efectuada por la S.T.S. de 2.010, caso "KD-UK", donde se trataba de establecer una doctrina general en materia de deducibilidad de intereses de demora, no se recoge expresamente la mención a los intereses suspensivos. Partiendo de la base de *entender que el Tribunal Supremo no quiso ignorar en su clasificación esta categoría de intereses de demora*, debe resolverse en qué letra debería incluirse, es decir, si podrían encajar en la letra c) relativa a los intereses de demora de naturaleza indemnizatoria, contenidos en las liquidaciones de la Administración derivadas de procedimientos de comprobación, o por el contrario sería posible encuadrarla en la letra b) relativa a los intereses por aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda, que tendrían naturaleza financiera.

La verdadera diferencia entre uno y otro –según la Agencia tributaria- consiste, además de la base sobre la que se calcula²³, en que mientras los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación gozan de una naturaleza indemnizatoria, pues nacen como consecuencia de un incumplimiento tributario, los intereses suspensivos tienen un *carácter financiero* similar al que podría tener un aplazamiento o fraccionamiento.

Esta *similitud* entre aplazamiento y suspensión obedece a que en ambos supuestos nos encontramos simplemente ante retrasos en el ingreso de un dinero que debía estar en poder de la Administración, lo que no es sino un crédito, siempre a petición del contribuyente y en su propio beneficio, en virtud del cual éste usa en su provecho un dinero que debía estar ingresado en el Tesoro Público.

21 Supuesto: cuando se suspenda la ejecución del acto de liquidación (artículo 26.2, c) de L.G.T.), siendo el caso ordinario interposición de recurso y solicitud y obtención de suspensión. Circunstancia excluyente: a partir del momento en que se incumpla el plazo máximo para resolver el recurso administrativo dejan de devengarse intereses (artículo 26.IV). **Consecuencia:** si de la resolución de la reclamación deriva el deber de ingresar la deuda se liquidará el interés "por todo el tiempo de la suspensión"(artículo 233 y 224). Claro es que el día inicial no puede preceder al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda. Porque, por propio concepto, no pueden devengarse intereses dentro del periodo voluntario de pago. Tipo de interés: en los supuestos de suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el tipo de interés exigible será el *interés legal* (artículo 26.VI).

22 García Vera, F.J., "Análisis de los supuestos de exigencia de intereses de demora y suspensivos", **Tributos locales** nº 118 (2.014-2.015); Uriol Ejido, C., "La limitación temporal al devengo de intereses suspensivos por el retraso en resolver o ejecutar reclamaciones económico-administrativas o recursos de alzada con independencia del momento de interposición", **Tribuna fiscal** nº 226-227 (2.009).

23 Base de los intereses suspensivos es la cuota más sus intereses, que están pendientes de pago, consecuencia de la suspensión de la ejecución de la liquidación.

Los intereses de demora derivados del incumplimiento de la obligación tributaria en sí no son expresivos de capacidad económica ni activa ni pasivamente

Así, mientras que en la S.T.S. de 2.010, caso “KD-UK” y en la Resolución del T.E.A.C., de 7 de mayo de 2.015, se niega la deducibilidad fundamentalmente porque considera que se trata de “gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma”, la Administración entiende que no ocurre lo mismo en el caso de los intereses suspensivos en el que

su fundamento y origen no es en sí el incumplimiento, aunque fuera éste el origen del acto cuya ejecución se suspende, sino la propia suspensión o “aplazamiento” del pago de dicho importe concedido por la Administración.

Por todo lo anterior, la naturaleza *financiera* de los intereses suspensivos, con origen en el aplazamiento del pago concedido por la Hacienda Pública y a consecuencia de un pacto con ella, y no en el incumplimiento directo de la norma, permite concluir a la Administración tributaria la tesis afirmativa de que los intereses suspensivos son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

9. Antecedentes doctrinales

Entre los antecedentes doctrinales de la distinción entre intereses suspensivos e intereses de demora cabe señalar las reflexiones efectuadas en su día por los profesores Collado Yurrita y Falcón Tella.

El profesor Collado Yurrita²⁴, con inspiración en la doctrina italiana, y algún antecedente jurisprudencial, distinguió entre intereses moratorios e intereses correspectivos.

Son intereses moratorios aquellos que cumplen una función resarcitoria del daño que ha sufrido el acreedor como consecuencia del retraso culpable del deudor en el cumplimiento de una obligación pecuniaria.

Intereses correspectivos son aquellos que cumplen una función de contraprestación por el uso del dinero ajeno. Restablecen el equilibrio patrimonial que se ha roto porque el deudor ha dispuesto de una suma de dinero debida al acreedor. Son un medio para lograr la neutralización financiera.

La nota fundamental que permite distinguir los intereses moratorios frente a los correspectivos es que los primeros exigen la culpa del deudor, mientras que los segundos prescinden de tal idea.

La relación entre los intereses moratorios y los intereses correspectivos se traduce en la incompatibilidad que existe entre los mismos; a partir de la constitución en mora del deudor, los intereses correspectivos se transforman en intereses moratorios sin que quepa la acumulación de ambos.

En los supuestos de suspensión por interposición de recursos administrativos, los intereses de demora han de calificarse de intereses correspectivos, en los que se obvia el requisito de la exigibilidad, pues hasta que no se desestime el recurso, la Administración no podrá reclamar el pago de la obligación tributaria.

24 Collado Yurrita, M.A., “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria” *R.E.D.F.* 56 (1.987), págs. 494, 498, 501, 514 y 511.

Por su parte, el profesor Falcón y Tella²⁵, señaló que en caso de retraso derivado de conductas constitutivas de infracción encontramos los intereses moratorios, que cumplen una función resarcitoria del daño que ha sufrido el acreedor como consecuencia del retraso culpable del deudor en el cumplimiento de una obligación pecuniaria.

Sin embargo, en los supuestos de aplazamiento o suspensión no existe retraso ni cumplimiento tardío alguno, ya que la deuda no es todavía exigible, sino simplemente un aplazamiento o suspensión concedido por el órgano competente que difiere en el tiempo los plazos de ingreso.

Mientras los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación gozan de una naturaleza indemnizatoria, pues nacen como consecuencia de un incumplimiento tributario, los intereses suspensivos tienen un carácter financiero similar al que podría tener un aplazamiento o fraccionamiento

Los intereses únicamente cumplen en tales supuestos una función de compensación, por el uso del dinero ajeno, lo que, recuerda el profesor Falcón, ha llevado a M.A. Collado a calificarlos como corresponsivos. Por ello resultan procedentes, aunque la obligación principal no sea todavía exigible.

Después, se ha producido una ampliación normativa de los supuestos en que son exigibles intereses de demora, incluyendo algunos casos en que el retraso no puede ser imputado al sujeto pasivo, lo que implica una configuración objetiva de la responsabilidad por mora y, en este sentido, una desnaturalización del concepto originario de intereses moratorios, cuyo fundamento deja de estar en el retraso culpable para situarse casi exclusivamente en la idea de compensación del coste financiero que supone para la Hacienda el retraso en el ingreso.

10. Anulación de liquidación

Vamos ahora a los casos de práctica de una nueva liquidación como consecuencia de la previa anulación de otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, en que se debe conservar los trámites no afectados por la causa de anulación y la exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación, de manera que la fecha de inicio del cómputo del interés será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, con el límite de que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución (ap.5 del artículo 26 de L.G.T.).

La Agencia tributaria, en un Informe reciente, entiende que aunque se trata de una única liquidación de intereses, en la misma se pueden diferenciar dos periodos. Por una parte, están los intereses que se deben al incumplimiento del obligado tributario, que ha supuesto que la Administración, tras el correspondiente procedimiento, haya practicado una liquidación. Esos intereses, conforme a lo señalado por el T.E.A.C. en su doctrina, no resultarían deducibles, ya que derivan del incumplimiento inicial del obligado tributario.

25 Falcón y Tella, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Madrid, 1.991.

La naturaleza financiera de los intereses suspensivos, con origen en el aplazamiento del pago concedido por la Hacienda Pública y a consecuencia de un pacto con ella, y no en el incumplimiento directo de la norma, permite concluir a la Administración tributaria la tesis afirmativa de que los intereses suspensivos son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades

Por otra parte, una vez fijada la deuda se produce la impugnación de la misma con solicitud y concesión de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Se abre aquí un periodo de intereses *que se asemeja a* los suspensivos, en la medida en que la deuda ya está fijada y el contribuyente opta por suspenderla de acuerdo con las condiciones establecidas en la norma.

Bien es cierto que al estimarse en parte las pretensiones del contribuyente esa deuda inicial se anula y se tiene que calcular una nueva cuota y los intereses sobre la misma. Pero el periodo de intereses que se inicia tras la primera liquidación *se debe asemejar a* los suspensivos a los efectos de su deducibilidad. En cierta manera la cuota que finalmente se confirma formaba parte de esa

cuota inicialmente liquidada y, por tanto, responde a una *naturaleza similar* a los intereses suspensivos o a un aplazamiento.

En conclusión, tratándose de intereses devengados tras la impugnación de una liquidación respecto a la que se ha solicitado y obtenido la suspensión, a igualdad de condiciones deben producirse las mismas consecuencias, es decir, la deducibilidad de los intereses devengados tras la liquidación como consecuencia del periodo que ha durado la suspensión ya sean estos intereses “suspensivos” (art. 66.6 R.G.R.V.A.) ya sean intereses de demora de la nueva liquidación cuando haya que anular la liquidación inicial (art. 26.5 L.G.T. y art. 66.3 R.G.R.V.A.).

Los **presupuestos** para la puesta en juego de esta tesis hermenéutica, en síntesis, son:

- 1º La anulación de una liquidación en vía administrativa o en vía judicial.
- 2º Habiendo obtenido la suspensión de la ejecución de la liquidación 3º la práctica de una segunda liquidación por la Administración a consecuencia de la resolución anulatoria.

La consecuencia que se produce es la descomposición de los intereses en dos partes en función de dos periodos:

- 1º Desde el primer día hasta la práctica de la primera liquidación: intereses de demora, que no son deducibles.
- 2º Desde la práctica de primera liquidación hasta el pago de la segunda liquidación: intereses suspensivos asimilados y, por ello, deducibles.

En la solución dada, en mi opinión, subyace la conciencia de la ausencia de una causa de imputación de la responsabilidad al contribuyente tras la primera liquidación, lo que lleva a la Administración a apartar al “interés de demora” e inclinarse por efectuar la asimilación a los “intereses suspensivos”, a efectos de deducción en la imposición sobre la renta. No hay razón jurídica para hacer cargar al contribuyente con la impericia de la Administración.

Y también la conciencia de la injustificada discriminación entre quien recurre la liquidación obtiene la suspensión y a consecuencia de la desestimación abona los intereses suspensivos y los deduce en su imposición sobre la renta frente a quien a consecuencia de la estimación parcial de su recurso y práctica de segunda liquidación, según el art.26.V de L.G.T. debe abonar intereses de demora desde el primer día hasta el último, sin posibilidad de deducción en la imposición sobre la renta.

La consecuencia lógica de la asimilación a los intereses suspensivos es, en mi opinión, la aplicación de la regla del apartado 6 del artículo 26 de L.G.T., según el cual en los supuestos de suspensión de la deuda garantizada en su totalidad por aval solidario de entidad crediticia o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el tipo interés exigible será el *interés legal del dinero*, que es inferior al "interés de demora tributario".

11. Obligaciones conexas

Interrogante sugestivo suscitan las obligaciones conexas, cuya noción ha sido alumbrada por la Ley nº 34/2.015²⁶. "Se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto" del mismo obligado tributario²⁷. Entre distintos obligados no hay "conexión" en sentido legal.

Para mayor claridad llamaremos obligación "desencadenante" a la que está en el origen de las actuaciones de la Administración y obligación conexas o conectada a la que, siendo distinta, está en relación de conexión con ella, resultando afectada por la regularización. En este contexto la regularización de la obligación desencadenante produce la consecuencia de interrumpir la prescripción relativa a la determinación de las obligaciones conexas y eventual devolución de ingresos indebidos que de ellas puedan derivar.

En el supuesto de estimación de un recurso contra la obligación desencadenante, la consecuencia es que, en el trámite de ejecución, la Administración debe regularizar las obligaciones conexas a la reclamada. En este trance, caso de anulación de la obligación conectada primigenia se practicará una nueva liquidación donde *ab initio* se debería aplicar la conocida regla del artículo 26 .V de L.G.T., sobre intereses de principio a fin.

Se suscita el interrogante de si es aplicable el criterio dualista sentado por la Agencia tributaria, caso de obligación conexas o conectada que sea regularizada en trámite de ejecución de un fallo estimatorio de una reclamación económico-administrativa presentada contra la obligación desencadenante.

Entiendo que en cuanto la obligación conexas no haya sido previo objeto de suspensión en su ejecución, porque la reclamación fuera dirigida contra la obligación desencadenante y no contra la obligación conexas, se alcanzará la conclusión de que falta una de las condiciones necesarias para la aplicación del criterio administrativo sostenido²⁸.

26 Ley nº 34/2.015, de 21 de septiembre, de modificación de la L.G.T. (B.O.E. nº 227, de 22 de septiembre). Sobre ella, PATON GARCIA, G. (coord.), La nueva tributación tras la Reforma fiscal, Madrid, 2.016.

27 García Moreno, A., "Obligaciones conexas y principio de regularización integral", *Carta tributaria* nº 8 (2015); Gómez Taboada, C., "Las obligaciones conexas: una teoría sobre su génesis", *Diario La Ley* nº 8387 (2014).

28 *Ut supra* epígrafe X. Anulación de la liquidación.

De no concurrir ninguna causa de imputación de la responsabilidad en el contribuyente, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anudan al incumplimiento de la obligación ex lege

Distinto es el caso de que el contribuyente presente “recurso de ejecución” contra la segunda liquidación de la obligación conexa, donde entiendo puede solicitar y obtener la suspensión, porque, pese a su evidente cercanía, es una cuestión “nueva” para la resolución en ejecución, que va más allá de ella hasta alcanzar a sus conexiones²⁹.

Ello puede dar ocasión para la aplicación del criterio administrativo dualista construido por la Agencia tributaria relativo a los intereses de demora que

sean posteriores al dictado de la “segunda” liquidación³⁰, cuando haya sido objeto de suspensión en el trámite de ejecución de la resolución económico-administrativa, presentada contra la obligación desencadenante.

12. Ámbito temporal

“El Informe relativo a la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria, de fecha 7 de marzo de 2016, analiza la cuestión objeto del mismo respecto de los ejercicios a los que resulta de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2.004, de 5 de marzo, y la Ley 43/1.995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades” ha dicho la Agencia tributaria en Nota aclaratoria³¹.

De la Nota aclaratoria se desprende que la Agencia tributaria no respalda la aplicación del criterio sostenido en el Informe a los hechos imponible devengados tras la entrada en vigor de la Ley 27/2.014, de lo que se intuye que, a juicio de la Agencia tributaria, el criterio a seguir para hechos imponible posteriores a la Ley 27/2.014 pueda resultar un criterio distinto.

Sin embargo, dado que la Ley 27/2.014, del impuesto sobre sociedades, excluye la deducción de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, en presencia de la jurisprudencia del Tribunal supremo según la cual presupuesto de la deducibilidad es que el gasto no derive de un acto ilícito o contrario al ordenamiento³², en mi opinión, se alcanza, para después de la Ley 27/2.014, las mismas conclusiones que eran alcanzadas para tiempos anteriores.

29 Apartado 6 de artículo 241.ter de L.G.T.

30 De nuevo, *ut supra* X. Anulación de la liquidación.

31 Informe A/2/14/16, cuyo autor es el mismo, fechado el 30 de marzo de 2016, relativo al ámbito temporal del anterior informe.

32 No es atendible la afirmación según la cual el pago de una indemnización no puede ser considerado una actuación contraria al ordenamiento jurídico, aunque la causa de la indemnización provenga de haber cometido una infracción legal. El razonamiento sobre la deducibilidad mira a la causa del gasto.

13. Reflexión final

Dando un paso más, cuando se dicta la segunda liquidación a consecuencia de la anulación de la primera liquidación, en el tiempo posterior a la primera liquidación no cabe entender concurre un retraso del contribuyente, sino mas bien la impericia de la Administración en su actuación, que excluye la imputabilidad³³ de responsabilidad al contribuyente por el tiempo transcurrido. La impericia presupone la imputabilidad a la Administración.

Responsable del daño debe serlo el autor del daño. La anulación de la liquidación exonera al contribuyente de responsabilidad por el tiempo de las postreras actuaciones. Porque supone el reconocimiento de una causa de responsabilidad, debida a la impericia, subjetivamente imputable a la Administración.

Las actuaciones de práctica de la segunda liquidación, consecuencia de la anulación de la primera, son actuaciones cuya causa es claro que es imputable a la Administración, por razón del vicio, sea sustantivo sea formal, cometido en la práctica de la primera liquidación, que ha sido revocada.

El fundamento objetivo de los intereses de demora, resarcir el perjuicio de no disponer de esa suma durante ese tiempo, no debería orillar la concurrencia del daño y su autor, de manera que la impericia y falta de diligencia en la actuación de uno es factor concluyente que excluye la autoría de la otra parte implicada que asiste pasivamente al curso de la circunstancia.

Todo ello en línea con el pasaje del Voto particular de Montero en el caso "KD-UK", según el cual, de no concurrir ninguna causa de imputación de la responsabilidad en el contribuyente, deberá excluirse de su esfera de responsabilidad subjetiva las consecuencias negativas que se anudan al incumplimiento de la obligación *ex lege*³⁴.

El principio de legalidad exige a la Administración la actuación de su potestad conforme a Derecho. De la constatación de la ilegalidad de la actuación de la Administración no puede derivar responsabilidad subjetiva ni objetiva alguna del contribuyente. La impericia o torpeza de la Administración excluye la imputabilidad subjetiva al obligado tributario. Hay razones para concluir que, en tales circunstancias, no hay "retraso del obligado", que pueda fundamentar el devengo de intereses (*).

(*) Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2.013/054 "La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos".

33 Imputabilidad es la capacidad, basada en hechos concretos, para ser considerado autor o responsable, esto es, centro de imputación, de una concreta actuación o una concreta omisión. La imputabilidad es condición necesaria o presupuesto previo de la eventual culpabilidad, pero la atribución de imputabilidad no depende y puede existir con independencia del juicio de culpabilidad. La marginación de la exigencia de culpabilidad no fundamenta "invertir" (*capovolgere*) la imputabilidad, lo que supondría, en suma, su desconocimiento.

34 *Ut supra* VI. Imputabilidad de la responsabilidad.

14. Bibliografía

- › CALVO VERGEZ, J., *Las liquidaciones tributarias*. Problemática actual. Pamplona, 2.013.
- › COLLADO YURRITA, M.A., "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria", *R.E.D.F.* 56 (1.987).
- › FALCON TELLA, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Madrid, 1.991.
- › IBAÑEZ GARCIA, I., "¿Son deducibles los intereses de demora tributarios?: crítica a la STS 24 octubre 1998", *Quincena fiscal* 14 (1.998).
- › GARCIA MORENO, A., "Obligaciones conexas y principio de regularización integral", *Carta tributaria* nº 8 (2.015).
- › GARCIA VERA, F.J., "Análisis de los supuestos de exigencia de intereses de demora y suspensivos", *Tributos locales* nº 118 (2.014-2.015).
- › GOMEZ TABOADA, C., "Las obligaciones conexas: una teoría sobre su génesis", *Diario La Ley* nº 8387 (2.014).
- › LUCAS DURAN, M., "¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? Análisis de la RTEAC de 7 de mayo de 2015, RG 1967/2.012", *R.C. y T.* 396 (2.016).
- › PATON GARCIA, G. (coord.), *La nueva tributación tras la Reforma fiscal*, Madrid, 2.016.
- › URIOL EGIDO, C., "La limitación temporal al devengo de intereses suspensivos por el retraso en resolver o ejecutar reclamaciones económico-administrativos o recursos de alzada con independencia del momento de interposición", *Tribuna fiscal* nº 226-227 (2.009).

La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios conforme a la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC

Elena Fernández Rodríguez

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Oviedo

Antonio Martínez Arias

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Oviedo

Resumen

Este trabajo estudia la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios. Esta normativa es de aplicación obligatoria para todas las empresas, tanto para la formulación de sus cuentas anuales individuales como consolidadas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, a pesar de haberse aprobado en 2016. A nuestro entender, esta Resolución no presenta grandes novedades en el registro y valoración del impuesto sobre beneficios, siendo la aportación principal los nuevos requerimientos informativos a incluir en la memoria.

Abstract

This article studies the ICAC Resolution of February, 9th 2016 concerning to the accounting of corporate income tax. This regulation is mandatory for all companies, for the preparation of their individual and consolidated Annual Accounts for fiscal years beginning after January, 1st 2015, despite being approved in 2016. In our opinion, this Resolution does not introduce major developments in the accounting and measurement of corporate income tax. The main contributions are the new information requirements to be included in the Notes.

Palabras clave

Contabilización del impuesto sobre beneficios; Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016; NIC-12, Impuesto sobre las ganancias.

Keywords

Income tax accounting; ICAC Resolution of February, 9th 2016; IAS-12, Income taxes.

Sumario

1. Introducción
2. Disposiciones generales
3. Activos y pasivos por impuesto corriente
 - 3.1. Reconocimiento
 - 3.2. Valoración
4. Activos y pasivos por impuesto diferido
 - 4.1. Reconocimiento de los activos por impuesto diferido
 - 4.2. Reconocimiento de los pasivos por impuesto diferido
 - 4.3. Valoración de los activos/pasivos por impuesto diferido
5. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales
 - 5.1. Ejemplo 1
6. Regímenes especiales de tributación
7. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades
8. Cuentas anuales consolidadas
9. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios
 - 9.1. Ejemplo 2
 - 9.2. Ejemplo 3
10. Criterios simplificados
11. Normas de elaboración de las cuentas anuales
 - 11.1. Ejemplo 4
12. A modo de resumen y conclusiones
13. Referencias

1. Introducción

La contabilización del impuesto sobre beneficios en el Plan General de Contabilidad de 1990 seguía el “método de la deuda” y “el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias”, sistema basado en las diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y la base imponible. Esta normativa fue inicialmente desarrollada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en abril de 1992, pero posteriormente se modificó mediante Resolución de 9 de octubre de 1997 para dar respuesta a la necesidad surgida por la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Además, el 15 de marzo de 2002 fue parcialmente revisada, motivo por el cual el 20 de marzo el ICAC publicó un texto refundido.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, la contabilización del impuesto sobre beneficios está regulada en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13ª “Impuestos sobre beneficios” del Plan General de Contabilidad (PGC) y 15ª del Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES) de 2007. Esta normativa sigue basándose en el método de la deuda pero emplea una sistemática diferente, el denominado “enfoque de balance”, motivo por el cual las anteriores resoluciones del ICAC ya no se adecuaban a la actual regulación y constituía una necesidad establecer los criterios para contabilizar el impuesto sobre beneficios siguiendo la nueva metodología.

Así, la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC (RICAC) viene a paliar este problema, al desarrollar la NRV 13ª del PGC y 15ª del PGC de PYMES, así como las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAF). Además, recoge y aclara los criterios incluidos en algunas consultas sobre esta materia publicadas en el Boletín del ICAC (BOICAC) e introduce algunos aspectos novedosos consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), tales como las reservas de capitalización y nivelación de bases imponibles o la posibilidad de convertir en créditos fiscales determinados activos por impuesto diferido. Finalmente, por motivos de sistemática normativa, cabe advertir que se han reproducido, sin introducir novedades relevantes, ciertos aspectos (por ejemplo los facilitados en los Capítulos IV y IX) así como el conjunto de requerimientos a incluir en la memoria normal regulados en el PGC y en las NFCAC.

En consecuencia, la RICAC ha llegado con bastante retraso, pues ya han pasado más de ocho años desde la aprobación de los PGCs, cuando además la anterior resolución se publicó al año siguiente de entrar en vigor el Plan Contable de 1990. Sin embargo, la demora ha servido para incorporar ciertos aspectos de interés, tanto vinculados a la consolidación como a la reforma fiscal de 2015. Pues bien, esta resolución será de aplicación obligatoria para todas las empresas, tanto para la formulación de sus cuentas anuales individuales como consolidadas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, a pesar de haberse publicado en el BOE de 16 de febrero de 2016. Ello viene motivado por el cambio de criterio que supone la incorporación de una presunción, que admite la prueba en contrario, sobre el plazo al que debe extenderse el análisis de recuperación de los activos por impuesto diferido, así como las novedades tributarias que ha introducido la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, cuyo efecto impositivo en las cuentas anuales se regula en esta resolución.

En cuanto a la estructura de la RICAC, cabe resaltar que en principio parece que se asemeja más a la Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC-12) del International Accounting Standards Board (IASB) que a su predecesora, si bien tras un análisis más detenido, a nuestro entender, creemos que responde a una combinación entre ambas. Su contenido, estructurado en diez capítulos y 22 artículos se facilita en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Estructura de la RICAC

Capítulo	Artículos	Contenido
I	1-2	Disposiciones generales
II	3-4	Activos y pasivos por impuesto corriente
III	5-7	Activos y pasivos por impuesto diferido
IV	8	Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales
V	9-11	Regímenes especiales de tributación
VI	12	Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades
VII	13-17	Cuentas anuales consolidadas
VIII	18	Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios
IX	19-21	Criterios simplificados
X	22	Normas de elaboración de las cuentas anuales

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC.

Antes de pasar a comentar esta nueva normativa nos parece conveniente realizar previamente ciertas consideraciones que creemos de interés.

En el Proyecto de Resolución llamaba especialmente la atención que, aproximadamente, la mitad de sus páginas se dedicaban a la Exposición de motivos. Sin embargo, en el texto aprobado se han eliminado una parte sustancial y relevante de su contenido inicial. De todas maneras, a nuestro entender, ciertas ideas expuestas, así como debates llevados a cabo por el grupo de trabajo, tienen un claro interés a la hora de aplicar e interpretar esta resolución. Algunas de estas cuestiones son consideradas en este trabajo por su indudable provecho a la hora del registro contable, para los cuales no se encuentra respuesta en el desarrollo de la Resolución pero sí en la Exposición de motivos del Proyecto. Obviamente, la Exposición de motivos de la Resolución aprobada sigue conteniendo aspectos relevantes, razón por la cual es de obligada lectura para la comprensión de la norma.

Finalmente, es preciso indicar que en este trabajo nos vamos a centrar en los aspectos generales, motivo por el cual se hace una somera referencia a los capítulos V (Regímenes especiales de tributación), VI (Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades) y VII (Cuentas anuales consolidadas), al entender que contemplan aspectos específicos que requerirían ellos de por sí un estudio independiente, en particular el quinto y el séptimo. No obstante, realizaremos un breve comentario sobre estos apartados con la finalidad de transmitir una idea general de su contenido.

2. Disposiciones generales

Una de las principales novedades que presenta esta nueva normativa es la incorporación al texto legal de las definiciones en que se sustenta el "enfoque de balance", siguiendo las pautas de las Normas Internacionales, donde es habitual la presencia de un apartado dedicado a las definiciones. Concretamente los conceptos que aparecen expuestos se facilitan en el Cuadro 2, en el que también figuran los previstos en la NIC-12, a efectos comparativos.

Cuadro 2. Definiciones de la RICAC y de la NIC-12

Resolución ICAC	Nic-12
Impuestos sobre beneficios	
Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios	Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias
Impuesto corriente	Impuesto corriente
Activos y pasivos por impuesto corriente	
Activos por impuestos diferidos	Activos por impuestos diferidos
Pasivos por impuestos diferidos	Pasivos por impuestos diferidos
Diferencia temporaria	Diferencias temporarias
Diferencia permanente	
Base fiscal de un activo o pasivo	Base fiscal
Ganancia(pérdida) fiscal o base imponible	Ganancia contable
	Ganancia (pérdida) fiscal
Resultado contable total o ingresos y gastos totales	
Oportunidades de planificación fiscal	

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC y de la NIC-12.

Del Cuadro 2 se desprende que, mientras que la NIC-12 contiene ocho definiciones, la Resolución del ICAC recoge cuatro adicionales. Por tanto, se aprecia una importante similitud entre ambos textos, si bien es más extenso el español. Otro aspecto destacable es que las definiciones de la RICAC son bastante más amplias que las facilitadas en la NIC-12, a excepción de la relativa a "Base fiscal", a la que esta norma dedica dos apartados de ejemplos para facilitar su comprensión. También conviene poner de manifiesto que la mayoría de las definiciones presentes en la resolución, en realidad, ya estaban recogidas en los PGCs de 2007, de tal forma que lo que se ha hecho es facilitar su lectura al tener todos los términos en un único apartado específico, siendo la novedad fundamental el concepto "Oportunidades de planificación fiscal", no recogido en la NIC-12 en el apartado de "Definiciones", sino en el dedicado a las "Diferencias temporarias deducibles".

Por lo que se acaba de exponer, no se comentan todas las definiciones por ser sobradamente conocidas, si bien entendemos que es preciso prestar atención a los términos "Base fiscal de un activo o pasivo", "Oportunidades de planificación fiscal" y "Diferencias permanentes", el primero por el amplio desarrollo realizado, el segundo por su novedad y el tercero por el acierto de haberlo incorporado a las definiciones.

Respecto a la base fiscal¹, en primer lugar queremos recordar lo establecido en las NRV 13ª y 15ª de los Planes Contables de 2007. En concreto, ambas normas indican que "la valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la

1 Es coincidente con el denominado valor neto fiscal conforme a la normativa tributaria.

Cabe resaltar que desgraciadamente no se ha aprovechado la última reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS) para implantar la compensación de bases imponibles negativas hacia atrás (Carryback). En concreto, para el caso de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) hubiese sido bastante más interesante y sencillo que la Reserva de Nivelación de bases imponibles

legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance”.

Pues bien, lo que ha hecho la RICAC es separar el concepto de base fiscal para los activos y los pasivos, tal y como también hace la NIC-12, estableciendo lo siguiente:

- *La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.*
- *La base fiscal de un pasivo es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.*

Además, la resolución se refiere a aquellos supuestos en que algún elemento tenga base fiscal aunque carezca de valor contable, haciendo mención al caso particular de ingresos y gastos reconocidos contablemente cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su contabilización, siempre que su registro no origine el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. Tal y como señala la RICAC, en estos casos se reconocerá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la propia resolución.

Finalmente, y de nuevo siguiendo la NIC-12, el artículo 2 de la RICAC también se refiere al caso en que la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, poniendo como ejemplo el supuesto en que la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo. En estos casos para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta esta resolución, esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo/ activo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores/menores que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, todo ello sin perjuicio de las excepciones y los límites temporales regulados en la propia RICAC.

Dada la complejidad que en ocasiones presenta esta cuestión nos parece conveniente reproducir en el Cuadro 3 los ejemplos recogidos en la NIC-12 que permiten ayudar a determinar la base fiscal de los activos y pasivos.

Cuadro 3. Ejemplos de base fiscal de activos y pasivos en la NIC-12

Ejemplos de base fiscal de un activo	
1.	El coste de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.</i>
2.	La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. <i>La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.</i>
3.	Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. <i>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.</i>
4.	Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es de 100.
5.	Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
Ejemplos de base fiscal de un pasivo	
1.	Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. <i>La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es cero.</i>
2.	Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se cobra. <i>La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.</i>
3.	Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. <i>La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.</i>
4.	Entre los pasivos financieros a corto plazo se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. <i>La base fiscal de las sanciones y multas es de 100.</i>
5.	Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo es de 10.</i>

Fuente: NIC-12.

Pasando al término “Oportunidades de planificación fiscal”, totalmente novedosa en nuestra regulación contable, la normativa establece que “son acciones que la entidad puede emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores, o para diferir beneficios a efectos fiscales”.

A este respecto cabe señalar que la NIC-12 también alude a las Oportunidades de planificación fiscal, aunque no en el apartado de definiciones, sino en el punto dedicado a las diferencias temporarias deducibles -párrafo 30-. Las define en términos similares a la RICAC, añadiendo ciertos ejemplos de cómo en algunos países puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal. En concreto, recoge las siguientes actuaciones:

- a. Elección del momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- b. Diferimiento del ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- c. Venta, y quizás arrendamiento posterior con opción de compra, de activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y,
- d. Venta de un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

Finalmente, por lo que se refiere al término diferencias permanentes, queremos manifestar que nos parece un acierto que se haya incluido en este apartado de Definiciones pues, curiosamente, los PGCs 2007 no las definían, salvo una referencia que se hacía a ellas en la memoria en el apartado de “situación fiscal”. No obstante, la resolución indica que “son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias”, definición idéntica a la recogida en los PGCs en los modelos de memoria y que no aclara demasiado, al definir las por exclusión.

3. Activos y pasivos por impuesto corriente

3.1. Reconocimiento

La RICAC, al igual que ya regulaban los PGCs, establece que el impuesto corriente del ejercicio, así como el de los ejercicios anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté devengado a efectos fiscales y pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, tanto del presente ejercicio como de los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo. Las respectivas contabilizaciones aparecen recogidas a continuación:

a. Declaración del IS a devolver:

Cuota líquida	(6300)	Impuesto corriente				
Cuota diferencial negativa	(4709)	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	a	(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	Retenciones y pagos fraccionados

b. Declaración del IS a pagar:

Cuota líquida	(6300)	Impuesto corriente	a	(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	Retenciones y pagos fraccionados
			a	(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	Cuota diferencial positiva

En el supuesto de que una empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores por motivo de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, situación no contemplada en la normativa española, la cuantía a cobrar por la devolución de cuotas pagadas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente. A este respecto, cabe resaltar que desgraciadamente no se ha aprovechado la última reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS) para implantar la compensación de bases imponibles negativas hacia atrás (*Carryback*). En concreto, para el caso de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) hubiese sido bastante más interesante y sencillo que la Reserva de Nivelación de bases imponibles, la cual será objeto de atención en el apartado 4.2 del presente trabajo.

Una importante novedad que introduce la RICAC es que se reconocerá un impuesto corriente cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, siempre que se cumplan los requisitos previstos a tales efectos por la norma fiscal (artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –LIS– y artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –RIS–). A este respecto, en la definición de impuesto corriente se indica que formará parte del mismo el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión. Por tanto, entendemos que será preciso proceder a su reclasificación, es decir, los correspondientes importes pasarán a figurar en el activo corriente del balance, en lugar del activo no corriente. La normativa no establece ningún tipo de registro contable ni propone cuentas al efecto, motivo por el cual proponemos la siguiente contabilización:

Importe exigible a la Administración	(4705)	Hacienda Pública, deudora por conversión de activos por impuesto diferido* * Cuenta de nueva creación propuesta	a	(474X)	Activo por impuesto diferido	Importe exigible a la Administración
--------------------------------------	--------	--	---	--------	------------------------------	--------------------------------------

3.2. Valoración

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales. No obstante, en el caso de que su vencimiento supere el año, la entidad deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento, salvo en el caso de las retenciones y pagos a cuenta que, soportados o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la declaración fiscal del ejercicio siguiente, constituyendo una novedad importante esta posibilidad.

En la Exposición de motivos del Proyecto quedaba patente el amplio debate suscitado en torno a la actualización financiera de los activos/pasivos por impuesto corriente, concluyendo en la necesidad de realizar la actualización financiera a pesar de la posible incertidumbre en cuanto al tipo de interés y al momento del vencimiento. No obstante, se consideraba que la repercusión práctica de este criterio debería ser limitada porque, en principio, cualquier aplazamiento de la deuda tributaria tendría que venir precedida de la resolución del preceptivo expediente administrativo y de la exigencia del correspondiente interés de demora o legal, según proceda. De todas maneras, es conveniente recordar que la NIC-12 no alude a esta cuestión, solo se refiere al descuento de los activos/pasivos por impuesto diferidos para prohibirlo, al considerar altamente complejo determinar la evolución de las distintas diferencias temporarias, bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación. De igual modo, la resolución ha seguido el mismo criterio de la NIC-12, tal y como se expone seguidamente.

4. Activos y pasivos por impuesto diferido

4.1. Reconocimiento de los activos por impuesto diferido

Tal y como establecen los PGCs de 2007, y ahora la RICAC en el artículo 2 "Definiciones", este tipo de activos pueden provenir de:

- Diferencias temporarias deducibles.
- Bases imponibles negativas a compensar.
- Deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

Sin embargo, como consecuencia de la reforma introducida por la LIS, desde el ejercicio 2015 puede aparecer un nuevo activo por impuesto diferido vinculado a la Reserva de capitalización. Tal posibilidad aparece recogida en la Exposición de motivos de la resolución pero, curiosamente, no ha sido incorporada en el articulado. Cabe señalar que, según lo previsto en el artículo 25 de la LIS, todos los contribuyentes del IS tienen la opción de minorar la base

imponible en un importe equivalente al 10% del incremento de los fondos propios por la vía de las reservas voluntarias y cumpliendo determinados requisitos. No obstante, esta cuantía no puede superar al 10% del resultado fiscal, de tal forma que ante insuficiencia de base imponible la cantidad pendiente se puede aplicar a lo largo de los dos próximos ejercicios, surgiendo el correspondiente activo por impuesto diferido. Al no estar expresamente regulado tampoco se facilitan cuentas para su registro contable, motivo por el cual proponemos la subcuenta "4746. Activo por reserva de capitalización".

Siguiendo las NRV 13ª y 15ª del PGC y PGC de PYMES, respectivamente, de acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos de esta naturaleza en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos, añadiendo ahora esta resolución que cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de su conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria también serán objeto de registro contable. Asimismo, conforme a los Planes Contables no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento de inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación (añadido por la RICAC a la redacción inicial), no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible. Al respecto, la resolución matiza que es en la fecha de la operación cuando no afectó a dichos resultados. Igualmente, la RICAC añade que tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el inmovilizado).

En la Consulta 10 del BOICAC nº 80/2009, relativa a los créditos fiscales por bases imponibles negativas, el ICAC señaló que cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases. Además, para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las bases imponibles negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años. Lo dispuesto en esta consulta se ha incorporado a la resolución y para todo tipo de activos por impuesto diferido.

La resolución matiza que, salvo prueba en contrario, no se considerará probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras:

- a. Cuando se prevea que la recuperación futura se va a producir en un plazo superior a diez años desde la fecha de cierre del ejercicio.

En el desarrollo normativo no está recogida la posibilidad del descuento de los saldos de activo y pasivo por impuestos diferidos a un tipo de interés de mercado. Sin embargo, en la Exposición de motivos del Proyecto sí se contemplaba la posibilidad de considerar el "efecto financiero" del aplazamiento si su vencimiento supera el año, en aquellos casos en que pudiera ser relevante desde la perspectiva de la imagen fiel y ello a pesar de que los PGCs establecen que estas partidas no deben ser descontadas

- b. En el caso de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiendo originado el derecho existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos.

En cuanto al derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

- a. El resultado de explotación negativo de un ejercicio no es motivo para no reconocer un activo por impuesto diferido, excepto que la empresa presente un historial de pérdidas continuas.
- b. Para poder reconocer un activo de esta naturaleza debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales en el futuro que permitan compensar bases imponibles negativas en un plazo no superior al previsto por la normativa tributaria, con el límite de diez años (límite que se repite en toda la resolución) salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor y lo permita la legislación fiscal.

A la hora de estimar las ganancias fiscales futuras la empresa deberá elaborar un plan de negocio acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad

Al igual que en la NIC-12, ahora la resolución establece que será probable que se disponga de ganancias fiscales suficientes para poder recuperar los activos por impuestos diferidos, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

- a. En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- b. En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Evidentemente, al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios fiscales en ejercicios futuros se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

Otra novedad de la resolución se refiere al fondo de comercio, al establecer que cuando el importe en libros es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación de negocios si se cumplen los requisitos establecidos para su reconocimiento. En este sentido, también reproduce lo ya regulado en el PGC respecto al caso de combinaciones de negocios cuando en la contabilización inicial no se registraron separadamente los activos por impuesto diferido de la empresa adquirida por no cumplir las condiciones para su registro pero, posteriormente, se procede a su reconocimiento.

Por último, conforme a los PGCs, la RICAC establece que en la fecha de cierre de cada ejercicio la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquellos que no haya contabilizado, si bien para este último caso la resolución añade que los activos deberán ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda de diez años o cuando existan diferencias temporarias imponibles que cumplan los requisitos expuestos previamente.

4.2. Reconocimiento de los pasivos por impuesto diferido

Al igual que ocurre con los activos por impuesto diferido, la RICAC indica en su artículo 2 "Definiciones" que los pasivos por impuesto diferido tendrán su origen en las diferencias temporarias imponibles. Sin embargo, la LIS ha introducido una novedad para las ERD consistente en la posibilidad de diferir el pago del IS mediante la aplicación de la Reserva de nivelación de bases imponibles, vigente desde el ejercicio 2015. En concreto, según lo previsto en el artículo 105 de la LIS, estas empresas pueden minorar su base imponible hasta el 10% de su importe, de tal forma que en próximos ejercicios si tienen pérdidas fiscales deberán incorporar dichas cuantías. Ahora bien, si transcurridos cinco años no presentan bases imponibles negativas deberán incorporar el importe inicialmente minorado con lo que aumentarán su tributación. Por tanto, se trata claramente de un pasivo por impuesto diferido, como queda recogido en la Exposición de motivos de la resolución pero, de nuevo, ha quedado sin regular en el articulado. Por ello, al igual que se ha hecho para la reserva de capitalización, proponemos la subcuenta "4795. Pasivo por reserva de nivelación de bases imponibles" para su registro contable.

