

Las propuestas previas de tributación

La prevención de situaciones de riesgo, el aumento de la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad están en el origen de las propuestas previas de tributación contempladas en el País Vasco. A través de estas figuras se permite que los obligados tributarios planteen a la Administración el conocimiento previo de determinadas operaciones de especial complejidad, a los efectos de que ésta se pronuncie con antelación a la realización del hecho imponible en cuanto a su conformidad o disconformidad con el tratamiento tributario propuesto por la persona interesada en lo que a la operación concreta se refiere, vinculando en caso afirmativo a la Administración tributaria con la solución planteada.

Nos hallamos ante un supuesto de **cuantificación anticipada de la deuda tributaria**. Las propuestas previas de tributación están pensadas para supuestos especialmente complejos y muy trascendentes. Y así, en Gipuzcoa y Bizkaia se establece que pueden presentarse cuando se trate de:

- a) Operaciones de reestructuración empresarial, entendiéndose por tales las definidas a efectos del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del Impuesto sobre Sociedades, o similares, así como la configuración de grupos fiscales.
- b) Operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas, de especial transcendencia y complejidad.
- c) Operaciones en las que se encuentren implicadas otras Administraciones tributarias o que tengan una dimensión internacional.
- d) Proyectos de inversión correspondientes a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales o a entidades, siempre que el importe de las inversiones supere la cantidad de 450.000 euros.
- e) Operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando el importe de la deducción o bonificación sea superior a 250.000 euros.
- f) Operaciones o negocios jurídicos cuyo importe supere la cantidad de 600.000 euros.

Los supuestos previstos en Álava son similares, pero la coincidencia no es total, dado que se eliminan los límites cuantitativos contenidos en las letras d), e) y f) y, por tanto, en principio, puede aplicarse en más ocasiones.

No obstante, ese listado puede verse ampliado puesto que se establece que también podrán presentarse propuestas previas de tributación en supuestos distintos a los anteriores, cuando lo autorice expresamente la Administración tributaria a instancia del obligado tributario mediante escrito en el que haga constar la descripción de la operación a realizar y las razones por las que se trata de una operación de especial trascendencia o complejidad. La Administración resolverá respecto a la autorización, ponderando la concurrencia de la especial trascendencia o complejidad con atención a la estructura y a las dimensiones económicas del obligado tributario y a la trascendencia que la operación planteada pueda tener en el importe de sus obligaciones tributarias.

La presentación de las propuestas previas de tributación se acompañará de los siguientes documentos:

- Los antecedentes y las circunstancias del caso, que permitan comprender la finalidad, consecuencias y resultado de la operación.
- Descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la operación o a la combinación de operaciones.
- La cuantificación concreta de la incidencia en la deuda tributaria de la operación de que se trate o, cuando no consten suficientemente en el momento de presentación de la propuesta, los criterios que permitan establecer dicha incidencia.
- Los conceptos tributarios y períodos impositivos afectados por la operación respecto a la que se presenta la propuesta previa de tributación, así como la incidencia que en cada uno de ellos tenga la misma.
- Los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Las propuestas previas de tributación se presentarán ante la Administración tributaria con anterioridad a la realización del hecho imponible y, en el caso de los tributos con período impositivo, antes de la finalización de aquél en que deba ser de aplicación el contenido de la propuesta, por tanto, la situación indeterminada a la que se pretende dar certeza es una situación futura. Ello no obstante, ya veremos más tarde que algunas propuestas pueden presentarse después. La propuesta previa busca la clarificación y eliminación de incertidumbres en las relaciones de los contribuyentes con la Administración. No se prevé que exista un intercambio de propuestas entre la Administración y el contribuyente, sino la mera adhesión de la Administración a la que haya realizado el contribuyente después de una actividad administrativa comprobadora. Únicamente cabe la aceptación o el rechazo de la presentada por el contribuyente.

El plazo máximo para resolver las propuestas previas de tributación será de seis meses plazo que nos parece excesivo, cuando, además, como veremos más tarde, tratándose de propuestas previas cualificadas o específicas es de

tres meses. La falta de aprobación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios ni de la cuantificación expresados en la propuesta (silencio negativo). La desestimación presunta de la propuesta presentada por el sujeto pasivo sitúa al sujeto pasivo en la situación de no poder impugnar el acto presunto desestimatorio puesto que no se ha previsto la posibilidad de recurso directo contra la desestimación presunta (tampoco contra la desestimación expresa). Y ello, lógicamente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de la misma.

