

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

Criterio de la AEAT en relación con los intereses liquidados

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha publicado en su página web un **“Informe relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades derivados de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria”**. La lectura de este Informe permite advertir que el mismo no solo se refiere al tratamiento a efectos del Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones administrativas sino que incluye también el tratamiento de los intereses derivados de la suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias.

Curiosamente, el día 30 de marzo de 2016 se ha publicado una Nota aclaratoria a dicho Informe emitida por la AEAT en la que se expone que **la cuestión analizada lo es 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 4/2004, de 5 de marzo, y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**. Por lo tanto, los criterios del Informe no tienen porqué coincidir con los criterios aplicables a los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2015 a los que se aplica la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. **Por supuesto, resultaría muy útil para todos los sujetos pasivos así como para sus asesores el conocer cuáles son los criterios aplicables sobre esta cuestión por la AEAT.**

En primer lugar, se contempla el tratamiento de **los intereses de demora incluidos como uno de los componentes de la deuda tributaria resultante de un procedimiento de comprobación tributaria por los órganos de la Administración del procedimiento**

de comprobación desarrollado y devengados desde el final del plazo voluntario de pago hasta el momento de la notificación de la liquidación tributaria. La AEAT se basa en el contenido de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de mayo de 2015, para considerar que **los mismos tienen naturaleza indemnizatoria y no son partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.**

Otra es la solución adoptada por la AEAT en el caso de los intereses devengados como consecuencia de la concesión de la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria. Hay que destacar que, si bien, materialmente es necesario que la AEAT mantenga un criterio respecto de esta cuestión puesto que es una problemática que se plantea en el momento de regularizar la situación tributaria de numerosas entidades, no se puede olvidar que el criterio vinculante para los órganos de la Administración será el que emane de la Dirección General de Tributos o del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así, en el Informe se analiza el tratamiento a otorgar a **los intereses de demora devengados durante la suspensión de la ejecutividad de la resolución administrativa** cuando, finalmente, la resolución o sentencia confirma la liquidación inicialmente practicada desestimando las pretensiones del contribuyente. En este supuesto **el criterio es diferente y se reconoce el derecho a la deducción de los mismos a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.**

La diferencia de criterio seguido por la AEAT no está bien justificado en el Informe puesto que se basa en la existencia de una diferencia entre unos intereses y otros en el sentido de que los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de comprobación tienen naturaleza indemnizatoria “pues nacen como consecuencia de un incumplimiento tributario”. Se puede admitir que la obligación de indemnizar a un acreedor por el hecho de no recibir su dinero en el momento en el que tenía derecho a ello es una sanción de naturaleza civil aplicable como principio general del Derecho en todos los ámbitos del ordenamiento jurídico que genera en el incumplidor la obligación de satisfacer los intereses de demora devengados desde el final del plazo voluntario de pago. Esta sanción civil, **la obligación de indemnizar mediante el pago de intereses de demora, no está limitada al ámbito objetivo de los intereses de demora derivados de la regularización reflejada en una liquidación tributaria sino que puede tener también por origen la suspensión de la ejecutividad del acto que tiene carácter provisional y que, con posterioridad, puede dar lugar a un pago. En ambos casos el acreedor, la Hacienda Pública, no adquiere el dinero al que tenía derecho en el momento en que el ordenamiento jurídico ha previsto que así fuera y la consecuencia jurídica es la misma en los dos casos: el devengo de intereses de demora por lo que el tratamiento fiscal de los mismos habría de ser idéntico.**

Por último, se analiza el tratamiento que se ha de otorgar en el caso de que **la sentencia o resolución, entrando en el fondo del asunto, estime parcialmente las pretensiones del contribuyente, lo que obliga a anular la liquidación originaria y a dictar una nueva liquidación con la cuota que resulte de los pronunciamientos del tribunal y los intereses de demora.** Estos intereses de demora se liquidarán desde la fecha que hubiera correspondido a la liquidación anulada hasta la fecha de la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la Resolución.