En general, los pasivos por impuesto diferido se registrarán para todas las diferencias temporarias imponibles (y reserva de nivelación), salvo las excepciones ya previstas en los PGCs, que coinciden además con lo establecido en la NIC-12, esto es:

- Reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
- Reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción distinta de una combinación de negocios y que, además, en la fecha de la operación no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

4.3. Valoración de los activos/pasivos por impuesto diferido

En los actuales PGCs se establece que la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido se realizará conforme a los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, añadiendo la RICAC que será de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

La normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- a. El tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo (pasivo).
- b. La base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Cuando existan diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión, siguiendo el mismo criterio que la NIC-12,

el cual se calculará como el cociente entre la cuota íntegra esperada y la base imponible esperada para dicho ejercicio. A estos efectos, en la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. Por su parte, la cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados. Es importante reseñar a este respecto que esta regulación constituye una novedad, puesto que en los PGCs había quedado sin regular el registro de la tributación diferida en las empresas que tributan a distintos tipos de gravamen, motivo por el cual había que acudir a la Resolución del ICAC de 1997 que establecía que debía registrarse aplicando la tasa del primer tramo de base imponible.

Ahora bien, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen cuando, de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre.

Por otra parte, siguiendo lo ya previsto en los PGCs, la RICAC establece la modificación de la legislación tributaria –en especial, el cambio de tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa implicarán la correspondiente modificación en el importe de los activos y pasivos por impuesto diferido. En este sentido, la última modificación en los tipos de gravamen, consecuencia de la reforma del IS introducida por la Ley 27/2014, obligó a las empresas a realizar los pertinentes ajustes en las cuentas anuales del ejercicio 2014, al tener conocimiento de que el tipo general pasaba del 30% al 28% en 2015 y 25% a partir de 2014.

Sobre esta reforma es interesante la reflexión recogida en la Exposición de motivos que, posteriormente, no aparece en el texto de la RICAC, relativa al límite de deducción del 70% en la base imponible de la amortización contable en los años 2013 y 2014 (Ley 16/2012), de tal forma que la amortización que no resultase fiscalmente deducible se aplicaría de forma lineal en los diez años siguientes u opcionalmente en la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se iniciase dentro del 2015. Esta limitación habrá dado lugar al reconocimiento de los correspondientes activos por impuesto diferido al 30% pero ahora tras la caída en los tipos la reversión será al 25%. No obstante, con la finalidad de preservar la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos las empresas aplicarán una deducción en cuota por el equivalente a dicho 5%.

De igual modo, la LIS prevé un régimen transitorio para conservar la tributación efectiva de los contribuyentes que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012. En este caso, como en el anterior, una deducción en la cuota íntegra hará que el conjunto de la operación tribute a un tipo de gravamen nominal del 30% a pesar de que el nuevo tipo de gravamen sea del 25%. Por todo lo argumentado, en la Exposición de motivos se indica que los activos por impuesto diferido asociados a estas operaciones no deberán corregirse porque la regulación fiscal ha previsto una deducibilidad de la operación, en su conjunto, equivalente a la que tenían antes de aprobarse la reducción del tipo de gravamen. Ahora bien, en nuestra opinión, el activo por impuesto diferido en su conjunto no varía, pero sí sus componentes, dado que antes de la reforma era todo activo por diferencias temporarias deducibles, mientras que ahora habrá que detraer de esta cuenta la parte que se materializará por la vía de las deducciones y reclasificarlo a la subcuenta “4742. Activos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar”.

Finalmente, otro tema de indudable interés es el relativo a la actualización de los importes representativos de los activos y pasivos por impuesto diferido, estableciendo expresamente la resolución que no deben ser descontados, criterio ya previsto en los PGCs y acorde con establecido la NIC-12.

Efectivamente, en el desarrollo normativo no está recogida la posibilidad del descuento de los saldos de activo y pasivo por impuestos diferidos a un tipo de interés de mercado. Sin embargo, en la Exposición de motivos del Proyecto sí se contemplaba la posibilidad de considerar el “efecto financiero” del aplazamiento si su vencimiento supera el año, en aquellos casos en que pudiera ser relevante desde la perspectiva de la imagen fiel y ello a pesar de que los PGCs establecen que estas partidas no deben ser descontadas. En concreto, el descuento se consideraba desde una perspectiva extraordinaria cuando la falta de actualización financiera pudiera tener un impacto relevante a efectos de que las cuentas anuales muestren la imagen fiel. En tal circunstancia, se proponía que la empresa informase de este hecho en la memoria, conforme al artículo 34 del Código de Comercio, e indicase cuál sería el impacto en el resultado y en el patrimonio neto de la entidad en el caso de haberse actualizado los citados saldos para tener en cuenta el valor temporal del dinero.

5. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

La resolución ratifica el criterio, ya recogido en las NRV 13ª del PGC y NRV 15ª del PGC de PYMES, que da la opción a las empresas de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios las ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes negativas, así como en deducciones y bonificaciones cuando tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones de capital. En estos supuestos, fiscalmente se aplicarán las ventajas fiscales en el ejercicio en que se tiene derecho a ellas, si bien contablemente se irán imputando a medida que se amortice el activo que dio derecho al incentivo.

Al tal fin se prevén las dos cuentas siguientes: “1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios” y “1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios”, contenidas en el apartado de patrimonio neto, A-2) Ajustes por cambio de valor, III. Otros, del modelo normal de balance. El funcionamiento de estas cuentas difiere del PGC respecto al PGC de PYMES, pues en el primer caso se deberán utilizar cuentas del grupo 8, mientras que en el segundo se registrarán directamente.

Al respecto es preciso resaltar que este tratamiento contable no está previsto en la NIC-12, lo que tiene todo el sentido para las diferencias permanentes al no considerarlas; sin embargo, para las deducciones y otros incentivos fiscales, sí contemplados, tampoco es objeto de tratamiento. Por el contrario, en España es una alternativa contable ya prevista desde principios de los años noventa (Resolución del ICAC de abril de 1992) y se ha mantenido tras la reforma contable de 2007 de adaptación a la normativa internacional. No obstante, es un registro contable alternativo muy poco extendido, puesto que implica un empeoramiento del resultado contable del primer ejercicio y, además, conlleva una contabilización más laboriosa.

A continuación se expone el Ejemplo 1 para analizar este registro contable opcional.

Ejemplo 1

FRUTAS DEL CANTÁBRICO, S.L. adquiere a mediados de 2015 una máquina por 100.000 €, que se va a destinar a actividades de I+D, motivo por el cual tiene derecho a una deducción de 8.000 € (Art. 35 de la LIS). A la máquina se le estima una vida útil de ocho años y depreciación constante. La empresa opta por aplicar la deducción contablemente a lo largo de la vida del activo fijo con el que se relaciona.

A efectos contables en 2015 solo aplicará 500 € de la deducción $[(8.000/8) \times \frac{1}{2}]$ quedando los restantes 7.500 € como ingreso a distribuir en varios ejercicios. La aplicación en próximos años será a razón de 1.000 € anuales $(8.000/8)$.

a) PGC:

- Al cierre de 2015:

7.500	(6301)	Impuesto diferido	a	(835)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	7.500
7.500	(835)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	a	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	7.500

- Al cierre de los próximos ejercicios por el traspaso a resultados de la deducción diferida contablemente:

1.000	(837)	Transferencia de deducciones y bonificaciones	a	(6301)	Impuesto diferido	1.000
1.000	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	a	(837)	Transferencia de deducciones y bonificaciones	1.000

b) PGC de PYMES:

- Al cierre de 2015:

7.500	(6301)	Impuesto diferido	a	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	7.500
-------	--------	-------------------	---	--------	--	-------

- Al cierre de los próximos ejercicios por el traspaso a resultados de la deducción diferida contablemente:

1.000	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	a	(6301)	Impuesto diferido	1.000
-------	--------	--	---	--------	-------------------	-------

6. Régímenes especiales de tributación

Ante las escasas modificaciones experimentadas y dada su especificidad, tal y como se expuso en la Introducción, tanto en este apartado como en los dos siguientes solo se hace un somero comentario respecto a su contenido.

En el Capítulo V, dedicado a los regímenes especiales de tributación, se regulan los siguientes casos:

- **Entidades en transparencia fiscal / Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la transparencia fiscal**

En los artículos 9 y 10 de la resolución se abordan las particularidades asociadas al tratamiento contable del efecto impositivo en las entidades que tributan en un régimen basado en la imputación fiscal de las rentas a los socios o partícipes. A tal fin, según la vigente LIS, reúnen estas características el régimen especial de tributación de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, así como de las uniones temporales de empresas. Pues bien, en la actual RICAC se asumen los criterios publicados en su antecesora del año 1997 y se aclaran ciertos aspectos.

- **Régimen de consolidación fiscal**

En el artículo 11 de la resolución se regulan los criterios a seguir para contabilizar el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen especial de consolidación fiscal. De nuevo, la actual resolución sigue los criterios de la normativa anterior, aunque actualizando las cuentas a utilizar para el registro de la tributación diferida, así como para los créditos y débitos recíprocos, lo cual constituía una necesidad pues desde la reforma contable de 2007 las empresas se veían obligadas a modificar las denominaciones y codificaciones previstas en la Resolución de 1997 pues no se adecuaban a la regulación de los PGCs.

7. **Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades**

De nuevo la regulación establecida para esta cuestión es similar a su predecesora, si bien introduce algunas aclaraciones. Además incorpora una novedad, pues establece las cuentas a utilizar para el registro del gasto por impuesto sobre beneficios tanto imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias como al patrimonio neto; se trata de las cuentas "635. Impuesto sobre beneficios extranjero" y "832. Impuesto sobre beneficios extranjero", respectivamente, las cuales tendrán un funcionamiento análogo a las cuentas 630 y 830.

Por otra parte, conviene recordar de nuevo lo expuesto en el apartado 3 para el impuesto corriente, dado que en aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio.

8. **Cuentas anuales consolidadas**

El registro contable del impuesto sobre beneficios consolidado está regulado NFCAC. Ahora bien, como esta resolución del ICAC constituye un desarrollo del PGC, del PGC de PYMES y de las NFCAC, en la Exposición de motivos se argumenta que en beneficio de la sistemática normativa se ha considerado oportuno agrupar en un solo texto el conjunto de las disposiciones aprobadas sobre esta materia. A tal fin se ha reproducido en este Capítulo VII

(Cuentas anuales consolidadas), casi en términos literales, la regulación que sobre el gasto por impuesto sobre beneficios se incluye en las NFCAC.

9. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

Según la NRV 15ª del PGC y 17ª del PGC de PYMES, "Provisiones y contingencias", con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria, cuyo registro contable se realizará utilizando las cuentas "141. Provisión para impuestos" o "5291. Provisión a corto plazo para impuestos", en función del plazo previsto en el cual habrá que hacer frente a la obligación.

Ahora bien, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública se registrará en la cuenta "4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades", la cual figurará en el pasivo corriente del balance, salvo que la deuda tuviese un vencimiento superior a un año, en cuyo caso habría que crear una cuenta a tal fin y se recogería en la partida "Administraciones públicas a largo plazo" que se creará al efecto en el epígrafe B.II "Deudas a largo plazo" del pasivo.

Cabe resaltar que la Exposición de motivos de la Resolución del ICAC matiza a este respecto que *"en ningún caso resultará aceptable justificar la ausencia de registro de una obligación por la eventualidad de que se produzca o no una comprobación administrativa, ni tampoco calificar la obligación como remota cuando surja una discrepancia como consecuencia de la citada comprobación o inspección, o a raíz de los criterios mantenidos por las Administraciones Públicas o por los Tribunales de Justicia sobre hechos de similar naturaleza a los que se refiere la obligación"*.

La provisión por la cuantía estimada o, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrarán con cargo a los gastos correspondientes a los distintos componentes que la integran. A tal fin, los PGCs establecen los siguientes conceptos:

- Reservas voluntarias: para reconocer la cuota no satisfecha y los intereses de ejercicios anteriores.
- Gastos excepcionales: para registrar la sanción.
- Gasto financiero del ejercicio: para contabilizar los intereses del ejercicio en curso.

A este respecto, la Consulta 10 del BOICAC nº 75/2008 matizó que si la provisión se dota como consecuencia de un cambio en las estimaciones, la cuota no satisfecha se registrará en el subgrupo 63 y todos los intereses en el subgrupo 66. Pues bien, esta respuesta ha sido incluida en la resolución, señalando que estaremos ante un cambio de estimación, tal y como también se indicó en la citada consulta, cuando la dotación a la provisión venga motivada por la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

En realidad, la principal novedad de la RICAC la encontramos en el registro contable de los excesos que se produzcan en la provisión, pues a partir de ahora no se llevarán a la cuenta "7951. Exceso de provisión para impuestos", sino que supondrán el abono a los conceptos de ingreso que correspondan. En este sentido, la resolución establece los siguientes:

Excesos en la cuota: "638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios".

Excesos en los intereses del ejercicio o ejercicios anteriores: "Subgrupo 76. Ingresos financieros".

Excesos en la sanción: "Ingresos excepcionales".

Sin embargo, entendemos que esta relación no está completa, puesto que la cuota no satisfecha y los intereses de ejercicios anteriores consecuencia de un error se habrán registrado en la cuenta "113. Reservas voluntarias", motivo por el cual sus excesos deberían originar el abono de dicha cuenta.

A nuestro entender, esta resolución no presenta grandes novedades en el registro y valoración del impuesto sobre beneficios, siendo los nuevos requerimientos informativos a incluir en la memoria la aportación principal. Por todo ello, consideramos que su implantación no va a suponer ningún problema para las entidades españolas

Seguidamente se facilitan los Ejemplos 2 y 3 al objeto de aclarar la regulación expuesta.

Ejemplo 2

Al cierre de 2018 TRANSPORTES URGE, S.L., que está siendo sometida a inspección, es conocedora de que le han detectado un ingreso no incluido en la base imponible de hace dos años por importe de 20.000 €. Estima que será sancionada en un 35% de la cuota no satisfecha si firma la conformidad del acta, siendo esta su intención. Por lo que respecta a los intereses, calcula que ascenderán a 375 €, de los cuales 130 € corresponden a 2018.

De cara al registro contable de la provisión hay que tener en cuenta que se trata de un error.

PGC / PGC de PYMES:

- 31/12/2018

5.245	(113)	Reservas voluntarias (0,25 x 20.000) + (375 - 130)				
1.750	(678)	Gastos excepcionales 35% s/ (20.000 x 0,25)				
130	(669)	Otros gastos financieros	a	(5291)	Provisión a corto plazo para impuestos	7.125

En abril de 2019 finaliza la inspección, imponiendo una sanción de 1.600 €. El resto de conceptos coinciden con lo estimado al cierre de 2018, debiendo añadir 35 € en concepto de intereses de demora correspondientes a 2019.

- Abril/2019

7.125	(113)	Provisión a corto plazo para impuestos	a	(778)	Ingresos excepcionales	150
35	(669)	Otros gastos financieros	a	(572)	Bancos, cuenta corriente	7.010

Ejemplo 3

INDUSTRIA MAVISA, S.L. vendió un inmovilizado en el ejercicio 2010 y aplicó la pertinente deducción por reinversión por importe de 3.000 €, al tener previsto adquirir otro activo en el periodo establecido fiscalmente, esto es, tres años. Sin embargo, la empresa comienza a tener problemas por lo que finalmente no se procede a la adquisición en el plazo estipulado. Aunque ya es conocedora de la situación en 2012, prefiere esperar hasta 2013 – límite fiscal– a presentar la correspondiente declaración complementaria para devolver el importe deducido junto con los intereses de demora. Ahora bien, en 2012 debe dotar la provisión para impuestos correspondiente por el importe que previsiblemente tendrá que abonar a la Hacienda Pública. Los intereses de demora correspondientes a 2011 y 2012 se estiman en 300 €.

En este caso sería aplicable el supuesto de cambio en la estimación, pues la empresa pensaba que iba a adquirir un inmovilizado pero el conocimiento de los nuevos hechos –el mal momento que atraviesa– ha hecho modificar su planteamiento inicial. Por tanto, al cierre de 2012 dotará la pertinente provisión, llevando la cuota no satisfecha al subgrupo 63 en vez de a reservas voluntarias y todos los intereses al subgrupo 66.

PGC / PGC de PYMES:

- 31/12/2012

3.000	(633)	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios				
300	(669)	Otros gastos financieros	a	(5291)	Provisión a corto plazo para impuestos	3.300

Finalmente, cabe hacer alusión a un último aspecto tratado en la Exposición de motivos del Proyecto pero que, sin embargo, luego no ha sido incorporado de ninguna manera al texto aprobado, si bien consideramos interesante hacer referencia a ello por la trascendencia que pudiera tener a pesar de su ausencia en la RICAC. En efecto, se hacía mención expresa al debate suscitado en torno al criterio a seguir cuando la empresa ingresa la cantidad reclamada por la Administración Pública y, con posterioridad, se recurre la decisión administrativa; más en concreto, se recogía expresamente la discusión sobre si el citado desembolso debería contabilizarse como un activo de naturaleza fiscal, en la medida que se considere probable su recuperación, o como un gasto. A este respecto, el grupo de trabajo consideraba que el desembolso se debería contabilizar en balance cuando su recuperación sea probable, al objeto de que la decisión sobre el ingreso en efectivo u otorgamiento de un aval por la cantidad reclamada no repercuta en el patrimonio neto de la entidad que informa.

10. Criterios simplificados

Tal y como establece la Exposición de motivos, en aras de una mejor sistemática normativa, se han reproducido los criterios simplificados de registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios sin que se haya considerado necesario introducir un desarrollo adicional. A tal fin se desarrolla este Capítulo, cuyo contenido ya estaba recogido previamente en los PGCs. En concreto, alude a los tres casos siguientes:

1. **Empresas en las que todas las diferencias “temporarias” son “temporales”** (ya regulado en ambos PGCs): Es el caso en que toda la tributación diferida es consecuencia de diferencias entre el resultado contable y la base imponible por una distinta imputación temporal de ingresos y gastos a cada uno de los resultados, originando los consiguientes ajustes en la declaración del IS.
2. **Empresario individual** (previsto en ambos PGCs): Evidentemente, en este supuesto no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del impuesto sobre la renta de las personas físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la explotación.
3. **Régimen simplificado de las microempresas** (regulado en el PGC de PYMES): Se pueden acoger a este régimen opcional las empresas que durante dos ejercicios consecutivos no superen dos de los siguientes límites:
 - › Total activo: 1.000.000 €
 - › Importe neto de la cifra de negocios: 2.000.000 €
 - › Número medio de trabajadores: 10.

Estas entidades reconocerán en concepto de impuesto sobre beneficios únicamente el impuesto corriente, debiendo informar en la memoria de toda la tributación diferida.

11. Normas de elaboración de las cuentas anuales

El último capítulo de la resolución (artículo 22), en primer lugar establece que un activo y un pasivo por impuesto corriente se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

- a. Que la empresa tenga en ese momento el derecho reconocido legalmente de compensar los importes contabilizados, y
- b. tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y esta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

Además, la RICAC matiza que, en las cuentas anuales consolidadas, un activo por impuesto corriente en una entidad se compensará con un pasivo por impuesto corriente de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la

situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

Cabe resaltar que la regulación expuesta supone una novedad para España, si bien en la NIC-12 ya estaba contemplada esta posibilidad.

Por el contrario, la resolución no dice nada respecto a la compensación de los activos y pasivos por impuesto diferido, mientras que la NIC-12 obliga a su compensación cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a. Que la empresa tenga reconocido legalmente el derecho a compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos.
- b. Que los activos y pasivos por impuesto diferido se deriven del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y recaigan sobre:
 - i. La misma entidad o sujeto fiscal, o
 - ii. Diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Este tema había sido debatido y presentado ampliamente en el Proyecto de Resolución, aunque bien es cierto que únicamente en la Exposición de motivos, pero a pesar de su interés no ha sido incorporado al texto aprobado de ninguna manera. Eso sí, no quedaba del todo clara la postura final, pues se hacían dos argumentaciones en sentido contrario respecto a la compensación de activos y pasivos por impuesto diferido relacionados con un mismo elemento patrimonial. A nuestro entender, se muestra mucho mejor la imagen fiel de las operaciones registrando siempre separadamente la tributación diferida, aunque esté relacionada con un mismo elemento patrimonial. A tal fin se presenta el Ejemplo 4, donde queda patente el interés de recoger por separado los activos y pasivos por impuesto diferido, aunque estén referidos al mismo elemento.

Ejemplo 4

La fábrica de muebles ROBLE, S.L. adquiere al contado el 1 de enero de 2016 una máquina por importe de 100.000 €. Para esta adquisición se solicita una subvención al Principado de Asturias por importe de 10.000 €, la cual es concedida el 1 de marzo de 2016 e ingresada en la cuenta corriente bancaria un mes después. La vida útil de la máquina se estima en cinco años, siendo el coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales del 12%.

En primer lugar se recoge el registro contable relativo a la subvención de capital y su efecto impositivo para, seguidamente, analizar los ajustes consecuencia del distinto ritmo de amortización contable y fiscal, que también originará el consiguiente impuesto diferido.

PGC:

Cabe resaltar que solo se facilita el registro contable conforme al PGC, que conlleva una mayor complejidad al tener que utilizar las cuentas de los grupos 8 y 9. Evidentemente, en aquellas empresas que utilicen el PGC de PYMES el registro contable pasaría por emplear directamente las cuentas del subgrupo 13 en lugar de las correspondientes de los grupos 8 y 9. No obstante, la cuantía de los activos y pasivos por impuesto diferido en balance son idénticos con independencia del Plan Contable utilizado.

• 1/1/2016

100.000	(213)	Maquinaria	a	Bancos, cuenta corriente	(572)	100.000
---------	-------	------------	---	--------------------------	-------	---------

• 1/3/2016

10.000	(4708)	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	a	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	(940)	10.000
2.500	(8301)	Impuesto diferido (0,25 x 10.000)	a	Pasivo por diferencia temporaria imponible por subvención de capital	(4790)	2.500

• 1/4/2016

10.000	(572)	Bancos, cuenta corriente	a	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	(4708)	10.000
--------	-------	--------------------------	---	---	--------	--------

• 31/12/2016

20.000	(681)	Amortización del inmovilizado material (100.000/5)	a	Amortización acumulada del inmovilizado material	(281)	20.000
2.000	(840)	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (10.000/5)	a	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	(746)	2.000
500	(4790)	Pasivo por diferencia temporaria imponible por subvención de capital	a	Impuesto diferido (0,25 x 2.000)	(8301)	500

Continúa en pg. siguiente

Viene de pg. anterior

10.000	(940)	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	a	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	(840)	2.000
			a	Impuesto diferido (2.500 – 500)	(8301)	2.000
			a	Subvenciones oficiales de capital [(10.000–2.000) – (0,25 x 8.000)]	(130)	6.000
3.000	(633)	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios				
300	(669)	Otros gastos financieros	a	(5291) Provisión a corto plazo para impuestos		3.300

Saldo del pasivo por impuesto diferido: $2.500 - 500 = 2.000$ €

Pasando al análisis de la amortización, cabe señalar que genera una diferencia temporaria deducible, que supondrá ajustes positivos de 8.000 € anuales durante los cinco primeros años, los cuales revertirán en los cuatro años siguientes. El detalle de los ajustes, así como el registro contable del primer año, se recogen seguidamente:

Años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020:

- › Gasto contable: 20.000 €
- › Gasto fiscalmente deducible: $12\% \text{ s/} 100.000 = 12.000$ €

Años 2021, 2022 y 2023:

- › Gasto contable: 0 €
- › Gasto fiscalmente deducible: $12\% \text{ s/} 100.000 = 12.000$ €

Año 2024:

- › Gasto contable: 0 €
- › Gasto fiscalmente deducible: $100.000 - (12.000 \times 8) = 4.000$ €

• 31/12/2016

2.000	(47400)	Activo por diferencia temporaria imponible por amortización máquina	a	Impuesto diferido (0,25 x 8.000)	(6301)	2.000
-------	---------	---	---	----------------------------------	--------	-------

Saldo del activo por impuesto diferido: 2.000 €

Curiosamente, en este caso y para el año 2016, el activo y el pasivo por impuesto diferido relacionado con la máquina tienen idéntico saldo, motivo por el cual si se compensasen no aparecería ninguna cuenta en el balance. A partir del año 2017 el pasivo irá disminuyendo y el activo aumentando, de tal forma que en balance debería figurar en el activo el importe neto, tal y como se facilita en la tabla siguiente. Se observa una clara pérdida de información si se compensan ambas cuentas, por lo que, en nuestra opinión, es mucho más acertado no proceder a la compensación.

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Activo por Impuesto Diferido (amortización)	2.000	4.000	6.000	8.000	10.000	7.000	4.000	1.000	0
Pasivo por Impuesto Diferido (subvención)	2.000	1.500	1.000	500	0	0	0	0	0
Neto (Activo por Impuesto Diferido)	0	2.500	5.000	7.500	10.000	7.000	4.000	1.000	0

Este artículo 22 también recoge aspectos ya regulados en los PGCs, en concreto los previstos en los apartados 2 y 3. El primero se ocupa de señalar que tanto el gasto/ingreso por impuesto corriente como el gasto/ingreso por impuesto diferido se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo en los casos en que los activos y/o pasivos por impuesto corriente y/o diferido tengan como contrapartida una cuenta de patrimonio neto, o bien cuando estén relacionados con una combinación de negocios. Por su parte, el apartado 3 trata de las variaciones en los activos y pasivos por impuesto diferido consecuencia de una modificación de la legislación tributaria o de la evolución de la situación económica de la empresa, las cuales darán lugar al registro de ajustes que constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

Finalmente, los apartados 4 y 5 del citado artículo establecen la información a suministrar en la memoria, dentro del apartado "Situación fiscal", en el primer caso para el modelo normal del PGC y en el segundo para las cuentas anuales consolidadas. Cabe resaltar que se incorpora bastante más información de la prevista anteriormente, se modifican algunos puntos y se eliminan algunos que ya no son necesarios. En concreto, se ha pasado de los 11 puntos anteriores a los 16 actuales, motivo por el cual en la resolución se reproducen todos los requerimientos a incluir en la memoria para un mejor seguimiento.

Pues bien, comenzando por el apartado 4, cabe reseñar que la primera novedad se encuentra en la "Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios", pues se añade una columna para incorporar las reservas, lo cual constituía una necesidad para aquellos ajustes que iban contra reservas. Seguidamente se facilita en el Cuadro 4 la nueva conciliación.

Cuadro 4. Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios conforme a la Resolución del ICAC

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	...		...		...		...
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Impuesto sobre Sociedades	...	...	...	...	...	...	
Diferencias permanentes	...	...	...	...	...	...	
Diferencias temporarias: Con origen en el ejercicio	...	...	...	...			
Con origen en ejercicios anteriores	...	...	...	...			
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores		(...)					
Base imponible (resultado fiscal)		...					

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC.

Cabe resaltar en este punto las dificultades que estaban teniendo las empresas para cumplimentar esta conciliación. Prueba de ello fue la Consulta 1 del BOICAC 87/2011 que, por cierto, no está referenciada en la Exposición de motivos de la Resolución. Algunos de los aspectos tratados en la consulta se facilitan en el Cuadro 5.

Cuadro 5. Aspectos de la Consulta 1 del BOICAC 87/2011

Pregunta	Respuesta
1. ¿En qué columna deben mostrarse los gastos de ampliación de capital que van como menores reservas?	En la fila de ingresos y gastos de patrimonio neto.
2. En la fila "Impuesto sobre Sociedades", ¿se debe sumar el correspondiente a la columna de la cuenta de pérdidas y ganancias y el relativo a la columna de "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto"?	Iría por separado y luego se sumará para obtener la base imponible.
3. ¿Las diferencias permanentes y temporarias que corresponden a los "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto" deben aparecer netas del efecto impositivo?	No, deben ir por el bruto (igual que en el estado de Ingresos y gastos reconocidos).

Fuente: Elaboración propia a partir de la Consulta 1 del BOICAC 87/2011.

Tal y como se puede observar, la primera de las preguntas de la consulta hace alusión precisamente a la novedad introducida en la conciliación, esto es, la nueva columna destinada a las reservas. Hasta ahora, atendiendo a la respuesta del ICAC, los gastos de ampliación de capital, y se supone que todos los restantes que van contra reservas, se debían mostrar en la columna de ingresos y gastos de patrimonio neto, al no tener una columna específica, problema que ahora ha quedado resuelto.

Respecto al nuevo contenido a suministrar en el formato normal de memoria destaca la siguiente información sobre la que se debe informar:

- Cuando no se reconoce un pasivo por impuesto diferido por una diferencia temporaria imponible.
- En el caso en se pueda destruir la presunción de que un activo por impuesto diferido no se va a recuperar en diez años.
- Si se registran en un ejercicio activos por impuesto diferido no contabilizados en ejercicios previos por prudencia (ajustes), se debe justificar qué ha cambiado para ahora proceder a su registro.
- Cuando se periodifican diferencias permanentes, deducciones u otras ventajas fiscales se deben explicar los criterios empleados en dicha periodificación.
- Cuando la empresa aplique regímenes especiales (transparencia fiscal y consolidación fiscal) y esté sometida a tributación en el extranjero, se exige información al respecto.

Por último, queremos dejar constancia de que desgraciadamente no se ha aprovechado esta ocasión para exigir información respecto al Tipo Impositivo Efectivo soportado por la empresa (conocido como TIE en España y como ETR –Effective Tax Rate– en el ámbito internacional), que sí está previsto en la NIC-12 por cociente entre el gasto por impuesto sobre beneficios y la ganancia contable. En este sentido, sorprende que esta información no sea obligatoria en España cuando en otros países se facilita desde hace varias décadas.

Por su parte, el apartado 5 y último del artículo 22 establece que la nota de la memoria “Situación fiscal” de las cuentas anuales consolidadas deberá contener la información mencionada en el apartado 4, considerando que las referencias que se efectúan a la empresa o entidad, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, deben entenderse realizadas a la entidad que informa.

También se facilita la “Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios”, que es exactamente igual que la prevista en la normativa vigente (Real Decreto 1159/2010, de 27 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas). Y es que en esta regulación ya se había incorporado la columna relativa a las “Reservas”. Además, la resolución exige la siguiente información adicional:

- Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La identificación de las sociedades del grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal.

- El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance consolidado el correspondiente pasivo por impuesto diferido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16, apartado 4, de esta resolución.

12. A modo de resumen y conclusiones

Desde la entrada en vigor de los actuales PGCs, esto es el 1 de enero de 2008, la contabilización del impuesto sobre beneficios está regulada por una nueva normativa que, aunque basándose en el método de la deuda, emplea una sistemática diferente, el denominado “enfoque de balance”, motivo por el cual las anteriores resoluciones del ICAC ya no se adecuaban a la vigente regulación, razón por la cual era precisa una nueva regulación. Así, la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC (RICAC) deroga la resolución anterior y solventa el citado problema.

Más concretamente, la RICAC desarrolla las normas de registro y valoración del impuesto sobre beneficios de los PGCs, así como las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAF), al tiempo que recoge y aclara los criterios incluidos en algunas consultas sobre esta materia publicadas en el Boletín del ICAC (BOICAC) e introduce algunos aspectos novedosos consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), tales como las reservas de capitalización y nivelación de bases imponibles o la posibilidad de convertir en créditos fiscales determinados activos por impuesto diferido.

En efecto, a nuestro entender esta resolución parece un *texto refundido* de toda la normativa actualmente en vigor con efecto en el registro, valoración y presentación del IS en las cuentas anuales. Además, está claramente inspirada en su predecesora y en la NIC-12, presentando una estructura mixta entre ambos textos.

Conforme al estudio de la resolución llevado a cabo, las principales novedades que presenta están en el capítulo dedicado a la elaboración de las cuentas anuales, que se caracteriza por mayores exigencias informativas para las entidades, concretamente en la memoria. También destacamos el acierto de destinar un apartado a las definiciones, novedoso en España aunque no desde una perspectiva internacional dado que la NIC-12 ya lo incorporaba como es habitual para todas las normas del IASB.

Curiosamente, la normativa establecida para los activos y pasivos por impuesto corriente y por impuesto diferido no presenta apenas novedades, salvo las expuestas previamente en el trabajo que cabe sintetizar como sigue:

- La generalización del límite temporal de 10 años para el reconocimiento de los activos por impuesto diferido.
- El reconocimiento de un impuesto corriente cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, alternativa que tras la reforma fiscal de 2015 es permitida en España.
- Los activos y pasivos por impuesto corriente se seguirán valorando por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales si bien se introduce como novedad que, en el caso de que su vencimiento supere el año, la entidad deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento. Este tratamiento es llamativo por cuanto que no estaba contemplado con anterioridad en España ni tampoco en la NIC-12.

- Cuando existan diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión, siguiendo el mismo criterio que la NIC-12. Este aspecto había quedado sin contemplar en los PGCs, motivo por el cual era preciso acudir a las anteriores resoluciones que, por cierto, proporcionaban un criterio diferente al aprobado.

Además es preciso indicar que se mantiene el criterio introducido por las resoluciones anteriores que permite la periodificación de las diferencias permanentes, así como de las deducciones y bonificaciones, alternativa no prevista en la NIC-12 y que, sin embargo en España existe desde hace décadas.

Por otra parte, nos ha sorprendido especialmente que se hayan eliminado en el texto aprobado varias cuestiones de sumo interés que contenía la Exposición de motivos en el Proyecto de Resolución. Dada la relevancia de las mismas, a nuestro entender, en el presente trabajo se han comentado aquellas que consideramos de más interés y que pensamos que no sería oportuno que quedaran en el olvido.

Finalmente recordar que esta resolución será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. A este respecto, creemos que a 16 de febrero de 2016, fecha de publicación en el BOE, los administradores de algunas empresas ya habrían elaborado sus cuentas anuales, en particular las entidades de mayor tamaño que son las que más pueden verse afectadas, motivo por el cual consideramos que bien se pudo aprobar antes del cierre de las cuentas anuales de 2015, máxime cuando han pasado varios años desde la implantación de los PGCs y teniendo en cuenta que el Proyecto ya se publicó el 9 de julio de 2015.

En definitiva, a nuestro entender, esta resolución no presenta grandes novedades en el registro y valoración del impuesto sobre beneficios, siendo los nuevos requerimientos informativos a incluir en la memoria la aportación principal. Por todo ello, consideramos que su implantación no va a suponer ningún problema para las entidades españolas.

13. Referencias

- › Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre).
- › Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE de 6 de noviembre).
- › Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de marzo).
- › Resolución de 20 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que refunde en un único texto las Resoluciones de 9 de octubre de 1997 y de 15 de marzo de 2002. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Normativa/Contabilidad/Nacional/ficha.aspx?hid=46>

- › 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 (BOE de 9 de marzo).
- › Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 5 de julio).
- › Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre).
- › Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (BOE de 21 de noviembre).
- › Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE de 24 de septiembre).
- › Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre).
- › Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).
- › Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio).
- › Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero).
- › Resolución de 18 de mayo de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se corrigen errores en la de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 20 de mayo).
- › Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2008). Consulta 10. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 75. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=311>
- › Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2009). Consulta 10. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 80. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=351>

- › Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2011). Consulta 1. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 87. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=418>
- › International Accounting Standards Board (IASB) (2014). Norma Internacional de Contabilidad número 12. Impuesto sobre las ganancias. Disponible en español en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Temp/20160321194413.pdf>



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia nacional



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 26 de Mayo de 2016, rec. 4098/2014

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

ISD. Transmisión de la empresa familiar al viudo e hijos de la causante. Requisitos para la aplicación de la bonificación fiscal del 95% prevista en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para gozar del beneficio establecido en el ISD en relación con la sucesión en la empresa familiar no puede exigirse al sujeto pasivo del Impuesto, que ejerce las funciones de dirección de la empresa y percibe por ello la mayor parte de sus rendimientos, que ostente además la titularidad de algunas participaciones sociales con carácter previo al hecho causante.

Fundamentos de derecho

TERCERO. 1. Se refiere el presente recurso a la cuestión de si para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/198, del Impuesto de Sucesiones, es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

No se nos oculta que la cuestión ha recibido una respuesta que dista de ser unánime en los distintos Tribunales Superiores de Justicia...

Ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad...

4. Tanto para supuestos de transmisión mortis causa como intervivos de participaciones en entidades, los apartados 2.c y 6, respectivamente, del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen como requisito previo para la aplicación de la reducción que en ambos

apartados se prevé la exención de tales participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante o donante según proceda.

Esa condición previa significa la necesidad de que concurran respecto a tales participaciones los requisitos que establece el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio.

El primer requisito es la necesidad de que la participación del "sujeto pasivo" en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con los parientes que la Ley considera incluidos en el grupo familiar (en el Impuesto sobre el Patrimonio, cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción).

El trasplante de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio al Impuesto de Sucesiones, que supone la previsión del artículo 20. 2. c) de la Ley de este último, no deja de plantear problemas interpretativos y entre ellos quien es el que, como sujeto pasivo, ha de tener participación en el capital de la entidad.

El precepto legal citado dispone que " en los casos en los que en la base imponible de una adquisición 'mortis causa' que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio..., para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor", (en defecto de estos parientes, la Ley llama al beneficio a ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado)...

Pues bien, el hecho de que la empresa, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra - como ha dicho la sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2016(Casación 2639/2014)- que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros. En ningún lugar se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria.

La interpretación realizada por la sentencia recurrida no se ajusta al espíritu de la norma reguladora del beneficio fiscal, pues en ningún momento dicha norma dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) y, obviamente, las hijas de la causante forman parte del tal grupo de parentesco. Por esta razón considera que si las hijas de la causante ejercen funciones de dirección de la sociedad al ser gerentes de la misma y perciben sus únicos ingresos por tal concepto, debe entenderse que se cumplen todos los requisitos para aplicar la bonificación.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 7 Junio de 2016, rec. 193/2014

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento Tributario. Distinción entre prescripción del derecho “a solicitar” la devolución de ingresos indebidos y la prescripción del derecho “a obtener” las devoluciones de ingresos indebidos.

En el caso, le resolución del TEAC ordenando una devolución al contribuyente se comunicó a la Delegación Especial a efectos de su ejecución hasta casi 5 meses después de la notificación al recurrente. Ambos dejaron pasar más de cuatro años desde la notificación al interesado, razón por la que, la Administración, al instar ahora la devolución la denegó.

El tribunal va a declarar que la redacción del art. 66 LGT distingue claramente entre las prescripción del derecho “a solicitar” la devolución de ingresos indebidos -apartado c)- y la prescripción del derecho “a obtener” las devoluciones de ingresos indebidos -apartado d-. La calificación correcta de lo reclamado no es la de una petición de devolución de ingresos indebidos, sino la de la ejecución de una resolución firme y favorable, que constituye algo cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme.

Fundamentos de derecho

TERCERO. 1. La cuestión que se plantea es si ha prescrito el derecho de la entidad a obtener la devolución como consecuencia del fallo dictado por el TEAC el 16 de marzo de 2006...

Desde el 3 de abril de 2006, fecha en que se notifica la resolución del TEAC a la entidad interesada, hasta el 13 de mayo de 2010, fecha en que solicita la devolución, han transcurrido más de los cuatro años previstos en la LGT sin que se hubiera producido ninguna interrupción de la prescripción del derecho a devolución. Por ello la Administración tributaria y el TEAC consideran ajustada a derecho la declaración de prescripción del derecho de la reclamante a obtener la devolución solicitada...

En este orden de cosas, la actual Ley General Tributaria ha distinguido, como se sabe, en su art. 66 entre la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (apartado c) y la prescripción del derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos (apartado d). Por su parte, el art. 221, que regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, distingue los supuestos en los que el derecho a la devolución de ingresos indebidos nace como consecuencia de la tramitación del procedimiento a que se refiere el apartado 1 del propio precepto, a los que se aplica la previsión contenida en el artículo 66.c) de la LGT, de aquellos otros en los que el derecho a la devolución se hubiera reconocido en virtud de un acto administrativo o de una resolución económico-administrativa que anula o deja sin efecto un acto de aplicación de los tributos, a los que se refiere el apartado 2 del art. 221 y a los que resulta de aplicación la previsión contenida en el apartado d) del artículo 66...

3. Planteada la cuestión objeto de debate, antes que nada parece pertinente recordar las atinadas consideraciones hechas por la sentencia de instancia de que aquí no se trata de reclamar el derecho a obtener la devolución de un ingreso indebidamente efectuado, sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los

órganos administrativos que ejercen una función revisora. En otras palabras, el título que sirve de fundamento a la pretensión de la entidad mercantil recurrente en la instancia no es tanto la norma que posibilita la devolución de las sumas procedentes, que sería la norma fiscal sustantiva reveladora del carácter indebido del ingreso, sino algo distinto: se trata del cumplimiento en sus estrictos términos de una resolución administrativa, dictada por el TEAC, que reconoce el derecho a la devolución que le había sido negado por la Administración gestora en un primer momento, ... No debería calificarse por tanto, en puridad, la pretensión como una petición de devolución de ingresos indebidos, sino como la ejecución de una resolución firme y favorable, que es algo cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme...

En el asunto que nos ocupa la potestad administrativa de revisión obligatoria no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución a cumplir lo mandado en el fallo estimatorio de la resolución dictada el 16 de marzo de 2006 y, en consecuencia, a afrontar las consecuencias negativas de su pasividad en hacerlo...

Todo apunta a que en este caso ha habido una evidente disfunción administrativa, en tanto que unos órganos por otros se han abstenido de ejecutar la resolución de 16 de marzo de 2006 del TEAC y de devolver a la entidad interesada la cantidad reconocida por el TEAC, no pudiendo dejar de compartir la censura que formula la sentencia recurrida a la actuación del TEAC en este caso, pues este organismo no manifestó el menor interés en hacer ejecutar su propia resolución, dejando de controlar la recepción de la resolución por el órgano de destino llamado a cumplirla y de indagar las razones de la inexecución de la resolución firme dictada...

5. En resumen, que no habiendo prescrito la obligación de la Administración de ejecutar el fallo de la resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, procede la anulación de la liquidación de 8 de septiembre de 2010 de la Delegación Especial de Madrid - Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas - y la devolución de lo indebidamente ingresado, tal como ha entendido la sentencia recurrida, pues no resulta aplicable el plazo de prescripción de cuatro años que rige para la devolución de los ingresos indebidos...

Tribunal Supremo. Sala Primera, de lo Civil

Sentencia de 15 de Junio de 2016, rec. 2110/2014

Ponente: Francisco Javier Arroyo Fiestas

Repercusión al comprador del IBI abonado por el vendedor.

