

# Reseña de actualidad fiscal



Miguel Caamaño  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

## La opción por la prorrata especial no tiene por qué ser expresa, sino que puede ser "implícita"

Desde que el Tribunal Supremo sentase criterio al respecto en sentencia de 30 de abril de 2007 (recurso nº 2177/2002), se han plegado al mismo diversos Tribunales Superiores de Justicia (v.gr. el de Cataluña en sentencia de 3 de julio de 2007), para defender la tesis de que el sujeto pasivo podrá aplicar la prorrata especial no sólo aunque no hubiese optado por ella en el mes de diciembre del año anterior (art. 28.2.1º RIVA), sino también aunque no hubiese optado de forma expresa en ningún momento.

Para el TS –y ahora ya para todos los órganos jurisdiccionales, de cualquier instancia, y, de la misma manera, por imperativo de la unificación doctrina en casación, para la Administración, aunque no parezca haberse enterado todavía– si el sujeto pasivo practica regular y correctamente la deducción del IVA aplicando la prorrata especial, la Administración deberá de respetarla, aunque aquél no hubiese optado expresamente por ella cumpliendo las exigencias formales y temporales que establece el art. 28.2.1º RIVA.

## Las directrices de la AEAT sobre operaciones vinculadas (informe de 24 de abril 08) y la posibilidad de sancionar el ajuste

El día 24 del pasado mes de abril la AEAT publicó un informe (llamado "Directrices sobre operaciones vinculadas"), que viene a intentar suplir ciertas carencias y dudas que la falta de desarrollo reglamentario de la nueva regulación del artículo 16 LIS ha venido suscitando este año y medio de aplicación.

Una vez más la AEAT se ha irrogado una suerte de "seudo" potestad legislativa, a la cual ni siquiera se aproxima la DGT a través de la dimensión vinculante de sus consultas, y que mucho nos recuerda a la *soft law* de ciertas instituciones dotadas de potestades meramente ejecutivas y sancionadores, solo que en el caso de la AEAT en el peor de los posibles sentidos. Nos estamos refiriendo, como ya se habrá intuido, al punto del informe ("Directrices") relativo a la posibilidad de la Inspección de sancionar actualmente –o sea, antes de que se aprueben las normas reglamentarias relativas a las obligaciones de documentación–, el "incumplimiento manifiesto" de la obligación que tiene el contribuyente de justificar el valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas, cuando el valor declarado por aquél esté "sustancialmente alejado" del valor comprobado por la Administración.

Sin perjuicio de cuanto se expondrá a continuación, no se nos ocurre un dislate mayor. Mientras no se apruebe el Reglamento que desarrolle las obligaciones de documentación y prueba sobre el valor de mercado, lo único sancionable será, como reconoce el informe que nos ocupa, la discrepancia de la Administración con el valor de

mercado declarado por el contribuyente. La sanción obedecerá, en suma, a las diferencias de criterio entre la Inspección y el contribuyente en torno al valor real de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio. Pues bien, al respecto tenemos que decir lo siguiente:

1. La mera discrepancia entre la Administración y el contribuyente en torno al valor «real» de un bien o derecho no puede constituir una infracción y, por consiguiente, no puede ser objeto de sanción. Más concretamente, habría que concluir que las eventuales consecuencias sancionatorias de la discrepancia entre el «valor de contraste» determinado por la Administración y el valor declarado por el contribuyente, en tanto en cuanto que uno y otro pertenecen al terreno de lo «opinable», esto es, al de lo «peritable», sólo serían aceptables en la medida en que el valor declarado por el contribuyente estuviera claramente por debajo de lo que pudiéramos llamar la «franja de notoria desproporción» con el valor real. Tal razonamiento viene avalado por el hecho de que en nuestro ordenamiento, tradicionalmente, la imposición de sanciones derivada de las diferencias de valoración entre la Administración y el contribuyente se ha dotado de la cláusula de seguridad de la declaración por el valor catastral, al menos en el terreno en el que aparecen más comprobaciones de valor: las transmisiones inmobiliarias entre particulares.
2. El carácter «opinable» de la valoración administrativa hace muy difícil encontrar argumentos que permitan predicar la existencia del elemento volitivo característico del ilícito tributario, tanto en su elemento objetivo como subjetivo. En particular, en lo que se refiere al segundo, por su consideración como «juicio de valor», ya que su impredecibilidad y su indeterminabilidad permiten afirmar que es imposible conocer dicho injusto y hacen muy difícil la demostración –incluso a través de presunciones– del necesario *animus* que debe de estar presente en toda comisión de una infracción, ya no en cuanto a la existencia de dolo, sino incluso a título de culpa o simple negligencia. No puede aducirse que el incumplimiento del «deber de diligencia» que permite predicar la existencia de una infracción resulta cometido por el hecho de haber declarado por debajo de la cifra determinada por la Administración; En otras palabras, el valor que debe de determinar la base imponible debe de ser el valor «real», o sea, el «de mercado», no el calculado por la Administración.
3. Incluso el TEAC ha considerado, en materia de operaciones vinculadas, que no concurre voluntariedad ni intencionalidad infractora en supuestos en que no se aplica el valor de mercado [Res. 9 de marzo de 1993 (JT 1993, 597)]. Especialmente significativa es la doctrina reflejada en la Res. TEAC de 4 de mayo de 1994 (JT 822), donde se señala que el «precio de mer-