La AEAT considera que la liquidación de intereses comprende dos períodos diferenciados. **El primer período de tiempo es el que corresponde al tiempo que va desde el final del plazo voluntario de pago hasta el momento de notificación de la liquidación tributaria inicial y los intereses devengados durante este período de tiempo no tendrán la condición de deducibles.** El segundo período de tiempo corresponde al tiempo que transcurre desde la suspensión de la ejecutividad de la liquidación hasta la fecha de la nueva liquidación en el que los intereses si tendrán la condición de deducibles.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

LGT

La ausencia en el expediente de la cauda de la no personación del obligado tributario y de la tardanza en cinco meses en reiniciar actuaciones impide la existencia de una dilación no imputable a la Administración

En su **Sentencia del 2 de marzo de 2016, el Tribunal Supremo (recurso 2130/2014)** ha de analizar si se ha producido una dilación no imputable a la Administración en el marco de un procedimiento inspector. El supuesto de hecho se basa en la existencia de una diligencia fechada a 12 de diciembre de 2003 que fijó como fecha para una próxima comparecencia del interesado la del 9 de enero de 2004 pero llegada la fecha no se produjo la comparecencia del interesado. Sin embargo, este hecho no se reflejó de forma inmediata en el expediente. La siguiente actuación inspectora se produjo tras una citación de 7 de junio de 2004 para comparecer el 17 siguiente.

Para resolver la cuestión planteada, el Tribunal Supremo recurre a la doctrina general sobre dilaciones imputables al obligado tributario en el procedimiento inspector emanada de **las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 485/2007), 8 de octubre de 2013 (recurso 5114/2011), 4 de noviembre de 2013 (recurso 1004/2011) ó 29 de enero de 2014 (recurso 4649/2001)**, entre otras muchas.

La doctrina básica elaborada por el Tribunal Supremo sobre esta materia se puede concretar en la tesis de que **la “dilación” es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Al mero transcurso del tiempo se le ha de añadir un elemento teleológico y el mismo es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. Se ha de huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una “dilación” imputable al sujeto inspeccionado.**

La Sala concluye que, **pese a existir, en principio, un incumplimiento imputable al obligado tributario, al no dejarse constancia de la incomparecencia en enero de 2004 ni reanudarse ni impulsarse el procedimiento de nuevo hasta nada menos que cinco meses después, la Administración no actuó diligentemente y el tiempo transcurrido no ha de merecer la calificación de dilación imputable al obligado tributario.**

IVA

En las Universidades públicas la actividad de investigación básica no necesariamente está directamente vinculada con la actividad exenta de educación superior

Como es conocido la actividad principal de las Universidades públicas españolas consiste, fundamentalmente, en la prestación del servicio de enseñanza y educación superior que constituye una actividad sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Junto a esta actividad principal la Universidad pública realiza una actividad de investigación aplicada que constituye una actividad sujeta y no exenta del IVA.

Estas actividades están recogidas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) en los epígrafes 73.1 de investigación y desarrollo (actividad sujeta y no exenta) y en el epígrafe 80.3 de enseñanza superior (actividad sujeta y exenta sin derecho a deducir).

De acuerdo con las reglas del IVA **todas las cuotas de IVA soportadas provenientes de bienes y derechos destinados a la realización de la actividad de investigación y desarrollo son completamente deducibles.**

Por el contrario, las cuotas de IVA soportadas provenientes de bienes y derechos destinados a la realización de la actividad de educación superior no son deducibles en porcentaje alguno.

Por lo que respecta a las cuotas de IVA soportadas derivadas de bienes y servicios que son empleados para la realización de ambas actividades se aplica la regla de prorrata y únicamente puede deducirse el porcentaje correspondiente a la fracción de actividades universitarias no exentas de IVA respecto del total de actividades universitarias (exentas y no exentas).