La sentencia, que establece doctrina jurisprudencial declara que el art. 63.2 de la Ley de Haciendas Locales se ha de interpretar de forma que, en ausencia de pacto en contrario, el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea.

Fundamentos de derecho

QUINTO. Motivo único...

Se pretende por el recurrente que el art. 63.2 de la LHL permite repercutir la carga tributaria, sin necesidad de acuerdo expreso, por lo que el impuesto debe soportarlo el dueño que lo sea en cada momento y por el tiempo que lo sea, salvo pacto en contrario. Añade que el momento del devengo tiene consecuencias tributarias pero no pueden generar efectos en el orden jurídico privado.

SEXTO. Respuesta de la Sala.

Se estima el motivo.

... Queda indiscutida la afirmación de la sentencia recurrida de que las partes no pactaron expresamente la repercusión del IBI.

Pese a no existir pacto de repercusión, entiende el recurrente y algunas de las sentencias invocadas que puede repercutirse el IBI, salvo pacto, en contra.

Esta Sala entiende que:

1. El tenor de la normativa fiscal referida es claro en cuanto al sujeto pasivo del impuesto y esto nadie lo discute, por lo que el abono del mismo corresponde en este caso a los demandantes, que fueron también vendedores y titulares a 1 de enero de 2009 (año de la venta).
2. No se pactó expresamente la repercusión del impuesto.
3. La venta se efectuó libre de cargas y gravámenes.
4. Cuando el art. 63.2 LHL establece que «Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho

común», debe entenderse que el sujeto pasivo del impuesto, en este caso la vendedora, puede repercutirlo, sin necesidad de pacto.

El tenor del art. 63.2 LHL advierte de la posibilidad de repercusión, sin sujetarlo a pacto que lo permita, limitándose el precepto a establecer que el reparto del importe del impuesto se hará conforme a las normas de derecho común, que no son otras, en este caso, que las de la compraventa (art. 1445 y siguientes del C. Civil), en virtud de las cuales la compradora debe considerarse propietaria desde el momento de la entrega el 16 de marzo de 2009 (art. 609 del C. Civil).

Sin perjuicio de ello, las partes podrán pactar la imposibilidad de la repercusión.

Por ello la regla general, en caso de ausencia de pacto en contrario, será que el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea.

Estimado el motivo de casación y asumiendo la instancia, debemos ratificar en todos sus términos el fallo de la sentencia del juzgado de primera instancia.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 21 de junio de 2016, rec. 1591/2015

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Procedimiento de Inspección. Reanudación de las actuaciones inspectoras después de la expiración de su preceptivo plazo.

Esta sentencia, que fija ya el criterio seguido en la de 18 de diciembre de 2013, recurso nº 4532/2011, viene a declarar que en un caso en el que la Administración se había excedido del plazo máximo de duración del procedimiento, la reanudación de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT), con conocimiento formal del interesado, interrumpe la prescripción pero entendiendo esta disposición en el sentido de exigir una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello, el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

El recurso lo interpone la Administración General del Estado.

Fundamentos de derecho

PRIMERO. La Administración General del Estado combate, a través de un único motivo de casación, la sentencia dictada el 26 de marzo de 2015 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 191/2012, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2.a), párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 2003, declaró prescrito el derecho de la Inspección de los Tributos a liquidar el impuesto sobre sociedades de BIH, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005, por haberse excedido en el plazo de duración de las actuaciones debido a que el acuerdo de ampliación por otros doce meses se adoptó y notificó una vez que había ya expirado el plazo inicial de que disponía para culminar las actuaciones...

El planteamiento del abogado del Estado está condenado al fracaso, pues responde a un entendimiento equivocado del mencionado precepto legal y de la jurisprudencia que lo interpreta.

Segundo. El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más “reviva” un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado -2005-], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a

que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de julio de 2016, rec. 3404/2015

Ponente: Emilio Frías Ponce

Procedimiento tributario. Interrupción de la prescripción.

La interpretación conjunta de los arts. 104.5 y 68.1.b) de la LGT obliga a entender que no puede interrumpir el plazo de prescripción del derecho determinar la deuda un recurso o reclamación del contribuyente de los que se derive una resolución que declare la caducidad del procedimiento.

Fundamentos de derecho

CUARTO. ... La Sala de instancia el artículo 104 de la Ley General Tributaria regula exhaustivamente los efectos que produce la caducidad, entre ellos, la pérdida de efectos interruptivos de las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados, pero sin ir más allá ni establecer que las reclamaciones y recursos contra las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen la prescripción, no cabiendo duda que los recursos y reclamaciones son procedimientos de revisión, distintos del procedimiento de gestión caducado.

La Sala anticipa que no procede aceptar esta argumentación en base a las siguientes razones:

El art. 104.5 de la Ley 58/2003, suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, salvaguardando el derecho sustantivo del órgano administrativo a liquidar si no ha transcurrido el plazo de prescripción. Por tanto, en cuanto a la interrupción de la prescripción es claro que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción. Pero nada dice el precepto sobre los eventuales recursos del contribuyente destinados a obtener una declaración de caducidad cuando la Administración ha incumplido su obligación de declarar la caducidad de oficio y de archivar el expediente, o sobre los casos, como el litigioso, en que recurrida la liquidación por razones de fondo la resolución advierte y declara la caducidad del procedimiento, con la consiguiente anulación de la liquidación.

Pues bien, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el art. 68. 1 b) de la Ley General Tributaria obliga a entender que tampoco puede interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda el recurso o reclamación del que se deriva una resolución que declara la caducidad del procedimiento, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones consiguiendo la declaración de caducidad, para que quedase sin contenido el precepto, y resultaría totalmente indiferente que la Administración finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses, o que cumpliese o no con su obligación de declarar de oficio tal caducidad, porque en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Se impone, por tanto, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el artículo 68. 1 b) de la Ley General Tributaria, por lo que el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68. 1 b) no puede interpretarse en términos absolutamente literales, como viene reconociendo esta Sala a las reclamaciones o recursos instados contra actos nulos de pleno derecho, debiendo admitirse también la excepción respecto a los recursos que permiten obtener la declaración de caducidad, aunque se siga manteniendo la doctrina mayoritaria

de la interrupción de la prescripción en relación a los actos anulables. Además resulta en contra de la finalidad del art. 104.5 interpretar literalmente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados se refieran exclusivamente a los actos verificados entre el acuerdo de iniciación y la liquidación y no a los procedimientos de revisión, por lo que carecería de justificación razonable que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí lo haga el acto del obligado tributario que reacciona para lograr ese efecto.

QUINTO. Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, al no poder compartirse la doctrina que sienta la Sala de instancia, debiendo estarse a lo que declaramos en la sentencia de 19 de diciembre de 2013.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 14 de julio de 2016, rec. 3316/2015

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

ISD. Interpretación del artículo 20.2 apartado III de la LIS, en relación con los sobrinos políticos.

En relación a la interpretación del artículo 20.2 apartado III de la LIS, el Tribunal Supremo estima el recurso para la unificación de doctrina interpuesto por el contribuyente contra sentencia del TSJ Madrid que casa y anula y en su lugar desestima el recurso interpuesto por el Letrado de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el TEAR relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones.

La cuestión se centra en determinar si la relación de parentesco por afinidad desaparece o no, para el cónyuge supérstite, cuando el matrimonio se disuelve.

Fundamentos de derecho

PRIMERO. Constituye, por tanto, el objeto del pleito dilucidar si el parentesco por afinidad se extingue cuando fallece la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad...

La cuestión que se plantea ha sido ya resuelta por la misma Sala y Sección en sentencia nº 1218/13, de 31 de octubre, dictada por la misma Sección Novena, en el recurso contencioso administrativo nº 663/11, por lo que, por unidad de doctrina, reproduce, su contenido.

“CUARTO. [...] Históricamente, la norma general e imperante ha sido la de la subsistencia de la afinidad a pesar de la extinción del matrimonio que le dio origen...”

Pero lo cierto es que tal tajante afirmación aparece concretamente referida a la extinción por muerte (“cónyuge supérstite”), sin contemplar otras causas de extinción de la *relación conyugal*, como el divorcio vincular, que históricamente o no estaba admitido o tenía carácter excepcional.

Pero en la actualidad, dicha máxima es muy discutida cuando no negada...

En conclusión, el parentesco por afinidad depende por completo del matrimonio. Nace, cuando se contrae y cesa, cuando el matrimonio se disuelve o anula.

A esta conclusión llega la Dirección General de Tributos al responder a la Consulta 1408/2001...”

TERCERO. Sostiene el recurrente que la sentencia recurrida del TSJ de Madrid se aparta del reiterado criterio jurisprudencial manifestado en los pronunciamientos que se relacionan, incurriendo con ello en una clara infracción del ordenamiento jurídico...

Se discute, en todos los casos, la procedencia de la inclusión en el grupo III del art. 20. 2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los sobrinos políticos del causante (parentesco por afinidad) y, en concreto, en el caso del sobrino carnal del esposo, premuerto del causante, a efectos de la aplicación de la correspondiente reducción legalmente prevista.

La Sentencia del TSJ de Madrid impugnada concluye en la improcedencia de la inclusión, mientras que las Sentencias del Tribunal Supremo aportadas de contraste resuelven de forma afirmativa en relación a dicha inclusión...

QUINTO. La única cuestión planteada en esta casación para la unificación de doctrina consiste en determinar si los sobrinos políticos han de ser incluidos en el Grupo III del art. 20 de la LISD, dentro del concepto de «colaterales de segundo y tercer grado», o si, por el contrario, se hallan comprendidos en el Grupo IV del precepto citado, dentro, por tanto, del concepto «colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños».

Pues bien, sobre esta cuestión ha tenido esta Sala ocasión de pronunciarse en su sentencia de 18 de marzo de 2003 (Rec. Cas. núm. 3699/1998), en la que se dijo lo siguiente: «Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en las sentencia de instancia):

- A) *El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.*
- B) *Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.*
- C) *Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad...*

Y, además de que "donde la Ley no distingue no cabe distinguir", es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

- D) *En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño... »*

En esta misma línea se ha pronunciado esta Sala y Sección en la sentencia de 12 de diciembre de 2011 (Rec. Cas. para la Unificación de Doctrina núm. 235/2009)...

La sentencia desestimó el recurso, argumentando que: "... el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente citada de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente, a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto". ...

Y es que en aplicación del criterio reiterado de este Tribunal Supremo sobre la cuestión aquí controvertida, no cabe sino concluir que la inclusión de los sobrinos por afinidad en el grupo III procede aun cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 19 de julio de 2016, rec. 2553/2015

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

Procedimiento de Inspección. Dilación imputable al contribuyente.

El Tribunal viene a matizar su doctrina en relación a las circunstancias que permiten determinar si ha existido una dilación imputable al contribuyente cuando éste se retrasa en la aportación de la documentación que se le requiere. Su doctrina había sentado que si dilatar es sinónimo de retrasar, ello solo puede producirse respecto del momento en el que debió aportar cierta documentación. Por esta razón, había concluido el Tribunal en la necesidad de que los requerimientos de aportación de justificantes fijasen un plazo de diez días para ello, pues de este modo quedaba concretado el inicio del posible retraso.

En esta sentencia, el Tribunal matiza la exigencia de conceder en todo caso el plazo de diez días, y además, sobre el requisito de que el retraso impidiese la continuidad de las actuaciones, la Sala va a declarar que una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con “normalidad” de la actividad inspectora.

Fundamentos de derecho

CUARTO. Argumentación de la sentencia de instancia

... Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de “dilación” incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la “dilación” es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de “dilación” tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea...

En la sentencia de 28 de enero de 2011, también se dijo que: “no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento”.

Respecto al plazo que ha de conceder la Administración para cumplimentar las diligencias, la misma sentencia continúa: "... existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección..."

De la doctrina expuesta resulta, en esencia:

1. No cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.
2. Cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para cumplimentarlo.

Pues bien, el cómputo que realiza la Administración parte de considerar dilaciones todo el periodo entre la solicitud de documentación y demás datos y la completa entrega de los mismos. Pero, de una parte, para imputar la dilación es necesario que se realice la advertencia del cumplimiento incompleto y del razonamiento de que ello impide a la Administración continuar con normalidad las actuaciones inspectoras, y, de otra, es necesario que efectivamente exista una auténtica dilación.

Efectivamente, respecto de la incompleta aportación de documentos, recordemos que la sentencia anteriormente señalada, afirma no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.

En el presente supuesto, es cierto que en algunas diligencias se señala que no se cumple en su totalidad lo interesado, pero no lo es menos, que en ningún caso se afirma que ello impida continuar con normalidad las actuaciones de la Inspección. Por otra parte es evidente, y resulta de lo antes expuesto, que la actuación inspectora continuó, que se interesaron nuevos datos y que se realizaron valoraciones de lo aportado.

La segunda cuestión, más trascendente a los efectos de la cuestión controvertida, consiste en determinar si efectivamente se han producido dilaciones, pues, en otro caso, de no existir dilaciones, no hay nada que imputar al recurrente.

La "dilación" es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua española como "demora, tardanza o detención de algo por algún tiempo", por ello, para apreciar la existencia de dilaciones es necesario que exista una demora, tardanza o detención por algún tiempo, que pueda imputarse, según las normas antes citadas, al sujeto pasivo inspeccionado. Esta idea late en las palabras del Tribunal Supremo, en la sentencia antes parcialmente transcrita, cuando afirma que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; y resultando

también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

En el presente caso no se aprecia tardanza o demora alguna en las actuaciones inspectoras, con independencia del incumplimiento parcial de lo requerido por la Inspección, pues, como comprobaremos, la inspección continuó ininterrumpidamente, plasmándose en las diligencias las actuaciones realizadas...

QUINTO. Análisis del contenido de la sentencia de instancia ... Las conclusiones que la sentencia recurrida obtiene al final de su razonamiento tercero son la necesidad de conceder un plazo de diez días cuando se requiera la presentación de documentación y que la imputación de que la dilación es indebida radica en si la omisión de la entrega de la documentación ha impedido la continuación con «normalidad» del desarrollo de la labor inspectora.

Estas afirmaciones requieren matices, pues lo trascendente, en último término, es si el plazo de diez días hay que concederlo en todo caso, si ha sido o no concedido en este recurso, y en su caso, el alcance de ese incumplimiento. En segundo lugar, a quien le corresponde la prueba del desarrollo con «normalidad» de las actuaciones inspectoras.

SEXTO. Examen de lo sucedido desde la perspectiva temporal En primer lugar, y como pórtico de todo nuestro razonamiento, en este punto, se ha de poner de relieve que en ningún momento, ni en vía administrativa, ni jurisdiccional, la demandante ha sostenido la irrelevancia e innecesariedad de la documentación requerida por la Inspección.

Siendo esto así, como lo es, ha de concluirse que la no aportación de la documentación requerida en tiempo no permitía el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección, que es lo que aquí sucede, como hemos razonado.

En segundo término, y con respecto al otorgamiento del plazo de 10 días, la sentencia de instancia no cuantifica el plazo que según sus cálculos es imputable a la Administración

... Lo expuesto significa que la sentencia de instancia ha de ser casada por la errónea aplicación del derecho a los hechos subyacente al litigio y resolver el debate en los términos en que viene planteado a tenor del artículo 95.3 de la ley jurisdiccional.

Conclusiones las precedentes que no son sino una aplicación a los hechos de nuestra doctrina sobre la materia recogida en las sentencias de 22 de julio de 2013 y 25 de abril de 2014, entre otras.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 4 de febrero de 2016, rec. 546/2013

Ponente: Jordi Palomer Bou

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible.

La sentencia resuelve el problema de delimitar, a efectos de aplicar la reducción establecida en el ISD para la empresa familiar, el ejercicio en el que se debe cumplir el requisito de que algún miembro del grupo familiar obtenga en su IRPF la mayor parte de su renta.

La sentencia tiene, además, el interés de rechazar el criterio que se sigue en la Comunidad de Madrid.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Las cuestiones planteadas en la presente litis por la recurrente se refieren a la procedencia de la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley reguladora del impuesto 29/1987, al entender la recurrente que concurren los requisitos para su aplicación por cuanto ejercía funciones de dirección y a la muerte del causante percibía como única remuneración la fijada como consejera delegada de Incares 98 SL, debiendo por ello cumplir los requisitos exigidos a la muerte del causante y no en el ejercicio anterior como sostienen las resoluciones recurridas...

Para la aplicación de la exención en patrimonio, el criterio determinante para valorar la concurrencia de los requisitos es el del devengo, y así lo ha reconocido la propia Administración tributaria, como quedó reflejado en la respuesta que la Dirección General de Tributos dio a la consulta V0045-07, de 10 de enero de 2007, en torno a la aplicación de la exención en el impuesto sobre el patrimonio del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991. Se dijo allí con meridiana claridad que «la circunstancia relevante en este punto para la procedencia de la exención es de orden fáctico y no es otra que, a la fecha de devengo del impuesto patrimonial, se cumplan las condiciones del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley y, en particular, los requisitos que establece la letra c) respecto de la persona que desempeñe efectivamente las funciones directivas de la entidad».

TERCERO. ... Sin embargo, el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio... Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción...

En esta tesitura, la Administración autonómica parte de la resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

Concretamente, en su apartado 1.3.a), en relación con el requisito del artículo 4. Ocho. Dos de la Ley de patrimonio, respecto de las funciones y retribuciones percibidas por el sujeto pasivo por las labores de dirección ejercidas y su porcentaje sobre el resto de los rendimientos, exigía que se atendiera «a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo: en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante». Afirma que cuando es el causante quien, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas por el artículo 20.2.c), habrá que tomar en consideración el período comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que éste tiene lugar. Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino cualquier otro de los miembros del grupo familiar, de cara a la aplicación de la reducción controvertida hay que atender a los datos del ejercicio de renta declarados anterior a la muerte del causante...

Podemos anticipar que no compartimos el criterio interpretativo que realiza la Administración...

En el presente caso, las circunstancias relevantes para aplicar la reducción no recaen sobre el causante sino sobre uno de los herederos, concretamente don Baltasar, hijo de la fallecida...

... El momento determinante para comprobar si concurrían los requisitos para aplicar la reducción de la base liquidable era el del devengo del impuesto, es decir el del fallecimiento del causante como establece el artículo 24.1 de la Ley. Añadimos en la (Sentencia) de 17 de febrero de 2011 (FJ 4º) que «(A)l tratarse de un Impuesto -el de Sucesiones- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último período impositivo del IRPF anterior a la transmisión». Es cierto que no puntualizábamos cual era ese «último» período impositivo, pero de la solución dada al recurso se desprendería que era el ejercicio de renta que, con devengo anticipado por aplicación del artículo 12 de la Ley 40/1998, se había producido con la muerte del causante. Es decir, en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último período impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso...

Por último, debemos añadir que si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como «último» ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. La solución propuesta por la Comunidad de Madrid, que rechazamos, nos llevaría a situaciones ciertamente absurdas;...

A ello cabe añadir que no obstante, ante la duda, siempre ha de atenderse a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión mortis causa evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto

de sucesiones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad lo que hace la Sala con el criterio anteriormente fijado por lo que debe ser estimado este motivo.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª

Sentencia de 4 febrero de 2016, rec. 445/2015

Ponente: Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Comprobación de valores. ICIO.

La Administración no puede remitirse a la base de precios de la construcción de un Colegio Oficial para justificar la liquidación del ICIO pues se priva al contribuyente del conocimiento de la motivación, al ser una base no gratuita ni pública, por lo que se impondría al ciudadano la obligación de adquirirla.

Con esta sentencia el TSJ de Madrid cambia el criterio sostenido en anteriores pronunciamientos.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Planteado el recurso en la forma expuesta en el fundamento anterior debemos comenzar recordando que efectivamente esta Sección ha aceptado en ocasiones anteriores, entre ellas ST de 25 de Marzo de 2010 (la invocada por las partes y sentencia de 14 de Octubre de 2010 no se localiza pero de existir en cualquier caso sería idéntica en la parte que se cita) la aplicación de las bases proporcionadas por el Colegio de Arquitectos Técnicos de Guadalajara a los efectos de motivar una comprobación de valor.

En aquella ocasión, la Sección apreció que el mero reproche de no constar en el expediente toda la documentación referente a la aplicación de dichas bases no causaba indefensión y por ello no era motivo de anulación, pues del contenido de las alegaciones del contribuyente (afirmando que en las bases no constan las calidades concretas, su procedencia, marcas comerciales) inferíamos que la recurrente materialmente, y de facto, conocía y tenía a la vista dichas bases, y es sobre esta base, expuesta en primer lugar en la Sentencia, sobre la que posteriormente se añadía el párrafo entrecomillado en el fundamento primero, y en particular la afirmación de “general conocimiento y utilización en el sector” y de que “no resulta procedente negar su conocimiento por empresas especializadas”.

Pues bien, hecha la anterior aclaración, reconsiderada la cuestión, a la vista del planteamiento que fuerza la recurrente, negando desde un principio categóricamente el conocimiento de la base de datos aplicada, apreciamos que las exigencias de motivación, y el juego de carga de prueba deben conducir a la estimación del recurso conforme a continuación se razona.