cado... no deja de ser un concepto jurídico indeterminado, empleado por una norma de valoración de carácter fiscal y, en consecuencia, susceptible de interpretaciones diversas. Por ello, y ante la falta de una prueba contundente por parte de la Inspección de cuáles sean los precios de mercado de este tipo de productos, y considerando, además, que las operaciones de referencia aparecen reflejadas en su totalidad en la contabilidad de la sociedad, este Tribunal debe concluir que existen en el presente supuestos dudas razonables y suficientes que permitan imponer la correspondiente sanción».

También es ésta la doctrina administrativa en la determinación del valor de mercado en supuestos de aplicación de la presunción de onerosidad, donde el TEAC ha venido entendiendo que, a pesar de tener que incrementarse la base imponible en la cuantía de la renta presunta, en estos supuestos no procede estimar la existencia de infracción (Resoluciones de 20 enero 1988, 10 de marzo y 2 de junio de 1987). Y el mismo razonamiento lo lleva, por segunda vez, a los ajustes por operaciones vinculadas, donde se señala el TEAC que, aun siendo justificada la aplicación de una norma imperativa de valoración, ello no acarrea automáticamente la intencionalidad infractora del sujeto pasivo. En Resolución de 9 de marzo de 1993, relativa a un ajuste fiscal realizado por la inspección, incrementando la base imponible como consecuencia de la elevación de la valoración derivada de una operación vinculada, defiende la no aplicabilidad de la sanción, sobre la base de que debe rechazarse el criterio de la responsabilidad objetiva. Cita, además, el TEAC, su doctrina precedente de las Res. de 21 de octubre de 1987 –ésta referida a toda infracción tributaria– y de 7 de junio de 1995. Y lo propio sostiene el TEAC en otros supuestos de aplicación del «valor de mercado», como en el valor de transmisión a los efectos del cálculo de los incrementos de patrimonio en el IRPF. P.ej. en la Res. TEAC de 6 febrero 1990 considera que aun siendo el valor de mercado superior al declarado por las partes, no se puede afirmar que hubiera *animus occultandi*, toda vez que los datos declarados eran correctos; existiría, en todo caso, una diferencia de criterio razonable, diferencia de valoración, no merecedor de sanción.

4. Y es que el propio Tribunal Supremo ha considerado que las puras diferencias valorativas no pueden dar lugar a sanciones, confirmando así la doctrina ya adoptada por diversos Tribunales Superiores de Justicia (v.gr. STSJ de Madrid de 14 de noviembre de 1990, STSJ Navarra de 10 de abril de 1999 y STSJ Castilla y León de 5 de septiembre de 2001). Así se desprende de la Sentencia del TS de fecha 31 de enero de 2003, en la que afirma con claridad meridiana que los supuestos en los que se discute el valor

de un bien, (mediante los cauces ordinarios de comprobaciones de valores) son evidentes diferencias valorativas que excluyen la posibilidad de imponer sanciones. El Tribunal Supremo aplica su doctrina sobre las diferencias valorativas en sentido muy amplio, esto es, a cualquier operación de concreción de magnitudes monetarias relevantes para el impuesto, de modo que las diferencias en torno a valoraciones no son sancionables incluso en los casos en que las discrepancias vienen delimitadas por magnitudes objetivadas por la norma (en el caso enjuiciado se trataba de diferencias en torno al gasto de locomoción a efectos del IRPF excluido de gravamen que es fijado de manera general por el Reglamento del Impuesto de manera generalizada para los contribuyentes). Y si el Alto Tribunal considera que incluso en supuestos en que las diferencias de valor del gasto por utilización de automóviles por sus empleados en servicios de la empresa distintos de los módulos reglamentariamente determinados no deben ser objeto de sanción por tratarse de “puras diferencias valorativas”, menos aún lo será, extrapolarlo dicha doctrina a supuestos como el que nos ocupa, en el que las diferencias valorativas provienen de la determinación del “valor de mercado” de un bien, sobre cuya concreción matemática resulta imposible *a priori* evitar la discrepancia.