La cuestión que se ha planteado ante **el Tribunal Supremo en las Sentencias 313/2016, de 16 de febrero (recurso 1615/2014) en relación con la Universidad de Salamanca y 1016/2016 de 8 de marzo (recurso 876/2014) en relación con la Universidad de Santiago de Compostela** ha sido la de determinar si, las cuotas de IVA soportadas derivadas de bienes y servicios destinados a la realización de actividades de investigación básica se han de incluir entre las cuotas de IVA correspondientes a la realización de la actividad de investigación y desarrollo y ser completamente deducibles, a la actividad de enseñanza superior y no ser deducibles en ningún caso o a las actividades mixtas o comunes.

Para responder a la cuestión planteada se ha de distinguir entre investigación básica y la investigación aplicada. **La investigación básica es aquella cuyo objetivo es la**

obtención de nuevos conocimientos generales, científicos o técnicos con la finalidad de impulsar el avance tecnológico y es, generalmente, financiada por el sector público. La investigación aplicada tiene como objetivo la transferencia de resultados de carácter científico o técnico que puedan impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración y que se encuentra habitualmente cofinanciada por el sector público y por empresas.

El Tribunal Supremo concluye que no puede establecerse automáticamente ni presumirse la vinculación que afirman los órganos de inspección entre investigación básica y enseñanza. Tampoco se puede excluir totalmente la vinculación entre investigación básica y enseñanza.

IVA

Una sociedad anónima dedicada a la promoción económica de una Comunidad Autónoma tiene la condición de sujeto pasivo del IVA

La sociedad mercantil Promomadrid Desarrollo Internacional de Madrid SA es una sociedad filial del organismo Instituto Madrileño de Desarrollo (IMADE) cuyo capital es parcialmente público y parcialmente privado.

La sociedad mercantil tiene por objeto social la promoción y desarrollo internacional de la Comunidad de Madrid, desarrollando cuantas acciones, directas o indirectas, tanto fuera de España como en el ámbito del Estado español, tengan como fin la mejora de la presencia, percepción y valoración de esta comunidad autónoma, sus empresas, sus instituciones, su patrimonio cultural y económico y su imagen en la comunidad internacional.

En relación con esta sociedad mercantil **la Sentencia del Tribunal Supremo 1001/2016, de 8 de marzo de 2016 (recurso 2257/2014)** ha de decidir si tiene la condición de sujeto pasivo del IVA.

El Tribunal Supremo considera evidente que **se está en presencia de una entidad mercantil incluida en la órbita del artículo 5.Uno.a) y b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que define quiénes son los sujetos pasivos del IVA y realiza actividades económicas sujetas a gravamen por el IVA con abstracción de los fines y resultados pretendidos.**

También considera el Tribunal Supremo que las actividades realizadas no son susceptibles de ser consideradas como actividades no sujetas descritas por el artículo 7.9 de la Ley 37/1992 por ser realizadas por Administraciones públicas.

Consideramos, sin embargo, que la Sentencia no está bien planteada o que, como mínimo, es incompleta. No cabe duda de que la sociedad mercantil tiene la naturaleza de sujeto pasivo del IVA. Sin embargo, se ha de destacar que, a efectos de proteger el principio de neutralidad en el IVA, el tratamiento de la actividad realizada por la entidad habría de ser uno de los siguientes:

- a) Considerar que el sujeto pasivo realiza exclusivamente actividades no sujetas al IVA por aplicación del artículo 7.4 Ley 37/1992 consistente en la entrega de productos publicitarios. La realización de actividades sujetas impide que se pueda atribuir a la entidad el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.
- b) Considerar que el sujeto pasivo realiza entregas de bienes vía el autoconsumo de bienes del artículo 9.1º.b) Ley 37/1992 por lo que se devenga el IVA correspondiente a esta operación sujeta que habilita, a su vez, a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Una sociedad recibe los servicios de un transportista para distribuir la mercancía que comercializa. La empresa transportista ha de indemnizar a la sociedad por los daños sufridos por una parte de la mercancía pero exige para ello una factura que emita la sociedad titular de los bienes. ¿Cómo ha de ser la factura de la sociedad a la empresa transportista?

Esta cuestión está contemplada en la Consulta vinculante V2251-07, de 25 de octubre de 2007.

En el supuesto en el que la sociedad vendedora y la transportista pacten que la mercancía dañada es adquirida por la transportista a la vendedora se producirá una entrega de bienes sujeta y no exenta de IVA de la vendedora al transportista. La factura será emitida por la sociedad vendedora repercutiendo la cuota de IVA correspondiente.

En el caso de que la cantidad que satisface la empresa transportista a la vendedora no suponga la adquisición de las mercancías deterioradas, la cantidad percibida por la empresa vendedora tiene la condición de indemnización por daños en la mercancía transportada.

De acuerdo con el artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe de esta clase de indemnizaciones a satisfacer por la empresa transportista por el deterioro de la mercancía no se incluye en la base imponible del IVA. Por lo tanto, en la factura que ha de emitir la sociedad vendedora no se incluirá repercusión de cuota de IVA.

En la factura se ha de incluir la mención “no sujeción art.78.Tres.1º Ley 37/1992”.

Una persona física recibe una retribución como administrador social en 2015 por la cual se le practica la retención a cuenta del IRPF según el régimen general. ¿Es correcta esta situación?

La retribución que recibe una persona física como administrador social recibe la calificación de renta del trabajo a efectos del IRPF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.2.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con el artículo 101.2 de la Ley 35/2006 en 2015 las rentas obtenidas por administradores sociales soportan una retención al tipo fijo del 37%. Sin embargo, en el caso de que la cifra de negocios de la entidad pagadora sea inferior a 100.000 euros se aplica el tipo fijo del 19%.

La retención a cuenta del IRPF debía haberse practicado por parte de la entidad pagadora en el momento del abono de las rentas, de acuerdo con el artículo 78.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de que no se hubiera practicado la retención e ingreso de forma correcta la entidad pagadora debería proceder a la presentación de autoliquidaciones complementarias del modelo 111 con el importe de las cantidades dejadas de ingresar. A estas autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo se les aplica el sistema de recargos e intereses de demora del artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Se ha producido una reducción del déficit de las Administraciones Públicas en 2015

Según la información facilitada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el conjunto de las Administraciones Públicas cerró el pasado año 2015 con un déficit total de millones de euros lo que representa el 5,24% del PIB lo que supone 55.755 millones de euros incluidas las ayudas a las entidades financieras. **Ha de destacarse que se ha producido en los últimos años una muy destacable reducción del déficit público global: en 2012 el déficit público ascendía a 104.972,07 millones de euros o el 9,9% PIB.**

Déficit total de las Administraciones Públicas

	Año 2014		Año 2015	
	Porcentaje del PIB	Cantidad (en millones de euros)	Porcentaje del PIB	Cantidad (en millones de euros)
Administración Central	-3,67	-37.468	-2,76	-29.367,14
Comunidades Autónomas	-1,75	-17.529	-1,66	-17.662,84
Corporaciones Locales	0,57	5.662	0,44	4.681,72
Seguridad Social	-1,04	-11.202	-1,26	-13.406,74
Ayudas a Entidades de Crédito	-0,10	-1.204	-0,08	-851,22
Total Administraciones Públicas	-5,89	-61.741	-5,24	-55.755