En efecto, la recurrente niega desde un principio el conocimiento y fundamento de la base de datos aplicada. Sostiene que la base de datos no es oficial, y que su acceso no es público ni gratuito, no pudiendo imponer al contribuyente la obligación de adquirir una base de datos para conocer la motivación de un acto de la Administración Pública. La demandada-apelada no ofrece, ni la sección aprecia, fundamento sólido que pueda oponerse o desvirtuar la anterior afirmación.

Así, en este estado de cosas, entre la apelante, (que niega conocimiento de las bases de precios aplicada), y la demandada, que no los proporciona invitando a su adquisición("la base de precios utilizada es editada anualmente y publicada por el Colegio a quien le corresponde la propiedad intelectual y quien comercializa la misma") la controversia se debe resolver a favor de la primera apreciando la falta de motivación denunciada, en cuanto en definitiva, la Administración no proporciona, como debe, el fundamento ultimo y completo de la decisión adoptada, información que no puede negar, o condicionar a la previa adquisición de un libro o DVD como se propone, motivación que por tanto el recurrente puede afirmar , legítimamente, desconoce, y que la Sección tampoco puede examinar ni dar por buena en relación a los diversos y fundados motivos de impugnación que la apelante alega.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2777/2014 de 6/05/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 10ª

Impuesto sobre Sociedades. Efectos del cumplimiento de una condición resolutoria prevista en un contrato de compraventa cuyo resultado se había incluido en la liquidación de un ejercicio anterior.

La Resolución viene a declarar que, en el IRPF, la resolución del contrato tiene efecto retroactivo, lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, dando lugar a la regularización de la situación tributaria -para excluir la ganancia patrimonial correspondiente a la imputación por la venta ahora resuelta- la cual podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el art. 120.3 de la Ley 58/2003. Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades, los efectos son diferentes... no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- ... En el Impuesto sobre Sociedades, objeto del presente recurso de alzada, los efectos son diferentes, como así lo establece el Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de abril de 2000 (rec. 5161/1995):

"En los impuestos cuyo hecho imponible, como dice el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo condición resolutoria es incuestionable que el cumplimiento de la misma, llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del Impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos como ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como

beneficio, y tributa por Impuesto sobre Sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc, de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan como una operación distinta, en el ejercicio en que se producen”.

Observamos por tanto, que el Tribunal Supremo, está reconociendo la teoría de los efectos “ex tunc” en el supuesto de cumplimiento de una condición resolutoria, de manera que con carácter general se aplicará la regla de la retroacción, salvo para aquellos impuestos cuyo hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, señalando específicamente al Impuesto sobre Sociedades, respecto del que no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa...

De esta manera, si tenemos en cuenta la consulta 5 del BOICAC 75 de Septiembre de 2008, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, según la cual continúa vigente el criterio establecido en la norme de valoración 13a), apartado 5.d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de Diciembre de 1994, atendiendo a tal criterio y analizando la operación en su conjunto, se pone de manifiesto que en el supuesto de que un activo previo de la empresa, el cual fue objeto de enajenación, termina retornando a ella por cobro de créditos, la incorporación del bien deberá efectuarse por el valor contable previo al momento de la enajenación (y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de incorporación).

Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, el inmueble se valorará de acuerdo con el criterio contable antes comentado, del que podría derivar un resultado contable, positivo o negativo, el cual se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración de los ejercicios anteriores por este concepto, ni, por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dichos ejercicios, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en los mismos...

El contrato inicial se configura como una operación económica que ha generado un resultado, como es la obtención de una renta, que tributó por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio correspondiente, dando lugar por tanto a la realización del hecho imponible y al devengo del Impuesto. Por su parte, la resolución del contrato da lugar a una actividad económica distinta que conlleva un resultado diferente, como es la generación de una pérdida, resultado que debe reflejarse en el ejercicio en que se produce, sin que haya que retrotraer los efectos de la resolución.

Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, los terrenos se valorarán de acuerdo con el criterio contable recogido en la Norma de Valoración 13a, apartado 5d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, incorporándose el bien por el valor contable previo al momento de la enajenación, con el límite del valor razonable en la fecha de la incorporación, del que derivará un resultado contable que se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de

ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración del ejercicio 2006 por este concepto, ni por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dicho ejercicio, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en el mismo en cuanto a la operación en cuestión.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 87/2016 de 5/06/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª

Procedimientos tributarios. Procedimiento de verificación de datos.

Se suscita la cuestión de si existe la posibilidad o no de incorporar a un procedimiento de comprobación limitada los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento de verificación de datos anterior que ha sido declarado nulo de pleno derecho, y si cabe iniciar un procedimiento de comprobación limitada sin que las nuevas actuaciones se puedan calificar como mera reiteración de las actuaciones anteriores bajo una distinta denominación.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- Partiendo de la conclusión del anterior fundamento de derecho, este Tribunal Central se ha manifestado en múltiples ocasiones sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento de verificación de datos y sobre las consecuencias de, en su caso, su utilización improcedente. Nuestra doctrina, al respecto, puede sintetizarse del modo siguiente:

- La norma (artículo 131 LGT) contiene una lista cerrada, supuestos tasados que son los únicos en los que cabe la instrucción de dicho procedimiento...
- Es improcedente la utilización del procedimiento de verificación de datos para llevar a cabo actuaciones de comprobación de valor...
- Es improcedente la utilización del procedimiento de verificación de datos para la comprobación de datos concernientes a actividades económicas...
- ... El procedimiento de verificación de datos sólo puede iniciarse cuando haya existido previa declaración o autoliquidación presentada por parte del obligado tributario...
- ... Este procedimiento se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

SEXTO.- ... Este Tribunal Central se ha pronunciado declarando la nulidad de pleno derecho en aquellos casos en los que ha existido un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos...

SÉPTIMO.- Siguiendo con el razonamiento anterior, este Tribunal Central no ignora, evidentemente, la polémica suscitada en su momento en relación con la utilización improcedente en el procedimiento de inspección de las antiguas actas previas, de las que derivaban liquidaciones provisionales, cuando luego su uso era apreciado como improcedente por resolución administrativa o sentencia judicial, porque deberían haberse incoado actas definitivas. En tales supuestos, la solución del Tribunal Supremo no fue apreciar la nulidad radical de las actas

formalizadas con el carácter de previas, sino dotarlas de los efectos preclusivos de las actas definitivas. Así las cosas, cabría preguntarse si, en estos supuestos en que resulta, de forma evidente y palmaria, improcedente la utilización por la Administración del procedimiento de verificación de datos, si la solución es dotar a las liquidaciones dictadas en la improcedente verificación de carácter preclusivo. A juicio de este Tribunal Central, la extrapolación a los casos ahora suscitados de aquella solución no resulta posible en el marco de la Ley 58/2003 General Tributaria...

OCTAVO.- ... Es doctrina de este Tribunal Central que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan materias reservadas de modo claro y terminante por la Ley para otros procedimientos. En el resto de los casos, es decir, cuando se trata de una inadecuación sobrevenida del procedimiento de verificación de datos, la consecuencia de tal utilización indebida será la anulabilidad...

NOVENO.- A continuación se analiza la segunda cuestión debatida, consistente en determinar si el principio de conservación de actos y trámites habilita para incorporar a un procedimiento tributario posterior, los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento previo declarado improcedente, haya sido este último anulado o declarado nulo de pleno derecho.

El TEAR considera que no existe apoyo legal para conservar en los procedimientos de comprobación limitada los datos obtenidos y utilizados en los procedimientos de verificación de datos declarados nulos de pleno derecho, toda vez que la nulidad tiene efectos "ex tunc", desde el principio, y no se aplican a los supuestos de nulidad los principios de conservación o convalidación de los actos administrativos previstos en la Ley 30/1992...

DÉCIMO.- Como última cuestión debatida, resta examinar si tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y puesto que la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada, si estas nuevas actuaciones se puedan calificar o no como de mera reiteración de las actuaciones anteriores simplemente bajo una distinta denominación.

Ya hemos analizado que de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Administración puede volver a liquidar tras la anulación de la primitiva liquidación por resolución económico-administrativa o judicial tanto por razones de forma como de fondo, siempre y cuando no se haya extinguido su derecho por el instituto de la prescripción. Anulado o declarado nulo el procedimiento de verificación de datos por haber sido utilizado de manera indebida, ningún obstáculo hay para que la Administración inicie un procedimiento de comprobación adecuado al objeto a comprobar, ya sea de comprobación limitada o de inspección, siempre que no haya prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Pues bien, a la vista de estas consideraciones, las actuaciones que la Administración desarrolle en el seno del nuevo procedimiento (comprobación limitada o inspección) no pueden ser calificadas como mera reiteración de las realizadas en el seno del procedimiento de verificación de datos, anulado o declarado nulo, simplemente revestidas de una distinta denominación, toda vez que aún cuando los trámites, documentos y elementos de prueba aportados pudieran ser en muchos casos los mismos, siempre existirán las diferencias esenciales entre el primer procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, que hemos señalado ya en los fundamentos de derecho anteriores de la presente resolución.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ACUERDA:

Estimarlo, fijando los criterios siguientes:

1. No toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas por la Ley de modo claro y terminante para otros procedimientos.

Así, sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- › Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.
- › Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.
- › Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o solicite justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad.

Existen diferencias radicales y esenciales, que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios, entre el procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, por lo que no puede resultar indiferente la utilización correcta por parte de la Administración de los mismos so pretexto de que los trámites pueden ser iguales aparentemente en unos y otros. Tales diferencias, que que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa son:

- (i) La liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que, tengámoslo en cuenta, afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos. (ii) A pesar de lo anterior, la Administración que ha utilizado improcedentemente el procedimiento de verificación de datos, se beneficia de quedar dispensada de especificar en su resolución "las actuaciones concretas realizadas", a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada, lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los

obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente; (iii) la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Y esta diferencia, al haber iniciado desde el principio un procedimiento para efectuar actuaciones que de forma clara, expresa y abierta no estaban permitidas por la Ley, afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

2. Es contrario al principio de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la LRJPAC y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no permitir la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos al procedimiento posterior de comprobación limitada o de inspección por el hecho de que aquél hubiera sido declarado radicalmente nulo.
3. Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y la consiguiente anulación o declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección mientras la prescripción no lo impida, tanto si la anulación ha tenido lugar por motivos formales como si se ha debido a razones de fondo. Obviamente, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de dicha declaración de nulidad radical o absoluta no tendrán eficacia interruptiva de la prescripción, como reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo. En este sentido, baste citar por todas la sentencia de 20 de enero de 2011 (Rec. no 120/2005), sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que nuestro Alto Tribunal sienta el siguiente criterio: Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 622/2016 de 5/07/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª

Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Para que resulte de aplicación el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y, por tanto, la bonificación en cuota prevista en él, deben cumplirse los requisitos del art. 27 Ley 35/2006, LIRPF sobre infraestructuras de medios: un local afecto y una persona contratada con contrato laboral y dedicación completa a esta actividad.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La cuestión controvertida consiste en determinar si el concepto de actividad económica al que se refiere el apartado 1 del artículo 53 del TRLIS debe cumplir los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF...

El régimen tributario especial que se analiza nació con la finalidad de impulsar el limitado mercado de arrendamiento de viviendas existente en nuestro país en aquel momento y conseguir de este modo satisfacer la acuciante demanda social de viviendas en alquiler por los sectores sociales de poder adquisitivo medio o bajo...

Así, la evolución de los objetivos perseguidos con el régimen tributario especial que se analiza constituye, a juicio de este Tribunal Central, un elemento clave para interpretar los cambios legislativos acaecidos. En este sentido, siendo la finalidad inicial y exclusiva del régimen satisfacer la demanda social de un parque asequible de viviendas en alquiler, no es extraño que la norma reservara dicho régimen a las entidades exclusivamente dedicadas al arrendamiento de viviendas y que se despreocupara de exigir de modo expreso que tal arrendamiento constituyera una genuina actividad económica. Ciertamente, para conseguir la finalidad pretendida, resultaba indiferente que el arrendamiento se realizara o no como verdadera actividad económica o, dicho con otras palabras, lo mismo daba que el arrendamiento lo llevara a cabo una entidad que ordenara por cuenta propia los factores de producción, materiales y humanos, para intervenir en la distribución de los servicios, que una entidad de mera tenencia de bienes.

La Ley 23/2005, de 18 de noviembre, introduce modificaciones en el régimen especial en aras de una mayor productividad de la economía española. Por tanto, la modificación en el tiempo del régimen especial y en particular de su concreto ámbito de aplicación -desde las sociedades cuyo objeto social exclusivo es el arrendamiento de viviendas a las sociedades cuya actividad económica principal es dicho arrendamiento-, no debe interpretarse, como parece sugerir el TEAR de Valencia, únicamente desde una perspectiva de flexibilización progresiva de los requisitos para acogerse al régimen, flexibilización que se justificaría ciertamente para incrementar el parque de viviendas en alquiler y que se pone de manifiesto, en efecto, si se comparan las distintas redacciones de los preceptos que regulan aquél, sino que ha de entenderse también desde la óptica del decidido impulso a la productividad pretendido de modo expreso por el legislador...

Por tal razón, a nuestro juicio, una interpretación literal y finalista del artículo 53.1 del TRLIS permite concluir que dicho precepto exige expresamente que el arrendamiento de viviendas se ejerza como actividad económica, no pudiendo acogerse a él las sociedades de mera tenencia de bienes que se limitan a obtener rentas pasivas de dicho arrendamiento...

TERCERO.- ... El TEAR de Valencia considera que una interpretación histórica y finalista del artículo 53.1 del TRLIS (LA LEY 388/2004) conduce a la conclusión de que no deben concurrir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley del IRPF...

Frente a la tesis sostenida por el TEAR de Valencia, compartida por el TEAR de Galicia, este Tribunal Central se remite, por un lado, a lo expuesto en el antecedente de hecho anterior... Por otro lado, el hecho de que el artículo 53.1 del TRLIS no contenga remisión alguna al artículo 27.2 de la Ley del IRPF no impide, en opinión de este Tribunal Central, que los criterios contenidos en este último precepto deban tenerse en cuenta para discernir si el arrendamiento de viviendas, en tanto que actividad económica principal a desarrollar por las entidades que desean acogerse al régimen especial, constituye ciertamente una actividad económica...

Las resoluciones de este Tribunal Central concernientes a estas situaciones han acudido, con el objetivo de dotar a nuestro ordenamiento de la imprescindible seguridad jurídica, a una interpretación sistemática de las normas y han concluido con la aplicación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades del concepto de actividad económica contemplado en la Ley del IRPF y, en particular, del apartado 2 de su artículo 27...

CUARTO.- Para concluir, debe hacerse mención a la incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, del concepto de actividades económicas...

El hecho de que la definición de actividad económica que incorpora la Ley 27/2014 en su articulado no difiera de modo relevante de la contenida en la Ley 35/2006 y que tal incorporación se haga porque resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y que es el que grava por excelencia tales rentas, contenga una definición al respecto, permiten concluir que con anterioridad a la Ley 27/2014 el concepto de "actividad económica" empleado en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades necesariamente debía ser interpretado conforme dispone la normativa del IRPF.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6112/2015 de 5/07/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª

IS. Retribuciones de administradores.

Para los períodos impositivos a los que no resulta de aplicación la LIS 2014, se fija como doctrina que no es deducible la retribución que se otorga al administrador social que, además de las funciones propias de la relación mercantil, ejerce las propias de un director gerente, cuando en los Estatutos está prevista la gratuidad del cargo.

El TEAC acoge así el criterio sentado anteriormente por el Tribunal Supremo.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- Son dos las cuestiones que se plantean el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- En primer término, cuándo y respecto de qué órganos los criterios que fija el Tribunal Económico-Administrativo Central tienen carácter vinculante;
- Y, en segundo lugar, determinar la deducibilidad o no, en el Impuesto sobre Sociedades, de las cantidades satisfechas por una sociedad a su administrador, cuando el cargo de administrador es gratuito de acuerdo con los estatutos sociales y el administrador ejerce funciones de dirección o gerencia, y esta segunda cuestión sólo en relación con los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades a los que no resultare de aplicación, *ratione temporis*, la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades .

TERCERO.- ... Son tres los supuestos en los que la Ley General Tributaria atribuye a los criterios del Tribunal Central fuerza vinculante, a saber:

- A) Las resoluciones que dicte este Tribunal Central resolviendo los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio...
- B) Las resoluciones que dicte el Tribunal Central resolviendo los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio...
- C) Finalmente, como otra manifestación más de esa labor unificadora legalmente atribuida, y en aras de la seguridad jurídica y de la unidad de criterio en el ámbito de la Administración, evitando aplicar a los obligados tributarios criterios distintos en función del órgano administrativo con el que se relacionen o incluso del ámbito territorial donde se halle enclavado su domicilio fiscal, la Ley General Tributaria añade en su actual artículo 239.8 (apartado 7 hasta la reforma de la Ley 34/2015) que:

- “8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía...”

CUARTO.- Pasando al análisis de la segunda de las cuestiones planteadas...

La cuestión controvertida ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo. Así, en su sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. nº 4808/2011), analizando un supuesto de hecho en el que era ya aplicable la Ley 43/1995, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (norma ésta en la que la regulación en este punto es idéntica a la del TRLIS aplicable al caso que ha dado lugar al criterio controvertido), y en el que el administrador (y socio mayoritario) ejercía las funciones propias de un gerente con un poder general sin limitaciones, ocupándose especialmente del diseño de la estrategia inversora del grupo empresarial, fijando los objetivos, sectores y las ponderaciones de los diferentes activos junto con los empleados, y donde los estatutos de la sociedad de responsabilidad limitada establecían que “el cargo de administrador será gratuito”...

... No pone en duda esta Sala la trascendencia y relevancia de las funciones que pueda llevar a cabo el Sr. Candido en la entidad LICIDIA, S.L. (luego, PONTEGADEA INVERSIONES, S.L.), pero ello no impide que dada su condición de administrador y, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no deducible en el Impuesto de Sociedades.

Y si de la importancia pasamos a la distinción entre funciones, debe señalarse que la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo (representada por las Sentencias recogidas en el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008), ha entendido que sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia) con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos. Y esto se hace más patente cuando el Presidente y administrador de la sociedad posee el 97,16% de las participaciones, lo que, por otra parte, impediría apreciar la nota de “ajeneidad” según la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 20 de noviembre de 2003).

Consecuentemente,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,... ACUERDA

ESTIMARLO fijando como criterio los siguientes:

2. Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador.

Criterio aplicable a los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades a los que no resultare de aplicación, *ratione temporis*, la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 919/2016 de 7/07/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª

Procedimiento de inspección. Transcurso de seis meses desde la finalización del plazo de alegaciones al acta.

La cuestión que resuelve la Resolución es la determinación de, si en un procedimiento inspector los intentos de notificación practicados antes de que transcurrieran seis meses desde la fecha final del plazo para presentar alegaciones al acta, son o no relevantes para impedir la existencia de una paralización injustificada del procedimiento inspector, o si, por el contrario, no son eficaces para evitar tal paralización.

Adicionalmente se resuelve la cuestión referida al momento a partir del cual se inicia el periodo de interrupción injustificada.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- ... En el caso planteado en el presente recurso no son controvertidos los hechos siguientes:

- (i) Que transcurrieron más de seis meses entre la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones al acta de inspección (21 de enero de 2011) y la notificación por comparecencia del acto de liquidación (7 de septiembre de 2011).
- (ii) Que entre ambas fechas únicamente constan en el expediente dos intentos de notificación personal del acto de liquidación el día 22 de junio de 2011, que resultaron infructuosos por ausencia del destinatario.

Se trata, por tanto, de determinar si los intentos de notificación practicados antes de que transcurrieran seis meses desde la fecha final del plazo para presentar alegaciones, son o no relevantes para impedir la existencia de una paralización injustificada del procedimiento inspector, como defiende el Director recurrente, o si, por el contrario, como sostiene el TEAR, no son eficaces para evitar tal paralización.

CUARTO.- Tiene razón el TEAR cuando fija como momento inicial del presunto período de interrupción injustificada no la fecha del acta de inspección sino la fecha final del plazo para presentar alegaciones a la misma. Así lo ha reconocido este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 14 de febrero de 2013 (RG 1818/2011), estableciendo el criterio de que para apreciar un período de interrupción injustificada una vez firmada el acta, deben transcurrir seis meses desde la fecha de presentación de las alegaciones contra aquella por el obligado tributario o, en su defecto, desde que transcurra el plazo señalado para la presentación de éstas, pues ese período (quince días desde la firma del acta de disconformidad) es un período en el que la Administración no puede actuar y, por tanto, no se le puede atribuir la paralización del procedimiento...

Tal postura ha sido sostenida por el Tribunal Supremo en múltiples ocasiones, pudiendo citarse, entre otras muchas, las sentencias de 17 de marzo de 2011...

QUINTO.- El TEAR considera irrelevantes para poner fin a la interrupción de las actuaciones comenzada en la fecha final del plazo de presentación de alegaciones los intentos infructuosos de notificación personal del acto de liquidación. Afirma que el segundo párrafo del artículo 150.2.a) de la LGT (*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada*) señala el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento, que se localizaría en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado.

