

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Modificación en el régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

El Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (BOE de 30 de septiembre de 2016) ha modificado las reglas de cálculo de los pagos fraccionados para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo (generalmente es el 1 de enero de cada año) sea, al menos, de diez millones de euros.

Estos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades quedan obligados a calcular los pagos fraccionados sobre la base imponible real correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio del plazo para presentar las declaraciones de pago fraccionado. En la generalidad de los casos se trata de la base imponible determinada a 31 de marzo, 30 de septiembre y 30 de noviembre.

Las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 2/2016 estriban en el establecimiento de un nuevo porcentaje de cálculo del pago fraccionado y la fijación de un importe mínimo del pago fraccionado.

- a) El nuevo porcentaje de cálculo del pago fraccionado asciende a multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso. **En el caso general el tipo de gravamen es del 25% por lo que el tipo del pago fraccionado será del 24%. Si el tipo de gravamen es del 30% el tipo del pago fraccionado será del 29%.**

- b) Se establece una cantidad mínima a ingresar en cada uno de los pagos fraccionados. **En el caso general la cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3,9 u 11 primeros meses de cada año natural.** Para los contribuyentes cuyo período impositivo no coincide con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado. **En el caso de que el tipo impositivo sea del 30% el porcentaje no será del 23% sino del 25%.**

Se establecen una serie de reglas de cálculo del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias que se basan en la aplicación de las reglas de la contabilidad con determinados matices.

- a) El resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias se ha de determinar de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo minorado en los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo período impositivo.
- b) No se incluye en el resultado positivo el importe del mismo que corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.
- c) No se incluye en el resultado positivo el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación de la regla de valoración según criterio mercantil y no contable.
- d) En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial se tomará como resultado positivo el que corresponda exclusivamente a rentas no exentas.
- e) En el caso de entidades que se pueden beneficiar de las bonificaciones por realización de servicios públicos locales se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.
- f) En el caso de entidades sin ánimo de lucro, de fondos de inversión, de SICAVs, de fondos de pensiones o de SOCIMIs no se aplicará la disposición la regla del pago fraccionado mínimo.**

Esta disposición ha sido desarrollada a través de la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre (BOE de 30 de septiembre).

La adopción de una norma como ésta que establece la fijación de un importe mínimo del pago fraccionado en función de un parámetro diferente de la base imponible nos parece de dudosa constitucionalidad por potencial vulneración del principio de capacidad económica. La capacidad económica de una persona jurídica se determina a través de la base imponible que es la expresión numérica de la intensidad con la cual se realiza el hecho imponible consistente en la obtención de renta. La base imponible se determina en función del resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio y normativa complementaria modificada por las reglas específicas de carácter fiscal (ajustes fiscales o extracontables). Como consecuencia de lo anterior se ha de tener presente que el legislador establece unas reglas que determinan cómo ha de ser el resultado fiscal, la base imponible, y estas normas se apartan de los criterios estrictamente contables.

La base imponible es el parámetro numérico que responde al principio de capacidad económica y es, en función de tal parámetro, como se ha de calcular el pago de la cuota líquida y también el pago fraccionado que tiene la naturaleza de pago a cuenta de la obligación tributaria principal que nace por la obtención de renta desde la perspectiva fiscal.

El resultado contable no es un índice fiscal de capacidad económica es un parámetro mercantil de capacidad económica. Por lo tanto, no es a través del resultado contable como se ha de determinar el pago a cuenta de un impuesto cuya cuantificación no depende de ese importe.

Desde el punto de vista recaudatorio la solución adoptada no es la más acertada ya que el pago fraccionado, al tener naturaleza de pago a cuenta de la obligación principal se habrá de comparar con la cuota líquida resultante que puede resultar muy inferior a la de los pagos fraccionados aplicados (ej. porque la sociedad es una sociedad de tenencia de acciones y participaciones sociales y los ingresos de la mismas quedan exentos de tributación). El resultado final será la necesidad de proceder de la devolución de lo cobrado en exceso por anticipado por lo que los problemas recaudatorios de España no se van a resolver.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

Criterios de aplicación del procedimiento de verificación de datos

En los últimos meses el Tribunal Económico-Administrativo Central ha establecido una serie de criterios relativos a la posibilidad del empleo del procedimiento de verificación de datos como forma de comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Estas resoluciones del TEAC enuncian los límites que han de ser respetados por esta forma de procedimiento de comprobación y las consecuencias del incorrecto uso del mismo.

El procedimiento de verificación de datos está regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley General Tributaria y en el primero de ellos se prevé que:

“La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.”*

Una de las características fundamentales del procedimiento de verificación de datos estriba en el hecho de que los supuestos de posible aplicación del mismo se encuentran tasados por el ordenamiento jurídico. Únicamente se puede utilizar esta clase de procedimiento en aquellos casos específicamente autorizados en la Ley General Tributaria.