La razón de la ausencia de recurso frente a la desestimación presunta no es otra cosa que su consideración como acto de trámite, razón por la cual el recurso queda pospuesto hasta el momento de la resolución definitiva. Ahora bien, es cierto que también se admiten recursos cuando el acto de trámite decide directa o indirectamente el fondo del asunto y no solo cuando el acto de trámite determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, y este sería uno de ellos. Lo cierto es, sin embargo, que esa posibilidad es rechazada por la norma. Ha primado la idea de que se obstaculice y retrase lo menos posible la gestión tributaria posponiendo el recurso a una fase posterior. Las normas impiden, pues, la impugnabilidad separada de la resolución que pone fin al procedimiento de propuesta previa de tributación.

Como es natural, el vencimiento del plazo para dictar resolución sin haberse producido la notificación de la misma, no dispensa a la Administración tributaria de la obligación de dictar resolución expresa sobre la propuesta formulada.

No obstante, y ello es importante, puesto que no sería justa otra solución, hasta el momento en que se notifique la resolución, si el obligado tributario aplica los criterios establecidos en el escrito de propuesta previa de tributación, no incurrirá en responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias que pudieran derivarse de la aplicación de los mencionados criterios. Nada se dice, en cambio, con respecto al devengo, en su caso, de los intereses de demora que procedan.

La aprobación por parte de la Administración tributaria de una propuesta previa de tributación vinculará a ésta y los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar el contenido de la misma, salvo que se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o que se haya modificado la normativa aplicable. No se excluye, por tanto, el ejercicio de potestades de comprobación, si bien es cierto, que se limita en los términos antedichos.

Junto a la regulación general de las propuestas previas de tributación, se sitúa la regulación de las propuestas previas cualificadas o específicas que están pensadas para dos supuestos concretos: uno, referido a la deducción por inversiones en activos corrientes nuevos y otro relativo a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, que consiste en

una corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado por el que se establece un tratamiento específico para las dotaciones que realicen las empresas a una reserva especial, que debe permitirles afrontar con mayores garantías las fluctuaciones del ciclo económico y aumentar su fortaleza financiera, reduciendo la dependencia del crédito externo.

El primer supuesto se contempla como una opción para el contribuyente, como es la regla general de todas las propuestas previas de tributación, de suerte que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades **podrá** iniciar un procedimiento de vinculación administrativa previa en los supuestos en los que las inversiones realizadas por los contribuyentes en elementos de su activo no corriente que teniendo el tratamiento contable de mejoras tengan una relevancia cuantitativa o cualitativa tal que impliquen una alteración estructural y funcional del activo sobre el que se practica la mejora que lo haga idóneo para ser destinado a finalidades diferentes a las que se dedicaba con anterioridad, para que la Administración tributaria, previa ponderación de las circunstancias concurrentes en cada caso, autorice la aplicación de la deducción de la cuota líquida del 10 por 100 de su importe. A tal fin, la solicitud de inicio del procedimiento de vinculación administrativa previa incluirá, entre otros, los siguientes extremos:

- Justificación de las inversiones realizadas en elementos del activo no corriente de la entidad que tengan el tratamiento contable de mejoras.
- Informe técnico que acredite que las inversiones tienen una relevancia cuantitativa o cualitativa tal que implican una alteración estructural y funcional del activo sobre el que se practica la mejora que lo haga idóneo para ser destinado a finalidades diferentes a las que se dedicaba con anterioridad.
- Autorizaciones administrativas precisas para la modificación de la finalidad a la que estaba destinado el activo correspondiente.
- Plazo y calendario de realización de las inversiones así como fijación del momento a partir del cual se encuentra en condiciones de funcionamiento para la nueva finalidad.

En este caso, la propuesta no se presenta antes de la realización del hecho imponible, que es la regla general, sino después. Efectivamente, las propuestas previas de tributación cualificadas se presentarán en un plazo que finaliza al término de los tres meses siguientes a la conclusión del período impositivo respecto al que deban surtir efecto. Transcurrido el plazo de tres meses desde la presentación de la propuesta previa de tributación cualificada sin que haya recaído resolución expresa, la propuesta se entenderá desestimada.