De donde parece inferirse que el TEAR sólo acepta como actuaciones que ponen fin a la paralización del procedimiento aquéllas que se ponen en conocimiento formal del obligado tributario, a semejanza de lo que sucede con las actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción.

Sin embargo, este Tribunal Central debe hacer notar en primer lugar que el segundo párrafo del artículo 150.2.a) de la LGT se limita a indicar que una vez producida una interrupción injustificada del procedimiento inspector, con la consiguiente consecuencia de que las actuaciones realizadas hasta ese momento no han interrumpido el plazo de prescripción, se volverá a interrumpir este plazo de prescripción cuando se reanuden las actuaciones con el conocimiento formal del interesado. Es decir, no está fijando la fecha final o *dies ad quem* de la paralización de un procedimiento, sino el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación de actuaciones tras la paralización injustificada...

Lo que aquí se discute no es la virtualidad interruptiva que los intentos de notificación acreditados en el expediente han tenido sobre el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar sino, simplemente, si tales intentos constituyen actuación que impide apreciar una interrupción injustificada del procedimiento de inspección.

Y, en este sentido, este Tribunal Central considera que dichos intentos de notificación constituyen una actuación que reúne los requisitos para detener el plazo injustificado de paralización del procedimiento de inspección toda vez que se trata de intentos válidos que constan debidamente acreditados en el expediente y están directamente encaminados a avanzar en el procedimiento iniciado –precisamente pretenden poner fin al mismo, comunicando al obligado tributario su acto final–...

Finalmente debemos hacer referencia al artículo 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el cual dispone que *"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución"*.

Este precepto contempla la eficacia del intento de notificación de cara, exclusivamente, a entender cumplida la obligación de notificar el acto de liquidación dentro del plazo máximo de duración del procedimiento pero, ciertamente, resulta contradictorio admitir que un intento de notificación es una actuación de la Administración suficiente para entender que ésta ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento tributario dentro del plazo y, al mismo tiempo, sostener que ese mismo intento de notificar el acto de liquidación que pone fin al procedimiento supone inactividad por parte de la Administración.

Este Tribunal Central estima totalmente improcedente el argumento de que el artículo 104.2 de la LGT no sea aplicable al caso aquí planteado, partiendo de la idea de que la ficción del artículo 104.2 de la LGT se dirige a obstar la caducidad y puesto que en el procedimiento inspector no existe caducidad, esta previsión legal del artículo 104.2 LGT no resulta aplicable, En primer lugar, porque el artículo 104 se ubica sistemáticamente en el Capítulo

II del Título III de la LGT... En segundo lugar, porque el propio artículo 104...añade en su apartado cuarto que *"En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos"*, esto es, abarca el precepto tanto los casos de procedimientos en los que el vencimiento del plazo máximo de resolución entrañe la caducidad como los supuestos de otros procedimientos, como es el inspector... Y, finalmente, porque el propio artículo 150 de la LGT (en la redacción vigente en el supuesto analizado) se remite de forma expresa en su apartado 1 a las normas contenidas en el artículo 104.2 de esta misma ley...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5931/2013 de 15/07/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 4ª

IVA. Régimen especial de grupo de entidades. Regularización de la situación tributaria de un grupo de entidades que tributa en el régimen especial de IVA.

En el régimen de grupos de sociedades, el sujeto infractor no es siempre la entidad dominante pues si bien la normativa aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, en cambio no le impone la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- ... Debemos no obstante analizar la posible vulneración del principio de responsabilidad personal que informa el Derecho sancionador, que si bien no ha sido alegada por la reclamante, sí ha sido tratada por este Tribunal en Resolución de 22 de octubre de 2015 (00/4381/2014). La cuestión a determinar consiste en la atribución de la responsabilidad en la comisión de infracciones tributarias que dan lugar al acuerdo impugnado, es decir, se trata de identificar el sujeto infractor al que cabe exigir las consecuencias de las infracciones cometidas así como las correspondientes sanciones...

En este punto, además de la regulación de carácter general recogida en la Ley General Tributaria, debemos tener en cuenta las normas reguladoras del régimen especial de grupo de entidades, aplicables en el presente caso, que se encuentran en los artículos 163 quinquies y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, el artículo 163 nonies regula las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades:

“... La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias...”

El acuerdo sancionador, por una parte, identifica como sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades y, por otra, atribuye a Y la realización de las conductas que dan lugar a la comisión de infracciones tributarias merecedoras de sanción, lo que plantea una contradicción que se opone al principio de responsabilidad personal que rige en el Derecho sancionador, según el cual, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción.

Esta consideración encuentra asimismo apoyo en el antes transcrito artículo 163 nonies de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, al especificar en su apartado siete que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias, mientras que la entidad dominante es sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, también recogidas en el citado artículo.

El acuerdo sancionador es muy claro tanto a la hora de describir las conductas que considera constitutivas de infracción como al identificar a la entidad que las realizó, Y, por lo que no cabe imputar las consecuencias de tales conductas a una entidad distinta. De acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de grupo de entidades, cada una de las entidades integradas en el grupo está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas individuales, sin realizar el pago de la deuda tributaria ni solicitar compensación o devolución. Por su parte, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda, de forma que dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Es decir, la norma aplicable establece para la entidad dominante la obligación de agregar los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades del grupo, pero no la de determinar dichos resultados individuales, obligación que sí corresponde a cada una de las entidades integrantes del grupo, que de esta forma llevan a cabo las operaciones de calificación y cuantificación precisas para alcanzar dichos resultados, realizando de forma individual las conductas que, en su caso, puedan ser consideradas constitutivas de infracción.

Este Tribunal concluye que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador no es conforme a Derecho, en cuanto considera sujeto infractor a X en su condición de sociedad dominante del grupo de entidades, debido a que, en el presente supuesto, dicha entidad no ha causado la lesión constitutiva de la infracción y, por tanto, no se le pueden exigir las correspondientes sanciones.



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

María Amparo Grau Ruiz

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 14 de abril de 2016

Asunto: C522/2014, ECLI:EU:C:2016:253

Partes: *Sparkasse Allgäu y Finanzamt Kempten*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Artículo 49 TFUE — Normativa de un Estado miembro que impone a las entidades de crédito la obligación de comunicar a la administración tributaria información acerca de los activos de clientes fallecidos, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones — Aplicación de dicha normativa a las sucursales establecidas en otro Estado miembro, en el cual el secreto bancario prohíbe, en principio, tal comunicación».

1. Comentario

La relevancia que en nuestros días han cobrado las obligaciones formales hace que se susciten no pocas e importantes controversias. Cabe señalar que las obligaciones de transmisión de información llegan a afectar a la competitividad y pueden generar distorsiones al preferirse otras opciones (de depósito en este caso) en las que no exista una obligación de esta naturaleza.

Estos riesgos son propios de la existencia de un proceso en la Unión Europea todavía inacabado, cuyo hito más reciente ha sido el intercambio automático y obligatorio de información (artículo 8.3 bis de la Directiva 2011/16).

Por ello, se reconoce que la libertad de establecimiento no exige que un Estado miembro tenga que dictar sus normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, la eliminación de toda disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales.

En este caso, una entidad se encuentra en la difícil tesitura de afrontar normas contradictorias en dos Estados miembros, una fiscal y otra sectorial, cuando el incumplimiento la última, además, lleva aparejada una sanción penal.

Concretamente, una entidad de crédito alemana que ha abierto una sucursal en Austria ha de cumplir simultáneamente la obligación de transmisión de información, prevista en la ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones alemana, y la obligación de respetar en el de la sucursal el secreto bancario, protegido por la ley austríaca sobre el sistema bancario (que prevé el consentimiento de sus clientes para la posible transmisión de información).

Conforme al Derecho alemán, la eficacia de los controles fiscales prima sobre el secreto bancario (debiendo transmitirse la información a las autoridades tributarias sin contar con el consentimiento del titular de la cuenta), no así en el Derecho austríaco entonces vigente aplicable a este asunto.

Por su parte, el Derecho convencional tampoco ofrece una solución distinta (porque el Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, celebrado entre Alemania y Austria entra en vigor el 1 de marzo de 2012 y sólo resulta aplicable a los ejercicios fiscales o períodos impositivos posteriores al 1 de enero de 2011).

Importa resaltar, no obstante, que cuando el marco jurídico finalmente se ajusta, a nuestro juicio, desaparece la libertad para imponer una obligación como la aquí discutida, destinada a garantizar la eficacia de los controles fiscales y que afecta a las sucursales de entidades de crédito nacionales que operan en el extranjero.

2. Antecedentes

El 25 de septiembre de 2008, la Administración tributaria de Kempten requirió a la entidad de crédito Sparkasse Allgäu, a partir del 1 de enero de 2001, información acerca de las cuentas abiertas en su sucursal no autónoma establecida en Austria por clientes que hubieran residido en Alemania en el momento de su fallecimiento. La entidad se negó a facilitarla.

Ni el recurso presentado contra dicha resolución, ni el recurso contencioso administrativo en primera instancia prosperaron. Formulado el recurso de casación ante el Tribunal Supremo Tributario de Alemania (Bundesfinanzhof), éste planteó una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, mediante resolución de 1 de octubre de 2014.

Las conclusiones fueron presentadas por el Abogado General Szpunar en audiencia pública el 26 de noviembre de 2015. Además, formularon observaciones varios Gobiernos (alemán, helénico y polaco), junto con la Comisión Europea.

3. Cuestiones planteadas

“¿Se opone la libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE, anteriormente artículo 43 CE) a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual, en caso de fallecimiento de un residente, las entidades de crédito con domicilio social en el territorio nacional deben declarar a la administración tributaria nacional competente para la tramitación del impuesto sobre sucesiones los activos patrimoniales del causante depositados o administrados en sus sucursales no autónomas sitas en otros Estados miembros, incluso cuando en el otro Estado miembro no exista una obligación de declaración comparable y las entidades de crédito estén sometidas allí a secreto bancario bajo responsabilidad penal?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

“El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que obliga a las entidades de crédito con domicilio social en ese Estado miembro a declarar a las autoridades nacionales los activos depositados o administrados en sus sucursales no autónomas establecidas en otro Estado miembro en caso de fallecimiento del propietario de dichos activos, residente en el primer Estado miembro, aun cuando el segundo Estado miembro no imponga ninguna obligación de declaración comparable y las entidades de crédito estén sometidas allí a secreto bancario bajo responsabilidad penal”.

5. Fundamentos de la sentencia

“El órgano jurisdiccional remitente se plantea si la actividad de una entidad de crédito alemán que ha abierto una sucursal en Austria se ve dificultada por el hecho de tener que cumplir simultáneamente con la obligación de transmisión de información, prevista en el artículo 33, apartado 1, de la ErbStG [*Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*, Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones], y con la obligación de respetar en Austria el secreto bancario, protegido por los artículos 38, apartado 2, y 101 de la BWG [*Bankwesengesetz*, Ley sobre el sistema bancario]. A este respecto, el citado órgano jurisdiccional indica que, para cumplir con ambas obligaciones, una entidad de crédito que se encuentre en la situación de la demandante en el litigio principal está obligada a solicitar, con arreglo al artículo 38, apartado 2, punto 5, de la BWG, el consentimiento de sus clientes para la posible transmisión de información que les afecte a las autoridades alemanas. La exigencia de tal consentimiento podría dar lugar, en su caso, a que los potenciales clientes de la sucursal austríaca de esa entidad de crédito prefieran acudir a bancos austriacos o a filiales austriacas de bancos alemanes, habida cuenta de que ninguno de ellos está sometido a una obligación análoga de transmisión de información” (apartado 23).

“En concreto, según el Derecho alemán, el respeto del secreto bancario no prima sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, por lo que el artículo 33, apartado 1, de la ErbStG establece, en las circunstancias a las que se refiere dicho precepto, la obligación de transmitir información a las autoridades tributarias sin contar con el consentimiento del titular de la cuenta. En cambio, mediante el

artículo 38 de la BWG, el Derecho austriaco se ha decantado por la opción inversa, a saber, que el secreto bancario debe respetarse en principio frente a todos, incluidas las autoridades fiscales" (apartado 26).

"Es cierto que ambos Estados miembros han firmado un acuerdo bilateral y que se han adoptado asimismo medidas en el ámbito de la Unión, como es el caso del intercambio automático y obligatorio de información previsto en el artículo 8, apartado 3 bis, de la Directiva 2011/16, todo lo cual permite garantizar una cooperación administrativa en materia tributaria y facilitar de este modo, en circunstancias como las del litigio principal, que las autoridades alemanas obtengan la información requerida por la medida controvertida en el litigio principal" (apartado 27).

"Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente observa que, si bien existe un acuerdo que prevé el intercambio de información en materia tributaria, celebrado entre la República Federal de Alemania y la República de Austria y que entró en vigor el 1 de marzo de 2012, éste sólo resulta aplicable a los ejercicios fiscales o períodos impositivos posteriores al 1 de enero de 2011, a los que no se refiere el requerimiento dirigido por la Administración tributaria de Kempten a Sparkasse Allgäu. Asimismo, la Directiva 2011/16 se adoptó con posterioridad a los hechos que han dado lugar al litigio principal" (apartado 28).

"Por consiguiente, procede señalar que, en el estado del Derecho de la Unión cuando se produjeron los hechos controvertidos en el litigio principal y a falta de toda medida de armonización en materia de intercambio de información a efectos de los controles fiscales, los Estados miembros tenían libertad para imponer a las entidades de crédito nacionales una obligación como la controvertida en el litigio principal, relativa a las sucursales de tales entidades que operasen en el extranjero y destinada a garantizar la eficacia de los controles fiscales, siempre y cuando las operaciones efectuadas en dichas sucursales no fueran objeto de un trato discriminatorio con respecto a las operaciones realizadas en las sucursales nacionales (véanse, en este sentido, la sentencia *Columbus Container Services*, C298/05, EU:C:2007:754, apartados 51 y 53, y el auto *KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C439/07 y C499/07, EU:C:2009:339, apartado 80) (apartado 29)".

"El mero hecho que una obligación de declaración, como la controvertida en el litigio principal, no esté prevista en el Derecho austriaco no puede impedir que la República Federal de Alemania imponga tal obligación. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro tenga que dictar sus normas fiscales, en particular una obligación de declaración como la controvertida en el litigio principal, en función de las de otro Estado miembro, para garantizar, en cualquier situación, la eliminación de toda disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias *Columbus Container Services*, C298/05, EU:C:2007:754, apartado 51, y *National Grid Indus*, C371/10, EU:C:2011:785, apartado 62) (apartado 31)".

Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 2 de junio de 2016

Asunto: C81/15 ECLI:EU:C:2016:398

Partes: *Kapnoviomichania Karelia AE contra Ypourgos Oikonomikon*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Labores del tabaco que circulan bajo el régimen suspensivo de los impuestos especiales — Responsabilidad del depositario autorizado — Posibilidad de que los Estados miembros consideren al depositario autorizado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando — Principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica».

1. Comentario

Es sabido que en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo, el depositario autorizado tiene atribuida una función central, y responsabilidad por los riesgos inherentes a dicha circulación. Queda obligado al pago de los impuestos especiales cuando se cometa una irregularidad o infracción que implique su exigibilidad, pero cuestión distinta es si se le puede considerar responsable solidario en relación con el pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando.

La norma griega objeto de discusión considera a los depositarios autorizados responsables solidarios de las consecuencias económicas (pago de los derechos de aduana y de los tributos dejados de percibir, así como las multas correspondientes) de los actos de contrabando (si dichas infracciones se cometen, cuando las mercancías se encuentran en su ámbito de responsabilidad profesional, por personas con las cuales eligieron colaborar) relativos a productos que estuvieron en tránsito en el depósito en régimen suspensivo y que salieron irregularmente. Sólo quedan eximidos si demuestran que no cometieron negligencia alguna, ni siquiera leve.

Según la opinión mayoritaria del órgano jurisdiccional remitente la responsabilidad solidaria del depositario autorizado abarca las sanciones pecuniarias, independientemente de cualquier acuerdo particular entre el depositario y el adquirente por el que se le transfiere la propiedad de los bienes. Este supuesto de responsabilidad agravada serviría para prevenir el fraude fiscal y no sería contraria al principio de proporcionalidad, en tanto que podría eximirse probando que actuó de buena fe y que adoptó todas las medidas oportunas posibles, demostrando la diligencia que se exige a un profesional prudente.

Según la opinión minoritaria, el depositario autorizado sólo puede ser considerado responsable solidario del pago de los impuestos especiales, pero no del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de los actos de contrabando. Ni en virtud de la normativa griega ni de la Directiva 92/12 cabe presumir que el depositario autorizado sea el propietario de los bienes, ni que las personas físicas que intervienen en la circulación de tales mercancías actúen como mandatarios o representantes del depositario autorizado. La responsabilidad agravada no se exige para garantizar la aplicación efectiva de la Directiva 92/12 y se enfrenta al principio de seguridad jurídica

(claridad y previsibilidad de las restricciones a la libertad de empresa y al derecho de propiedad del depositario autorizado) y al de proporcionalidad (por ser manifestamente excesivo imponer al depositario autorizado la obligación de pagar multas administrativas, que ascienden como mínimo al doble de los impuestos debidos para infracciones resultantes de conductas dolosas de terceros, en las que dicho depositario no puede tener influencia alguna).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea decide que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente si las sanciones que pueden aplicarse al depositario autorizado son lo suficientemente precisas y previsibles para responder a las exigencias de seguridad jurídica y si para liberarse de dicha responsabilidad puede probar que en modo alguno podía tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando.

2. Antecedentes

Una sociedad griega del sector de la fabricación de productos del tabaco (Karelia), con la condición de depositario autorizado, tras recibir un pedido (de Bulgakommerz), presentó ante la oficina de aduanas competente una declaración de exportación a Bulgaria (que no era miembro aún de la Unión Europea) de 760 cartones de cigarrillos que se encontraban en régimen suspensivo. Había recibido una cantidad correspondiente al valor de la mercancía (ignorando si Bulgakommerz existía realmente y sin tener posibilidad de comprobarlo), pero se descubrió que el camión había partido hacia Bulgaria completamente vacío.

Como no se aportó el justificante de salida de la carga se ejecutó la garantía bancaria constituida por Karelia para cubrir el importe de los impuestos especiales, las autoridades aduaneras emitieron un acto de imputación por contrabando y declararon autores conjuntos a las personas que habían realizado el pedido y al Director de exportaciones de Karelia. En ese mismo acto Karelia fue declarada responsable civil solidaria.

La empresa interpuso recurso y el Tribunal Administrativo de Primera Instancia del Pireo lo estimó, por considerar que no se había acreditado ninguna relación de mandato o de representación, ni ninguna otra relación jurídica que disimulara un mandato entre Karelia y las personas calificadas de autores del acto de contrabando.

El Ministerio de Hacienda recurrió en apelación y se estimó, reduciéndose el importe. Karelia interpuso entonces un recurso de casación ante el Consejo de Estado.

Éste, con arreglo al artículo 267 TFUE, mediante resolución de 21 de enero de 2015, planteó petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

El Abogado General Sr. Y. Bot presentó sus conclusiones en audiencia pública el 28 de enero de 2016 y la sentencia se apoya explícitamente en ellas (por ejemplo, en el punto 37 y el 41). Se tomaron también en consideración las observaciones del Gobierno helénico y de la Comisión Europea.

3. Cuestiones planteadas

“¿Debe interpretarse la Directiva 92/12/CE, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, y en particular de los principios de efectividad del Derecho de la Unión, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, en el sentido de que se opone a que se aplique a supuestos como el que se examina en este asunto una disposición legislativa tal como el artículo 108 del Código Aduanero, en virtud de la cual el depositario autorizado de unos productos que hayan circulado en régimen suspensivo de impuestos especiales desde el depósito fiscal de aquél y hayan salido irregularmente de dicho régimen a consecuencia de un acto de contrabando puede ser declarado responsable solidario del pago de unas multas administrativas por contrabando, con independencia de que fuera o no poseedor de esos bienes con arreglo al Derecho privado en el momento en que se cometió la infracción y, además, con independencia de que los autores de la infracción, que intervenían en dicha circulación, hubieran establecido o no con el depositario autorizado una relación contractual particular de la que se desprendiera que actuaban como mandatarios suyos?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

“1) La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión Europea, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a éstos en sus mandatarios en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción, aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Según el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12, los Estados miembros deben tomar las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces” (apartado 35).

“... Dicha disposición no precisa las sanciones apropiadas ni las categorías de personas que deben considerarse responsables respecto de ellas” (apartado 39).

“... El régimen de responsabilidad por riesgo establecido en la Directiva 92/12 no va más allá de la asunción del pago de los impuestos especiales. Por lo tanto, dicha Directiva no impone un régimen de solidaridad que convertiría al depositario autorizado en responsable del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando” (apartado 40).

“... La Directiva 92/12 no se opone, en principio, a que los Estados miembros agraven la responsabilidad del depositario autorizado convirtiéndole en responsable solidario de las consecuencias pecuniarias de las infracciones constatadas durante la circulación de los productos en régimen suspensivo de impuestos especiales” (apartado 43).