El TEAC insiste en numerosas resoluciones en la idea de que el procedimiento de verificación de datos es un procedimiento que se agota en un mero control de carácter formal de una declaración o autoliquidación tributaria presentada y de su coincidencia

con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración. Para el TEAC el empleo del procedimiento de verificación de datos no supone el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la Ley General Tributaria prevé otros procedimientos como la comprobación de valores, la comprobación limitada o la inspección. **El procedimiento de verificación de datos sí puede analizar discrepancias jurídicas pero tales discrepancias jurídicas deben ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Dentro del procedimiento de verificación de datos pueden sustanciarse discrepancias jurídicas pero éstas, a la vista de los artículos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento deben ser muy simples** (Resoluciones del TEAC de 19 de enero de 2012, de 23 de febrero de 2012, de 25 de octubre de 2012 y de 11 de abril de 2013).

La tramitación de un procedimiento de verificación de datos amparado en el concepto del supuesto contemplado en el apartado c) del artículo 131 LGT nace con una clara limitación: que la indebida aplicación de la norma que, según el órgano tributario, se aprecia en la declaración tributaria o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo sea patente, esto es, palmaria, evidente, notaria y clara, a la vista de la propia declaración presentadas o de los justificantes aportados, en su caso, junto con aquella (Resolución de 23 de febrero de 2012).

A diferencia del procedimiento de verificación de datos el procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por el abanico de actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de los documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación.

La naturaleza específica del procedimiento de verificación de datos se manifiesta en las siguientes cuestiones:

- a) En su relación con el procedimiento de comprobación de valores. El artículo 159 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento general de Gestión e Inspección no incluye al procedimiento de verificación de datos entre los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores. **En el caso de que se inicie el procedimiento de verificación de datos incluyendo ya en el mismo la comprobación de valores se produce un incumplimiento formal tan evidente, ostensible y manifiesto de las normas que el procedimiento de verificación de datos es nulo de pleno derecho** (Resoluciones TEAC de 13 de mayo de 2015 y de 11 de junio de 2015).

- b) **No es posible utilizar el procedimiento de verificación de datos para determinar si las obras efectuadas pueden ser calificadas como obras de rehabilitación a efectos de valorar la posible exención o no de la transmisión en el Impuesto sobre el Valor Añadido.** El acto de liquidación, al derivar de un procedimiento de verificación de datos, nace de un procedimiento cuya improcedencia es palmaria, manifiesta y evidente que conlleva la nulidad de pleno derecho del mismo (Resolución TEAC de 17 de marzo de 2016).
- c) **No es posible utilizar el procedimiento de verificación de datos para analizar si una autoliquidación del IRPF puede acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.** La comprobación de la correcta aplicación de este beneficio fiscal exige analizar si la vivienda transmitida tiene la condición de vivienda habitual o no para el interesado, la determinación del importe de la ganancia patrimonial y si concurren los requisitos que dan derecho a excluir la ganancia de gravamen por reinversión total o parcial. Estas actuaciones superan con mucho las posibilidades otorgadas por el legislador al procedimiento de verificación de datos (Resolución del TEAR de Cataluña de 2 de noviembre de 2015).
- d) Es posible emplear el procedimiento de verificación de datos para comprobar la corrección de la reducción practicada por el obligado tributario en sus rendimientos del trabajo y dilucidar la discrepancia existente con los datos de que disponía la Administración. **No obstante, cuando con los criterios contenidos en la propuesta se puso en cuestión, ni más ni menos, que la naturaleza jurídica y tributaria de las opciones fantasma concedidas al reclamante y cuya liquidación generó los rendimientos sobre los que se discute la reducción, el ámbito del procedimiento utilizado quedó rebasado** (Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016).

¿Cuáles son los efectos jurídicos de la indebida utilización del procedimiento de verificación de datos?

El TEAC ha detallado en las Resoluciones de 11 de junio de 2015 y de 5 de julio de 2016 los supuestos en los que la utilización del procedimiento de verificación de datos supone una vulneración tan evidente de las normas procedimentales que supondrán **la nulidad radical o de pleno derecho de los actos del procedimiento de verificación de datos**. Se trata de los siguientes:

- a) **Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.**

- b) Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valores.
- c) Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

La nulidad de pleno derecho de todas y cada una de las actuaciones del procedimiento de verificación de datos en los supuestos anteriores conlleva la incapacidad de las mismas para interrumpir el plazo de prescripción de la obligación tributaria objeto de comprobación y que continuará discurriendo. Tampoco tendrán capacidad de interrupción del plazo de prescripción los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de la declaración de nulidad radical o absoluta.

Frente a los supuestos de nulidad de pleno derecho, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal y manifiesto de las normas configuradoras del procedimiento de verificación de datos, **la utilización indebida sobrevenida del procedimiento de verificación de datos dará lugar a la anulabilidad de la liquidación resultante** (Resolución TEAC de 5 de julio de 2016).

Sin embargo, incluso cuando se produzca la nulidad de pleno derecho de los actos del procedimiento de verificación de datos, **es posible el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (si no ha quedado extinguida la obligación tributaria por prescripción) sin que exista inconveniente para que la Administración pueda incorporar a este posterior procedimiento los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos** (Resolución TEAC de 5 de julio de 2016).

Los criterios establecidos por el TEAC en relación con el empleo del procedimiento de verificación de datos (pensado quizás para una situación en la que los programas de ayuda no estén tan desarrollados como lo están en la actualidad) como instrumento de comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos conducen a reducir al máximo la utilización de esta forma de actuación administrativa que será substituida por la comprobación limitada.