

Reseña de actualidad fiscal

1. ORDEN DE APLICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN

Muchas veces nos hemos preguntado si tenían prioridad las deducciones por doble imposición de ejercicios anteriores pendientes de aplicar sobre las deducciones del ejercicio en curso. Siguiendo el mismo criterio que cierto sector doctrinal (v.gr. Ruiz García: *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Editorial Civitas, 1992), la DGT se ha pronunciado al respecto (**CV de 2 de junio de 2008**) en el sentido de que como la normativa fiscal no establece ningún orden prioritario, le corresponde al sujeto pasivo decidir su orden de aplicación. El único imperativo establecido al respecto se refiere a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, las cuales deberán de ser aplicadas después de las deducciones por doble imposición y las bonificadas. En los demás casos, la norma no establece orden de prelación alguno, de modo que puede libremente el sujeto pasivo priorizar la aplicación de deducciones por doble imposición acumuladas de ejercicios anteriores o del ejercicio en curso.

2. LA BASE IMPONIBLE EN LOS CASOS DE APLICACIÓN DEL ART. 108.2 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES

Mediante **Resolución de fecha 23 julio 2008**, el TEAC dirime una controversia que se había suscitado entre la Dirección General de Tributos y la jurisprudencia. El TEAC adopta el criterio en virtud del cual en supuestos de transmisión de valores de sociedades mercantiles en que el patrimonio de la sociedad sea eminentemente inmobiliario y como consecuencia de la transmisión el adquirente de los valores consiga el control de la sociedad, la base imponible estará constituida por la parte del valor de los inmuebles proporcional a los títulos objeto de la transmisión determinante del control de la sociedad.

La causa que motivó el pronunciamiento del TEAC fue promovida nada menos que por la Dirección General de Tributos a través del correspondiente recurso de alzada.

La DGT promovió recurso de alzada contra las Resoluciones del TEAR que habían estimado el recurso y ordenaban la anula-

ción de las actas y de las sanciones. La discrepancia se encuentra en el porcentaje del valor de los inmuebles a tener en consideración como base imponible del Impuesto, y que para el TEAR está constituida por la parte del valor de los mismos proporcional a los títulos objeto de la transmisión determinante del control de la sociedad, mientras que para la DGT el tipo impositivo se aplicará "sobre el valor total de los bienes inmuebles", de modo que debe de ser el valor total de éstos y no el proporcional a los títulos de la transmisión el que deberá tomarse como base imponible a efectos del cálculo del Impuesto, reforzando la conclusión el hecho de que el Impuesto sólo se devenga cuando, como consecuencia de una transmisión, se adquiere el control de la sociedad. Es éste el momento –y con independencia del número de acciones que resulten al efecto necesarias– del devengo del Impuesto, por lo que para la DGT el tipo impositivo hay que aplicarlo sobre el valor de los bienes inmuebles que forman parte del activo de la sociedad, independientemente del activo pagado por las acciones con cuya adquisición se ha tomado el control de la misma. Invoca la DGT la Resolución del propio TEAC de 27 de mayo de 1999, que se expresa en el sentido postulado por la misma.

Sostiene la DGT que la redacción del art.108 de la Ley del Mercado de Valores permite extraer las siguientes conclusiones: 1ª) Detrás del gravamen de la transmisión de acciones subyace el objetivo de gravar propiamente la transmisión de bienes inmuebles, por lo que el espíritu de la norma es corregir posibles situaciones fraudulentas; 2ª) El tipo se aplicará sobre los "referidos bienes" pues el legislador, de forma consciente, ha querido gravar como si la transmisión de los inmuebles se hiciera en su totalidad y ello no es sino una medida cautelar tendente a evitar la elusión fiscal que propicia el propio mecanismo de exención previsto en el artículo. Así, podría ocurrir que gravándose sólo la transmisión por el porcentaje adquirido sobre el valor total de los bienes, llegaran éstos a adquirirse en su totalidad sin soportar gravamen alguno por el resto de la adquisición, al realizarse ésta mediante sucesiva compra de acciones

o participaciones, cuya transmisión resultaría exenta por el propio juego del artículo 108. Tal posibilidad justifica la medida precautoria del legislador de hacer coincidir la base imponible para este tipo de transmisiones con el valor total de inmueble o inmuebles indirectamente adquiridos. Tal ha sido el criterio que ha venido sosteniendo hasta la fecha el Tribunal Central y al que se atuvo la Inspección.

Pero en la Resolución de 23 de julio de 2008 el TEAC cambia de criterio, rechazando el recurso interpuesto por la Dirección General de Tributos. En lo que se refiere a la cuantificación de la base imponible, aunque la Inspección la había estimado en el 100% del valor real del inmueble, el problema, dice el TEAC, ha sido abordado y resuelto por la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 5 de noviembre de 2007, con arreglo a la cual "la base imponible estará constituida por la parte del valor de los inmuebles proporcional a los títulos objeto de la transmisión determinante del control de la sociedad". Resuelto de esta manera por la jurisprudencia de la AN, no puede el TEAC apartarse de la misma, de modo que desestima el recurso interpuesto por la DGT.

3. LOS GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES SON DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El nuevo **Plan General de Contabilidad** abre nuevas opciones para la deducción de gastos de ejercicios anteriores, concretamente por la vía de registrar los errores contables en reservas.