“... Los Estados miembros, cuando ejercen sus competencias para elegir las sanciones adecuadas en el marco de la transposición de una directiva, deben respetar el principio de seguridad jurídica. En efecto, la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables y este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council* y otros, C288/07, *Isle of Wight Council* y otros, C288/07, EU:C:2008:505, apartado 47 y jurisprudencia citada)” (apartado 45).

“... De reiterada jurisprudencia resulta que, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C188/09, EU:C:2010:454, apartado 29)” (apartado 48).

“En lo referente a las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado, en materia del impuesto sobre el valor añadido, que el reparto del riesgo, tras un fraude cometido por un tercero, no es compatible con el principio de proporcionalidad cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad del pago al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador (sentencia de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C271/06, EU:C:2008:105, apartados 22 y 23)” (apartado 49).

“Además, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que las medidas nacionales que originan de facto un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. De este modo, ha declarado que imputar la responsabilidad del pago del impuesto sobre el valor añadido a una persona que no sea el deudor de éste, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones específicas contempladas en la Directiva 92/12, sin permitirle liberarse de éstas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad y ha añadido que resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero responsable, en los que no tiene influencia alguna (sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C499/10, EU:C:2011:871, apartado 24 y jurisprudencia citada)” (apartado 50).

“Pues bien, como señala el órgano jurisdiccional remitente, según la opinión mayoritaria en el seno de dicho órgano, el artículo 108 del Código Aduanero debe interpretarse en el sentido de que un depositario autorizado que ha adoptado todas las medidas que razonablemente pudieran exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduzca a participar en un fraude fiscal, únicamente se libera de dicha responsabilidad si puede probar que en modo alguno podía tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando. Si así ocurre, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que dicha responsabilidad agravada del depositario autorizado implica que éste podrá ser declarado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas, aun cuando cometan el acto de contrabando personas con las que no eligió colaborar, y que aquélla origina de facto un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, que debe considerarse desproporcionado” (apartado 52).

“... Un régimen de responsabilidad agravada, como el controvertido en el litigio principal, únicamente responde a las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad si está previsto clara y expresamente en la legislación nacional y reserva al depositario autorizado una posibilidad efectiva de eximirse de su responsabilidad” (apartado 53).



Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 21 de junio de 2016

Asunto: C15/15 ECLI:EU:C:2016:464

Partes: *New Valmar BVBA contra Global Pharmacies Partner Health Srl*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de mercancías — Prohibición de medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas a la exportación — Artículo 35 TFUE — Sociedad establecida en la región de lengua neerlandesa del Reino de Bélgica — Normativa que obliga a redactar las facturas en lengua neerlandesa so pena de nulidad absoluta — Contrato de concesión de carácter transfronterizo — Restricción — Justificación — Proporcionalidad».

1. Comentario

Éste es un litigio relativo al impago de varias facturas, cuya nulidad se alega por motivos lingüísticos. Se parte de la premisa de que todas las menciones que figuran en las facturas deben estar redactadas en neerlandés, de conformidad con la interpretación que hace de la normativa aplicable el órgano remitente, pese a que el Gobierno belga aduce que únicamente se impone el uso de la lengua neerlandesa para las menciones legalmente obligatorias con arreglo a la normativa del IVA (enumeradas en el artículo 226 de la Directiva 2006/112, por lo que explica que es fácil obtener su traducción).

Aunque el tribunal remitente limita su cuestión prejudicial a la interpretación del artículo 45 TFUE, el Tribunal de Justicia le proporciona todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar este asunto. En particular, de los motivos de la resolución de remisión se desprende que pretende determinar si la normativa controvertida es conforme con lo dispuesto en el Tratado FUE en materia de libre circulación de mercancías, invocada por New Valmar. Y, al tratarse de exportación de mercancías desde Bélgica hacia otro Estado miembro, sería aplicable el artículo 35 TFUE, que prohíbe las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas a la exportación.

A pesar de que el Gobierno belga sostiene que la Directiva 2006/112 ha operado una armonización completa en la materia, el Tribunal de Justicia entiende que el régimen de la Unión en materia de IVA sólo opera una armonización progresiva y parcial de las legislaciones nacionales, y que sí cabe aplicar el Derecho primario u originario.

En todo caso, el artículo 226 y el artículo 248 bis de la Directiva 2006/112 tratan del contenido de las facturas y permiten que, sólo en ciertos casos, los Estados miembros de destino impongan la traducción a una de sus lenguas oficiales, sin regular la posibilidad de que los Estados miembros impongan a las empresas establecidas en su territorio la obligación de redactar todas las facturas en su lengua oficial o en la lengua de dicho territorio, como señaló el Abogado General.

2. Antecedentes

En 2010 New Valmar BVBA, sociedad belga establecida Bélgica, y GPPH (Global Pharmacies Partner Health Srl), sociedad italiana establecida en Italia, celebraron un contrato en virtud del cual se nombraba a esta última concesionaria en exclusiva de New Valmar en Italia para la distribución de artículos infantiles.

Se pactó que el contrato se regiría por el Derecho italiano, y la competencia para conocer de los eventuales litigios entre las partes se atribuyó a los tribunales de Gante (Bélgica). Aunque el contrato debía permanecer vigente hasta el final de 2014, New Valmar lo resolvió de forma anticipada, mediante carta certificada de 29 de diciembre de 2011, con efectos a partir del 1 de junio de 2012.

En marzo de 2012, New Valmar inició un procedimiento ante el Tribunal Mercantil de Gante para que se condenara a GPPH a abonarle varias facturas impagadas. A su vez, GPPH presentó demanda reconvenzional solicitando que se condenase a New Valmar al pago de una indemnización por resolución injustificada del contrato. GPPH invocó la nulidad de las facturas alegando que, pese a ser “escrituras y documentos exigidos por la ley y los reglamentos”, no respetaban las normas de orden público contenidas en la Ley belga sobre el uso de las lenguas y el Decreto sobre el uso de las lenguas, pues, excepto los datos relativos a New Valmar, al IVA y al banco, todas las demás menciones que figuraban en dichas facturas estaban redactadas en italiano (pese a que New Valmar estaba establecida en la región de lengua neerlandesa del Reino de Bélgica y debían estar redactadas en dicha lengua).

Durante la tramitación del procedimiento, New Valmar remitió a GPPH una traducción al neerlandés de las facturas. Sin embargo, en virtud de la normativa belga, seguían siendo nulas de pleno Derecho. Por lo que New Valmar señaló que esa normativa era contraria a la libre circulación de mercancías (artículos 26.2, 34 y 35 del TFUE).

El Tribunal Mercantil de Gante planteó, mediante resolución de 18 de diciembre de 2014, cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 45 TFUE.

El Abogado General Saugmandsgaard Øe, presentó sus conclusiones en audiencia pública el 21 de abril de 2016. Formularon observaciones la Comisión Europea, el Gobierno belga y el lituano.

3. Cuestiones planteadas

El órgano jurisdiccional remitente plantea:

“¿Debe interpretarse el artículo 45 TFUE en el sentido de que se opone a una normativa de una entidad federada de un Estado miembro, como en el caso de autos la Comunidad flamenca del Estado federal belga, que, en virtud del artículo 52 de la [Ley sobre el uso de las lenguas], en relación con el artículo 10 del [Decreto sobre el uso de las lenguas], impone a todas las empresas que tienen su centro de explotación en el territorio de esta entidad la obligación de redactar las facturas con carácter transfronterizo exclusivamente en la lengua oficial de esa entidad federada, so pena de que el juez declare de oficio la nulidad de estas facturas?”

El Tribunal reformula la cuestión :“¿ el artículo 35 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de una entidad federada de un Estado miembro, como la Comunidad flamenca del Reino de Bélgica,

que obliga a todas las empresas que tengan su centro de explotación en el territorio de esa entidad a redactar únicamente en la lengua oficial de dicha entidad todas las menciones que figuren en las facturas relativas a transacciones transfronterizas, so pena de que el juez declare de oficio la nulidad de esas facturas?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

“El artículo 35 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de una entidad federada de un Estado miembro, como la Comunidad flamenca del Reino de Bélgica, que obliga a las empresas que tengan su centro de explotación en el territorio de esa entidad a redactar todas las menciones que figuren en las facturas relativas a transacciones transfronterizas únicamente en la lengua oficial de dicha entidad, so pena de que el juez declare de oficio la nulidad de esas facturas”.

5. Fundamentos de la sentencia

“En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que, en virtud de la normativa controvertida en el litigio principal, las facturas emitidas por empresas que tienen su centro de explotación en la región de lengua neerlandesa del Reino de Bélgica, incluidas las facturas relativas a transacciones transfronterizas, deben redactarse imperativamente en neerlandés, única lengua auténtica, so pena de ser anuladas de oficio por el juez” (apartado 38).

“Sin embargo, al privar a los operadores de que se trata de la posibilidad de elegir libremente una lengua que ambas partes dominen para establecer sus facturas y al imponerles a tal efecto una lengua que no corresponde necesariamente a la que han acordado emplear en sus relaciones contractuales, una normativa como la controvertida en el litigio principal puede acrecentar el riesgo de impugnación y de impago de las facturas, ya que los destinatarios de éstas podrían verse incitados a alegar su incapacidad, real o pretendida, para entender el contenido de las facturas con el fin de oponerse al pago de éstas” (apartado 40).

“A la inversa, el destinatario de una factura redactada en una lengua distinta del neerlandés podría, habida cuenta de la nulidad absoluta de que adolece dicha factura, verse inducido a impugnar la validez de ésta por ese único motivo, incluso aunque esa factura haya sido redactada en una lengua que comprende. Además, esa nulidad podría ser fuente de significativos inconvenientes para el emisor de facturas, tales como, entre otros, la pérdida de los intereses de demora, ya que, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, a falta de cláusula contractual en contra, tales intereses no empiezan a correr, en principio, hasta la emisión de una nueva factura redactada en neerlandés” (apartado 41).

“De ello se deduce que una normativa como la controvertida en el litigio principal, aunque tenga por objeto la versión lingüística en que deben redactarse las menciones que figuran en una factura y no el contenido de la relación contractual subyacente a dicha factura, conlleva, debido a la inseguridad jurídica que genera, efectos restrictivos sobre los intercambios comerciales, que pueden disuadir de entablar o

proseguir relaciones contractuales con empresas establecidas en la región de lengua neerlandesa del Reino de Bélgica" (apartado 42).

"Por otra parte, los efectos restrictivos inducidos por esa normativa no pueden considerarse demasiado aleatorios o indirectos para permitir afirmar de ella que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resultante, en particular, de las sentencias de 7 de marzo de 1990, Krantz (C69/88, EU:C:1990:97), apartados 10 y 11, y de 13 de octubre de 1993, CMC Motorradcenter (C93/92, EU:C:1993:838), apartados 10 a 12, no constituye una restricción en el sentido del artículo 35 TFUE" (apartado 45).

"Procede considerar que una normativa como la controvertida en el litigio principal es apta para alcanzar esos dos objetivos, puesto que, por un lado, permite preservar el uso corriente del neerlandés para la redacción de documentos oficiales, tales como las facturas, y, por otro lado, puede facilitar el control de tales documentos por parte de las autoridades nacionales competentes" (apartado 52).

"Pues bien, en el caso de autos, como señaló el Abogado General en los puntos 90 a 92 de sus conclusiones, una normativa de un Estado miembro que no se limitara a imponer la utilización de la lengua oficial de éste para la redacción de facturas relativas a transacciones transfronterizas, sino que permitiera además elaborar una versión de tales facturas, cuyo texto fuera igualmente auténtico, en una lengua conocida por todas las partes implicadas, atendería menos contra la libre circulación de mercancías que la normativa controvertida en el litigio principal, sin dejar por ello de ser adecuada para garantizar los objetivos perseguidos por dicha normativa (véase, por analogía, la sentencia de 16 de abril de 2013, Las, C202/11, EU:C:2013:239, apartado 32)" (apartado 54).

"Así, en lo que respecta al objetivo consistente en garantizar la eficacia de los controles fiscales, el propio Gobierno belga indicó durante la vista que, según una circular administrativa de 23 de enero de 2013, la administración fiscal no puede denegar el derecho a la deducción del IVA por el mero hecho de que las menciones legales de una factura estén redactadas en una lengua distinta del neerlandés. Esto parece indicar que el uso de esa otra lengua no puede impedir la consecución de ese objetivo" (apartado 55).

"Habida cuenta de las anteriores consideraciones, es preciso concluir que una normativa como la controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en los apartados 49 a 51 de la presente sentencia, por lo que no puede considerarse proporcionada" (apartado 56).



Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 22 de junio de 2016

Asunto: C11/15 ECLI:EU:C:2016:470

Partes: *Odvolací finanční ředitelství contra Český rozhlas*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva 77/388/CEE — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 2, punto 1 — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Concepto — Radiodifusión pública — Financiación mediante tasa».

1. Comentario

En este caso se dilucida si hay una prestación de servicios realizada a título oneroso - exenta del IVA -, o una actividad no económica - no sujeta al IVA, a la que obviamente no se aplica la exención -.

Lo decisivo es que existe una tasa que se paga con independencia del servicio de radiodifusión. De hecho, las personas que poseen un receptor de radio deben abonar la tasa aunque sólo escuchen programas radiofónicos emitidos por otros radiodifusores, programas comerciales financiados por otros medios, o utilicen sus radios para la lectura de discos compactos o de otros soportes informáticos, incluida la reproducción de emisiones radiodifundidas.

Además, el servicio en cuestión se presta con independencia de la tasa, siendo éste de acceso libre, sin estar supeditado al abono de la tasa radiofónica.

El Gobierno checo intenta aludir a una relación jurídica triangular por la que el Estado confía a la empresa una misión de interés general (la prestación de un servicio de radiodifusión pública) y le garantiza una retribución (a través de una tasa impuesta por la ley a los destinatarios del servicio). Pero el Tribunal de Luxemburgo entiende claramente que no existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública prestado y la tasa.

También esgrime este Gobierno el argumento de que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de la Sexta Directiva sólo tiene sentido si estas actividades de radiodifusión pública se consideran incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Pero en la sentencia queda bien explicado que esta exención de las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial, sólo resulta aplicable a condición de que tales actividades estén sujetas al IVA.

Por último, no es comparable la situación a la de la Sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or* -a la que se refería el órgano jurisdiccional remitente-, porque en aquel caso existía un vínculo directo entre los servicios prestados por unas residencias para personas mayores dependientes a sus residentes y la suma a tanto alzado por cuidados que les abonaba una caja nacional del seguro de enfermedad. Allí sí había una clara contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso.

2. Antecedentes

Radio checa (Český rozhlas), persona jurídica constituida *ex lege*, cuya actividad principal es la radiodifusión pública de programas radiofónicos, mediante declaraciones complementarias incrementa su derecho a deducción del IVA, al excluir las prestaciones correspondientes a las tasas radiofónicas que le fueron abonadas (porque inicialmente las había declarado como prestaciones exentas del IVA que no daban lugar a la deducción del impuesto). Alega que dichas tasas no constituían la retribución del servicio de radiodifusión pública prestado.

La Oficina Tributaria deniega la exclusión de dichas prestaciones. Radio checa reclama, pero la Dirección Tributaria desestima sus reclamaciones. Después interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Municipal de Praga, que anula las resoluciones y devuelve el asunto a la Dirección Tributaria. Sin embargo, ésta recurre la sentencia en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, que plantea esta cuestión prejudicial.

3. Cuestión planteada

“¿Constituye la radiodifusión radiofónica pública financiada mediante tasas, cuyo importe se determina por ley y que se imponen al contribuyente que sea propietario de un receptor de radio o que lo posea o tenga derecho a utilizarlo en virtud de otro título jurídico, una “prestación de servicios realizada a título oneroso”, a efectos del artículo 2, punto 1, de la [Sexta Directiva], que está exenta del [IVA] de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de dicha Directiva, o se trata de una actividad no económica que, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, no está sujeta al IVA y a la que, por consiguiente, no se aplica la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra q), de dicha Directiva?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

“El artículo 2, punto 1, de la de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida en el litigio principal, que se financia mediante una tasa abonada por las personas que sean propietarias o que posean un receptor de radio y que es ejercida por una sociedad de radiodifusión creada *ex lege*, no constituye ninguna prestación de servicios «realizada a título oneroso», a efectos de dicho precepto, y, por consiguiente, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva”.

5. Fundamentos de la sentencia

“... en el marco del sistema del IVA, las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. De este modo,

cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contraprestación directa, no existe base imponible y, por lo tanto, dichas prestaciones no están sujetas al IVA (véanse las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C16/93, EU:C:1994:80, apartado 12; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C246/08, EU:C:2009:671, apartado 43, y de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services, C93/10, EU:C:2011:700, apartado 17)” (apartado 20).

“... Una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, y, por tanto, sólo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C246/08, EU:C:2009:671, apartado 44, y de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services, C93/10, EU:C:2011:700, apartado 18)” (apartado 21).

“En lo relativo al servicio de radiodifusión pública controvertido en el litigio principal, ha de señalarse que entre Český rozhlas y las personas sujetas a la tasa radiofónica no existe ninguna relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, ni tampoco existe ningún vínculo directo entre el servicio de radiodifusión pública y la tasa” (apartado 23).

“En efecto, en el marco de la prestación del citado servicio, Český rozhlas y dichas personas no están vinculadas mediante una relación contractual o un negocio jurídico en el que se haya pactado un precio, ni tampoco mediante un compromiso jurídico libremente acordado por una parte con respecto a la otra” (apartado 24).

“Por otro lado, la obligación de abonar la tasa radiofónica no trae causa de la prestación de un servicio respecto del cual la tasa constituya el contravalor directo, dado que dicha obligación no está vinculada a que las personas sometidas a tal obligación utilicen el servicio de radiodifusión pública prestado por Český rozhlas, sino que depende de la mera posesión de un receptor de radio, sea cual sea el uso que se le dé al mismo” (apartado 25).

“A este respecto, basta con señalar que dicho precepto [artículo 13, parte A, apartado 1, letra q)], por un lado, si bien establece la exención de las «actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial», sólo resulta aplicable a condición de que tales actividades estén «sujetas al [IVA]», a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva, y, por otro lado, no puede interpretarse de tal modo que amplíe el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, definido en el citado artículo 2” (apartado 32).

Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

Javier Argente Álvarez, Eva Argente Linares, Ignacio Becerra Guibert. Todo Cierre Fiscal y Contable. Wolters Kluwer, 2016.

Este libro recoge una visión práctica, crítica y guiada de los procesos que se deben seguir para calcular el resultado contable de una sociedad y determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, realizando los correspondientes ajustes contables y extracontables; pero también un completo manual del nuevo Impuesto sobre Sociedades en el que se aborda con enfoque práctico su nueva ley reguladora y su nuevo reglamento de desarrollo. También incluye comentarios específicos sobre las diferencias en las operaciones de cierre para los contribuyentes personas físicas y la mejor orientación para realizar todas las operaciones de cierre reduciendo todo lo posible la carga tributaria y aprovechando las bonificaciones y beneficios fiscales previstos en cada caso. Incluye numerosos ejemplos y casos prácticos que ilustran y aclaran las indicaciones y los consejos del autor.

Juan Calvo Végez. Fusiones y escisiones de sociedades. La Ley, 2016.

La presente Monografía tiene por objeto analizar, desde un punto de vista eminentemente práctico, y tomando como punto de referencia la considerable doctrina administrativa y jurisprudencial surgida al respecto, los principales aspectos fiscales y mercantiles que plantean en la actualidad las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o de una sociedad anónima europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco José Gallo Masero

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

José Francisco Alfonso Palop

Vocal Apoyo a Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.
28006 Madrid

Aragón

Victor Sebastián Lasasa
Teléfono: +34 976 23 50 34
victorm@vsebastian.com
Pº Independencia, 32 - 3º Izda.
50004 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela
Teléfono: +34 94 424 72 57
pablmartin@martinabogados.com
C/ Gran Vía, 38 - 5º
48009 Bilbao

Asturias y León

José Jesús Pérez Álvarez
Teléfono: +34 985 24 42 04
jperez@telenti.com
C/ San Francisco, 21 - 1º
33003 Oviedo

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Teléfono: +34 96 323 76 00
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2º - 1º
46004 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016
Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa
Teléfono: +34 954 22 29 24
joseangel@tuasesor.eu
C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º
41018 Sevilla

Canarias

Estrella Martín Domínguez
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Teléfono: +34 981 29 05 00
coema@coema.es
C/ San Andrés, 143 - Esc. 2 - 1º
15003 A Coruña

Alicante y Albacete

Rogelio García García
Teléfono: +34 965 98 65 22
Fax: +34 965 98 43 25
alicante@aedaf.es;
colegio_cv_alc@icjce.es
Pintor Cabrera, 22 - 5ºA
03003 Alicante

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Teléfono: +34 948 29 26 83
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda
Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal
Teléfono: +34 941 24 48 99
pablo@arrietaasesores.es
C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE
26001 Logroño

Baleares

Luis Llorens Morillo
Teléfono: +34 971 46 32 23
luis@llopasesores.com
Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ºA
07002 Palma de Mallorca

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Teléfono: +34 942 36 21 24
releaa@hotmail.com
Psje. de Peña, 2 - 2º
39008 Santander

Normas de Autor

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

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.