#### Consecuencias del incumplimiento de obligaciones formales en la aplicación del régimen especial de fusiones

En esta ocasión le damos la bienvenida al criterio expresado por la DGT, más indulgente que otros anteriores sobre cuestiones afines, en Resolución de 26 de noviembre de 2007, en virtud del cual la omisión o el incumplimiento de ciertas exigencias formales que impone el régimen fiscal especial de fusiones/escisiones/aportación de activos/canje –en particular, de la opción expresa por el mismo–, no conlleva directa e inmediatamente la pérdida del citado régimen fiscal especial, sino que aquellas omisiones o incumplimientos pueden ser subsanados mediante el otorgamiento de un acto nuevo, siempre que éste se inscriba también en el Registro Mercantil.

Debemos de tener en cuenta a este respecto que el T.R. de la LIS dispone expresamente que “La aplicación del régimen establecido en este capítulo requerirá que se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas [...]”, y que “En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen” (art. 96).

Pues bien, no cabe duda de que, de acuerdo con la citada doctrina de la DGT, tiene que considerarse subsanable no sólo la omisión del deber de comunicar expresamente la opción por el régimen fiscal especial en los términos que dispone el RIS, sino también la omisión o incumplimiento

de las exigencias y requisitos formales (ej. la falta de aprobación del balance de fusión/escisión *ad hoc* en el expediente de reestructuración; el incumplimiento de los extremos de mención obligatoria en el proyecto de fusión/escisión; el incumplimiento de las obligaciones contables establecidas en el art. 93; la omisión del contenido obligatorio en las memorias de las sociedades involucradas en la reestructuración, etc.) que al respecto detallan tanto la Ley como el Reglamento, en estos casos siempre que se haga fehacientemente, y en concreto mediante documento público y la consiguiente inscripción registral si la omisión o incumplimiento se refiere a menciones y extremos que figuren en certificaciones de actas elevadas a público.

#### La sujeción a IVA de las entregas de aprovechamiento urbanístico

Por medio de Resolución de 6 de noviembre de 2007, la Dirección General de Tributos vuelve insistir en su cambio de criterio, expresado ya anteriormente en Resolución de fecha 4 de noviembre de 2006, en virtud del cual el momento a partir del cual la transmisión de derechos de edificación –o sea, de volumen de edificabilidad neta– está sujeta a IVA sigue unas coordenadas distintas de las que rigen para la sujeción a IVA de parcelas enclavadas en el mismo polígono gestionado por la misma junta de compensación.

Hasta entonces las coordenadas eran comunes, de modo que la DGT había adoptado el criterio, como todos sabemos, con arreglo al cual las parcelas se consideraban en curso de urbanización –y, por tanto, su entrega sujeta a IVA, como también el transmitente “empresario urbanizador” – a partir del momento en que empezaban las obras físicas de urbanización (desmote del terreno, encintado de aceras, tendido eléctrico, pluviales, obras de alcantarillado, etc.), salvo que previamente hubiese habido ya derramas en tal concepto, en cuyo caso era ésta la fecha de referencia a efectos del IVA.

Tras la Res. DGT de 4 de noviembre de 2006 –ahora rubricada por la de 6 de noviembre de 2007–, para que la transmisión de derechos de edificación realizada en un polígono de actuación urbanística esté sujeta a IVA no basta que haya habido obras de urbanización en éste (o, en su caso, derramas por gastos relativos a tales obras), sino que es necesario que se dé una segunda circunstancia: que se haya llevado a cabo la reparcelación. Por consiguiente, la transmisión de volumen de edificabilidad está sujeta a IVA sólo a partir del momento en que el polígono se considere reparcelado (y la reparcelación surte efectos jurídicos desde la fecha de su anuncio público en el BOP, su publicación en el tablón de anuncios municipal o en un diario de difusión corriente de la localidad) y además se hayan devenido costes o realizado obras de urbanización.

\*\*\*