La subsanación del ingreso o del gasto correspondiente a ejercicios anteriores motivará un ajuste que se imputará directamente a reservas, no a la cuenta de pérdidas y ganancias, como hasta ahora. Consiguientemente, si la subsanación de un error contable supone un cargo a reservas (gasto que debió de registrarse en el pasado y que por error o por imposibilidad no se hizo) podrá ser deducido en el ejercicio en el que el error es corregido.

Si, por el contrario, el error no versase sobre un gasto sino sobre el reconocimiento de un ingreso, los abonos a reservas derivados del reconocimiento de ingresos de ejercicios anteriores que no fueron contabi-

lizados en su momento supone que éstos deberán de tributar en el ejercicio del devengo, tributación que deberá de tener lugar por la vía de la presentación de la correspondiente declaración complementaria.

4. VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO

No perdamos de vista la interesante vía de interpretación jurisprudencial que ha abierto el **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sentencia de 2 de mayo de 2008, Rec. 996/04)** a propósito de la valoración del ajuar doméstico. Adopta el citado Tribunal el criterio en virtud del cual la valoración del ajuar doméstico a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe de hacerse no sobre el total del valor de la herencia, sino sólo sobre el valor de aquellos bienes integrantes del caudal relicto susceptibles de generar dicho ajuar doméstico, en particular, sobre el valor de los inmuebles habitables.

Sobre la base de lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley del ISD y 34 del Reglamento (el ajuar doméstico se estima en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor resulta inferior al resultado de aplicar el porcentaje del 3%), el TSJ de Cataluña llega a la razonable conclusión de que la aplicación del 3% constituye una presunción *iuris tantum* de lo que deba considerarse como tal caudal relicto susceptible de ser valorado a efectos de ajuar doméstico, concepto que incluye aquellos bienes que se utilizan en la vida doméstica. Consiguientemente, el 3% se aplica sobre el valor de todos aquellos bienes integrantes del patrimonio hereditario susceptibles de generar ajuar doméstico, como sería el caso de los inmuebles habitables, pero no se aplica sobre el valor del resto de los elementos que integran el caudal relicto tales como terrenos, naves industriales, acciones, participaciones sociales o cuentas bancarias.

5. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR ACTOS DICTADOS CONTRARIOS A DERECHO

El **Tribunal Supremo** cambia en **sentencia de 14 de julio de 2008 (Rec. 289/07)** su doctrina en relación con la responsabilidad

patrimonial de la Administración, exigiendo no sólo la estimación de la pretensión del contribuyente en vía administrativa para declarar a aquella patrimonialmente responsable, sino también la ausencia de motivación y la falta de racionalidad del acto administrativo.

El Tribunal Supremo estima en esta nueva línea doctrinal que no procede considerar antijurídicos ciertos perjuicios patrimoniales sufridos por un contribuyente (concretamente los derivados del pago de honorarios a abogados y a los asesores fiscales que le prestaron sus servicios a lo largo de los ámbitos administrativo y jurisdiccional) por el sólo hecho de que los actos administrativos de naturaleza tributaria hayan sido objeto de anulación. El Tribunal Supremo argumenta que, si bien es cierto que los actos impugnados sufrían un vicio de anulabilidad, no es menos cierto que "tales actos se mantienen dentro de unos márgenes razonables y razonados". Es decir, según la nueva doctrina del TS no basta con la mera anulación de los actos fiscales recurridos para que nazca el deber de resarcir al contribuyente de los perjuicios patrimoniales que la actuación de la Administración Tributaria le haya causado, sino que la lesión puede calificarse de antijurídica y, por consiguiente, de resarcible únicamente si concurre un plus de ilegalidad consistente en la ausencia de motivación y en la falta de racionalidad del acto administrativo que, a la postre, se expulsa del ordenamiento jurídico.

La discrepancia y el punto de inflexión determinante del cambio de doctrina y que ha provocado este recurso para su unificación, se encuentra en la apreciación del requisito de la lesión, que ha de ser antijurídica, es decir, en los términos empleados por el legislador, debe tratarse de un daño que los particulares no tengan el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.

Para el TS, cuando un obligado tributario obtiene de la Administración, bien en la vía de gestión bien en la económico-administrativa, la anulación de un acto que le afecta, ha de soportar el detrimento patrimonial que el pago de ciertos gastos comporta (en particular, los de honorarios de asesores, de cualquier tipo que sean) si la actuación

administrativa que fue objeto de impugnación se produce dentro de los márgenes ordinarios o de los estándares esperables de una organización pública que debe servir los intereses generales, con objetividad, efectividad y pleno sometimiento a la Ley y al Derecho, eludiendo todo atisbo de arbitrariedad. En otras palabras, si el acto tributario dictado, por más que haya sido anulado en vía de recurso, "se produce dentro de los márgenes de lo razonable y de forma razonada, el administrado queda compelido a soportar las consecuencias perjudiciales que para su patrimonio jurídico derivan de la actuación administrativa, desapareciendo así la antijuridicidad de la lesión".

Tal criterio viene, por otra parte, a aproximarse a la doctrina sentada por el TS y por la AN en relación con la asunción de los gastos de defensa en el orden jurisdiccional, con arreglo a la cual cada parte debe de costear los gastos en que haya incurrido, saldo que se aprecie temeridad o mala fe en la actuación de alguna de ellas.



Miguel Caamaño
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado