

Noviembre 2008

# Foro jurídico

Esta nueva edición de *Foro jurídico* centra su atención en el desarrollo de los siguientes temas de actualidad

**1** La reciente aprobación del Real Decreto que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ha supuesto el comienzo de la cuenta atrás en cuanto a la obligación de tener a disposición de la Administración la documentación que soporte la correcta aplicación de las normas referentes a **Precios de Transferencia**. A partir del 19 de febrero de 2009 podrá requerirse, bajo amenaza de sanciones que pueden llegar a resultar ciertamente significativas, la presentación de la referida documentación.

**2** En fase de tramitación parlamentaria se encuentra actualmente un **proyecto de ley de reforma** puntual de determinados impuestos, que viene a introducir cambios cuyo alcance, por su calado, conviene tener en consideración. Incluimos un artículo de opinión sobre IVA en las transmisiones patrimoniales y una breve reseña de otros cambios que afectan al Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, al citado IVA y al ITP.

**3** El **Tribunal Supremo** ha venido a poner coto a la práctica que viene detectándose en los últimos tiempos de sancionar conductas de los contribuyentes sin ir los actos de imposición de las mismas provistos de la necesaria motivación y prueba sobre la culpabilidad del sujeto infractor.



# Sumario

## En este número

### Artículos

Los Precios de Transferencia. Se cierra el círculo

La sujeción al IVA de las operaciones realizadas por sociedades mercantiles

Freno a la voracidad sancionadora de la Administración

### Breves

Neutralidad fiscal en la adaptación al NPGC

Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio

Devolución *express* del IVA

Matización de los *pases* inmobiliarios



# Los Precios de Transferencia

## Se cierra el círculo

El pasado martes 18 de noviembre finalmente se publicó en el BOE el tan ansiado Real Decreto que tras casi dos años de espera desarrolla, entre otras, las obligaciones de documentación que han de cumplir todos los contribuyentes que realicen operaciones dentro de su perímetro de vinculación.

El texto al que el Consejo de Ministros ha dado luz verde recoge en lo sustancial lo previsto en el borrador que desde julio de 2007 podía consultarse a través de la página web del Ministerio de Economía y Hacienda y nos acerca a los criterios que ya son práctica habitual en muchos de los países de nuestro entorno.

### El análisis de comparabilidad determinará si las operaciones son equiparables

El nuevo texto resalta como pieza esencial de la documentación de precios de transferencia el análisis de comparabilidad, que determinará si las operaciones son equiparables teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas y de los mercados en los que se actúa
- las funciones asumidas por las

partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados

- los términos contractuales que se deriven de las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte.

### Limitaciones

Asimismo, y como estaba previsto, quedan fuera de la obligación de documentar las operaciones dentro de un mismo grupo de consolidación fiscal, aunque entendemos que no las que se realizan sus integrantes con entidades o personas fuera de dicho grupo. También quedan exentas de documentar las realizadas por las AIEs y las UTEs con sus miembros y las realizadas en el ámbito de las OPAs y OPVs.



Ligeramente atenuadas quedan también las obligaciones para todas aquellas sociedades a las que sea de aplicación el régimen de incentivos del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión o cuando intervengan personas físicas.

### **No es descartable que la Agencia Tributaria obligue a informar sobre las operaciones vinculadas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades**

Conviene advertir que se habilita al Ministerio de Economía y Hacienda a que a través de una Orden imponga a los contribuyentes la obligación de informar de manera específica en sus declaraciones sobre las operaciones vinculadas, por lo que no es descartable que, por ejemplo, los declarantes del Impuesto sobre Sociedades tengan que precisar en su próxima declaración que tipo de operaciones vinculadas realiza, por que importes y con quien las realiza; lo que facilitaría en gran medida la labor fiscalizadora de la Agencia Tributaria.

Es necesario también hacerse eco de las informaciones aparecidas en los medios que indican que el punto de atención de las inspecciones fiscales se trasladará próximamente hacia las operaciones realizadas por los no residentes, dejando en un segundo plano el

sector inmobiliario por las dificultades que atraviesa éste. Las estructuras de los grupos multinacionales podrán verse cuestionadas si las autoridades consideran que el nivel de beneficios que se atribuye a la operativa española es insuficiente.

Atención especial deberán prestar también todos aquellos que realicen operaciones con paraísos fiscales, ya que pueden verse obligados a justificarlas de la misma manera, independientemente de que la entidad con las que las realicen sea vinculada o no.

### **Plazo de adaptación**

Finalmente, y en lo que se refiere al plazo de adaptación a la nueva normativa, **los contribuyentes cuentan con tres meses**. Una vez transcurrido dicho plazo, el nuevo régimen sancionador se desplegará con todos sus efectos.

En definitiva, los precios de transferencia están para quedarse y a partir de ahora serán un elemento esencial que no podrá obviarse en las decisiones que adopten los responsables de las empresas. La amplia definición de vinculación de la norma española hace que prácticamente todos los intervinientes en la vida económica se vean afectados.

---

**Juan Melgar**  
Gerente. Oficina de Madrid

# La sujeción al IVA de las operaciones realizadas por sociedades mercantiles

El Proyecto de Ley de reforma fiscal previsto para el 2009 suprime el “IVA porque sí” en las operaciones realizadas por sociedades mercantiles.

Hasta la fecha, uno de los dogmas de fe tributarios era aquél por el que se daba por descontado que cualquier transmisión patrimonial, realizada por una sociedad, quedaba automáticamente sujeta al IVA. Sólo cuando la transmisión era realizada por una persona física, se entraba en una nebulosa donde la difusa línea entre patrimonio personal y empresarial del individuo podía poner en tela de juicio la sujeción al IVA de una transmisión patrimonial. Y si esta línea se establecía en transmisiones de terrenos, no eran raras diversas piruetas para demostrar afección o no afección, conjugando el interés particular para lograr la tributación más conveniente tanto en IRPF como en IVA. Sin embargo, si era una sociedad quien transmitía un elemento parecía fuera de toda duda la sujeción al IVA de tal operación, con lo que (exenciones al margen) siempre podía obviarse el odioso Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Esta aparente seguridad recaía en el hecho de que la Ley de IVA exige

una doble condición para gravar con dicho tributo a una transmisión patrimonial: que sea realizada por un empresario, y que dicho empresario realice la transmisión dentro de su actividad empresarial. Venga aquí el típico ejemplo con el que en facultades y escuelas se suele ilustrar esta doble condición: un tendero persona física vende su chalet de la playa. Para sujetar a IVA esta operación debía considerarse empresario al tendero (obvio) y, además, vender un elemento afecto a la condición por la que se le suponía empresario (difícil).

No obstante, la Ley de IVA, acaso de una manera algo candorosa, venía en auxilio de las sociedades mercantiles con dos presunciones: las entregas de bienes realizadas por sociedades mercantiles siempre se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial y, por otro lado, las sociedades mercantiles, en todo caso, se considerarán empresario.



Vistas así las cosas, parece evidente que se producía una discriminación al empresario que decidía ejercer su actividad mercantil a título personal, en lugar de mediante una sociedad mercantil. Acaso este doble rasero queda perfectamente descrito en la Consulta Vinculante evacuada por la Dirección General de Tributos el pasado mes de abril. Sucintamente diremos que una sociedad mercantil vendía un terreno en curso de urbanización. Añadamos que la sociedad no se dedicaba a ninguna actividad relacionada con la promoción o urbanización de terrenos, y para más INRI, ni siquiera tenía contabilizado dicho terreno en sus estados financieros. La Consulta de la Dirección General de Tributos establecía, aunque con la boca pequeña, que a tal operación, en principio, no se le podía arrebatar la sujeción al IVA puesto que, como hemos comentado:

- Las sociedades mercantiles se consideran *en todo caso* empresarios y profesionales.
- Las entregas de bienes y servicios realizadas por sociedades mercantiles se entenderán *en todo caso* realizadas dentro de una actividad empresarial o profesional.

No obstante, esta situación parece estar llegando a su fin. El Proyecto de Ley que, entre otros temas, prevé la supresión del Impuesto sobre Patrimonio, y cuya entrada en vigor está prevista para enero de 2009,

realiza dos pequeñas correcciones semánticas a los artículos 4 y 5 de la Ley de IVA.

### La Agencia Tributaria podrá cuestionar la condición empresarial de una sociedad

Así, el artículo 4.Dos, en el que se establece qué operaciones se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial, de la redacción actual: “*Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por sociedades mercantiles*” pasa a la siguiente: “*Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes efectuadas por sociedades mercantiles cuando tengan la condición de empresario o profesional*”.

¿Y a qué personas se le consideran empresarios? El artículo 5, en su vigente redacción, responde: “*Las sociedades mercantiles, en todo caso*”. Sin embargo el Proyecto de Ley matiza esta respuesta. A partir de 1 de enero la respuesta pasará a ser: “*Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario*”.

El hecho de cambiar “en todo caso” por “salvo prueba en contrario” puede parecer baladí, pero no lo es. Si el Proyecto de Ley se aprueba con la redacción actual, las transmisiones de elementos patrimoniales por parte de sociedades mercantiles ya no van a

gozar del paraguas protector que hasta la fecha tenían. Y discutir la condición intrínseca de empresario de una sociedad mercantil supondrá abrir dos nuevos campos de batalla de enorme recorrido:

Por un lado, la Agencia Tributaria podrá discutir no la repercusión, sino la deducibilidad de cuotas soportadas por sociedades mercantiles atacando la misma condición empresarial de la mercantil.

Por otra parte, y acaso más importante, las Haciendas de las Comunidades Autónomas tendrán una potente arma para justificar la no sujeción a IVA de determinadas transmisiones. Piénsese que las entregas de bienes no sujetas a IVA pasan a ser gravadas por Transmisiones Patrimoniales, tributo de recaudación autonómica. Y en el período en el que nos encontramos, con numerosos descalabros recaudatorios, parece obvio que esta posibilidad no va a pasar desapercibida.

---

**José María Rubio**  
Gerente. Oficina de Murcia

# Freno a la voracidad sancionadora de la Administración

En los últimos tiempos se ha venido generalizando la mala costumbre de la Administración de apreciar comisión de infracción tributaria en cualquier conducta del obligado tributario que concluye con la práctica de una liquidación tributaria.

No ha sido óbice para tal actitud que el Tribunal Constitucional haya subrayado en reiteradas ocasiones la dimensión constitucional, no de simple legalidad ordinaria, del deber de motivación de los actos administrativos que impongan sanciones así como la necesidad de que la Administración pruebe, y por ende motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que

justifique la imposición de la sanción.

En reciente Sentencia que resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina (Sentencia de 6 de junio de 2008), el Tribunal Supremo ha hecho un pronunciamiento en el que, recogiendo su doctrina anterior, de forma clara y diáfana se desmarca de la desafortunada práctica administrativa que en materia sancionadora viene observándose, sentando los siguientes criterios de aplicación del ordenamiento tributario:

- No es sancionable el mero dejar de ingresar, es preciso que la falta de ingreso resulte de la “no presentación” o “de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas”. No es posible, pues, sancionar por la *mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.*

- No cabe declarar la culpabilidad por *exclusión*. Afirmar que el obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia razonable vulnera el principio de presunción de inocencia, que de igual forma quedará contravenido si la sanción se justifica en no haber explicitado el obligado tributario en qué *interpretación alternativa y razonable* ha fundado su comportamiento, lo que *equivale, lisa y llanamente, a invertir la carga de la prueba.*
- La circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación de la misma no se entienda razonable no justifica sin más la sanción, pese a ello el contribuyente puede haber actuado *diligentemente.*

La doctrina expuesta debe llevar a analizar de forma puntual cada supuesto de expediente sancionador y a verificar el cumplimiento por parte de la Administración de las exigencias que en cuanto órgano sancionador le competen, posibilitando la defensa del obligado tributario cuando sus derechos han quedado expuestos a un exceso administrativo incompatible con el ordenamiento.



# Breves

## Neutralidad fiscal en la adaptación al NPGC

A partir de 1 de enero de 2008 las empresas vienen obligadas a elaborar un balance de apertura adaptado al **NPGC**, lo que supone la realización de ajustes cuya contrapartida, con carácter general, se registrará en cuentas de reservas.

Dada la conexión entre resultado contable y base imponible del Impuesto sobre Sociedades se hacía necesaria una norma que estableciese de forma expresa las consecuencias fiscales de los ajustes a realizar.

El Proyecto de ley actualmente en fase de tramitación parlamentaria tiene por objeto llenar el vacío normativo existente hasta la fecha, determinando que los cargos y abonos a cuentas de reservas **tengan plenos efectos fiscales**, es decir, integren la base imponible en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos.

## Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio

Acogiendo una vieja aspiración, el legislador se plantea, con efectos para 2008, la **supresión del gravamen** experimentado por el Impuesto sobre el Patrimonio, que en 1.977 se estableció con carácter extraordinario pero que hasta ahora se ha venido aplicando de forma efectiva, tanto por su fin recaudatorio, no excesivamente significativo, como por su utilidad de tipo censal, dada su instrumentación como herramienta de control.

Su carácter de reliquia, si lo comparamos con los países de nuestro entorno, y la pérdida de atractivo que ha supuesto para la Administración la cesión de las competencias de comprobación a las CC.AA. quizá estén detrás de la que parece ser la definitiva supresión del Impuesto.

## Devolución express del IVA

De aprobarse finalmente el proyecto en fase actual de tramitación parlamentaria, **cualquier empresa** podrá solicitar la devolución del IVA a su favor al término de cada liquidación, sin esperar hasta fin de año, como hasta ahora.

**A tener en cuenta:** (i) es un sistema alternativo al general, por el que podrá optarse, (ii) quien se acoja al mismo se compromete a efectuar liquidaciones con carácter mensual, independientemente de la facturación que tengan, (iii) la Administración podrá exigir garantías, sujetas a plazo (medida ya en vigor que parece querer estimular el legislador).

## Matización de los pases inmobiliarios

La sujeción al ITP de la cesión entre particulares de derechos sobre inmuebles con anterioridad a la formalización de la compraventa determinaba el gravamen en este Impuesto con arreglo al valor real del inmueble cuyos derechos se cedían.

Con la reforma en proyecto, en los casos de **inmuebles en construcción** el gravamen girará en relación con el valor real del inmueble al momento de la cesión, lo que incorporará un evidente problema de prueba de dicho valor.

## Asesoramiento

Estamos aquí para ayudarle. Para recibir información adicional y consejo sobre alguna situación concreta de su empresa, por favor, contacte con su oficina de **Audihispana Grant Thornton** más próxima.

### BARCELONA

Tres Torres, 7  
08017 BARCELONA  
T +34 93 206 39 00  
E bcn@ahgt.es

### CASTELLÓN

Gasset, 10  
12001 CASTELLÓN  
T +34 964 22 72 70  
E cas@ahgt.es

### PAMPLONA

Etxesakan, 5  
31180 ZIZUR MAYOR  
T +34 948 26 64 62  
E pamplona@ahgt.es

### BILBAO

Gran Vía, 38  
48009 BILBAO  
T +34 94 423 74 92  
E bio@ahgt.es

### MADRID

Génova, 17  
28004 MADRID  
T +34 91 576 39 99  
E mad@ahgt.es

### VALENCIA

Avda. Aragón, 12  
46021 VALENCIA  
T +34 96 337 23 75  
E val@ahgt.es

### CÁDIZ

Ana de Viya, 3  
11009 CÁDIZ  
T +34 956 26 50 52  
E cadiz@ahgt.es

### MURCIA

Pza. Sta. Gertrudis, 1  
30001 MURCIA  
T +34 968 22 03 33  
E mur@ahgt.es

### ZARAGOZA

Don Jaime I, 6  
50001 ZARAGOZA  
T +34 976 22 67 46  
E zgz@ahgt.es



[www.ahgt.es](http://www.ahgt.es)

Audihispana Grant Thornton es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International). Grant Thornton International y sus firmas miembro no forman una sociedad internacional única. Los servicios son prestados por las firmas miembro de manera independiente.

© 2008 Audihispana Grant Thornton