Aspectos negativos	Aspectos positivos
<p data-bbox="225 266 783 479">La reducción del déficit público ha sido más ligera de lo esperado ya que se había presupuestado un déficit del 4,2% PIB en 2015 sin tener en cuenta las ayudas a entidades financieras.</p> <p data-bbox="225 517 783 680">En 2016 se espera que el déficit público se reduzca hasta el 2,8% PIB sin tener en cuenta las ayudas a entidades financieras.</p> <p data-bbox="225 1010 783 1084">En 2013 el déficit público de las CCAA era menor al actual (1,54% PIB)</p> <p data-bbox="225 1196 783 1765">Uno de los componentes de este déficit proviene de los pagos por intereses de deuda pública que ascendieron a 31.750 millones de euros (ligeramente por debajo del año 2014 con 31.823 millones de euros). Más del 20% del gasto público estatal no financiero lo componen los pagos por intereses de deuda pública. El Estado español gasta más en pagos de intereses que en gastos de personal o que las sumas de transferencias corrientes y de capital a las Comunidades Autónomas.</p> <p data-bbox="225 1805 783 1968">El déficit de la Seguridad Social dura ya cinco años seguidos en los cuales ha ido creciendo de año en año (importe de menos de 750 millones en 2011 a más de</p>	<p data-bbox="802 266 1361 389">Se ha producido una reducción del déficit público total que pasa del 5,89% PIB en 2014 al 5,24% PIB en 2015.</p> <p data-bbox="802 714 1361 927">Se ha producido una reducción muy importante de las ayudas al sector financiero que ahora tienen carácter testimonial 0,08% PIB (3,25% PIB en 2012).</p> <p data-bbox="802 1032 1361 1106">Las CCAA han reducido el déficit público hasta el 1,66% PIB respecto de 2014.</p> <p data-bbox="802 1218 1361 1520">Las Corporaciones Locales llevan tres años seguidos de superávit público (2013, 2014 y 2015). En la actualidad el superávit global asciende a más de 4.681 millones de euros. Son las úncias Administraciones públicas con superávit público.</p>

13.406 millones en 2015).	
----------------------------------	--

Evolución de los ingresos por impuestos en 2015

En 2015 se ha producido un ligero aumento de los ingresos totales por impuestos directos e impuestos indirectos que han crecido en mayor medida en lo que lo han hecho los gastos.

El leve aumento de ingresos no se reparte de forma homogénea por impuestos puesto de forma que se pueden destacar los siguientes hechos:

- **En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los ingresos se han reducido ligeramente los ingresos que han pasado a ser de 72.346 millones de euros lo que supone un descenso de 309 millones de euros.** Estos resultados se pueden explicar por la rebaja del IRPF que se inició en enero de 2015 y que se amplió en el mes de julio de 2015.
- **En el Impuesto sobre Sociedades también se ha producido un destacable incremento de la recaudación por importe de cerca de 2.000 millones de euros alcanzando 20.649 millones de euros en 2015.** Estos resultados pueden deberse al hecho de que se ha modificado el sistema de pagos fraccionados en el sentido de aumentar los mismos y de establecer un importe mínimo de los mismos que, en el momento de presentar la autoliquidación, genera la existencia de unas importantes cuotas diferenciales a devolver. **La recaudación total en 2015 sigue siendo inferior a la mitad de la recaudación total del año 2007.**

Por lo que respecta a los impuestos indirectos, **la recaudación generada en 2015 es superior a la producida en 2014. Así, se pasó de una recaudación de 78.225 millones de euros a otra de 82.726 millones de euros lo que supone un crecimiento de más de 500 millones de euros.** También en el caso de los impuestos indirectos existen importantes diferencias en la evolución de cada uno de ellos.

- La recaudación del IVA asciende a **60.305 millones de euros. Este dato supone una mayor recaudación por importe de 4.130 millones de euros.** Por segundo año consecutivo se bate el récord histórico de recaudación por el IVA.
- **La recaudación producida por los Impuestos Especiales se ha mantenido estable de un año para otro. Frente a los 19.104 millones recaudados en 2014, en 2015 la recaudación ha ascendido a 19.147 millones de euros.**



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en www.fiscalmania.es