El segundo supuesto, en cambio, tiene carácter preceptivo, de manera que cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades vaya a destinar la totalidad o parte del saldo de la Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva a determinadas finalidades **deberá**

iniciar un procedimiento de vinculación administrativa previa con anterioridad al vencimiento del plazo establecido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado la reserva especial, en el que se contengan detalladamente los proyectos de materialización de la reserva y se justifique el cumplimiento de la finalidad de promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva resultante de las inversiones correspondientes, así como su impacto económico. Al efecto, la solicitud de inicio del procedimiento de vinculación administrativa previa incluirá, entre otros, los siguientes:

- Propuesta de aplicación del resultado correspondiente al período impositivo en que se ha generado el beneficio que se destina a la Reserva especial.
- Detalle del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad.
- Detalle y movimientos de la Reserva especial para los cuatro ejercicios anteriores.
- Detalle de las participaciones en entidades en las que se pretende materializar la dotación a la Reserva especial.
- Memoria explicativa de los proyectos empresariales relevantes que supongan el desarrollo de nuevas actividades, productos o mercados, la ampliación o consolidación de otros existentes o la creación de empleos estables que vaya a desarrollar la entidad cuya participación se adquiere.
- Justificación de que la entidad participada encuentra dificultades, derivadas de la magnitud, la novedad o el riesgo de las inversiones a acometer, en el acceso a los mercados de capitales.
- Detalle de los elementos contractuales que articulen la relación entre el contribuyente y la entidad participada y la asunción de riesgos en los proyectos a acometer.
- Calendario y plazos en los que se va acometer la adquisición de las participaciones en que se materializa la aplicación del saldo de la Reserva especial.
- Impacto económico de la inversión en un plazo de los cinco ejercicios siguientes a la adquisición, precisando los efectos tributarios previstos de la puesta en marcha del proyecto de emprendimiento o de reforzamiento de la actividad productiva.

La resolución favorable del procedimiento de vinculación administrativa previa será requisito imprescindible para poder reducir la base imponible en los términos aludidos y el incumplimiento posterior de los términos en los que estuviera formulado el mismo implicará la integración en la base imponible del período impositivo en que se produzca el incumplimiento de las cantidades que hayan reducido la base imponible respecto de las que se haya producido el citado incumplimiento, adicionando a las mismas un 5 por 100 de su importe por cada año que haya transcurrido desde el último día del período impositivo con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado la

reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

En este caso, el plazo de presentación de la propuesta previa de tributación cualificada se prolongará hasta la finalización del plazo establecido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado la Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva. Nuevamente, por tanto, su presentación tiene lugar después de la realización del hecho imponible.

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades no podrá aplicar en su autoliquidación los preceptos respecto de los que sea precisa la autorización por medio de la aprobación de una propuesta previa de tributación específica en tanto no haya recibido notificación aprobatoria de la citada propuesta. Esto solo está previsto para este supuesto de propuesta previa, puesto que la regla general es que el obligado tributario aunque no haya recaído todavía la resolución administrativa correspondiente puede aplicar los criterios establecidos en el escrito de propuesta previa de tributación, no incurriendo en responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias que pudieran derivarse de la aplicación de los mencionados criterios. La solución arbitrada para este supuesto específico de propuesta previa de tributación está en consonancia con el hecho de que la aprobación de la propuesta sea en este caso requisito imprescindible. Como es lógico, si hasta que no se apruebe expresamente la propuesta previa relativa a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, el sujeto pasivo no puede aplicarla, cuando está recaída después de la fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación se debería abrir un plazo para poder aplicarla y, efectivamente, así es se abre un plazo de un mes a contar desde la notificación de la resolución aprobatoria para presentar una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de ejercitar la opción por la aplicación de la corrección en materia de aplicación del resultado, entendiéndose en tal caso que está ejercitándola dentro del plazo voluntario de declaración del Impuesto.

Los obligados tributarios podrán (e incluso deberán, en algún caso, como hemos visto) solicitar que la Administración tributaria se pronuncie de manera vinculante respecto a las consecuencias tributarias que para los citados obligados se deriven de la realización de determinados hechos, actos o negocios jurídicos o de la realización de determinadas operaciones. En las propuestas previas de tributación existe una conjunción de voluntades entre la administración y el contribuyente. Las propuestas previas de tributación tienen naturaleza declarativa, puesto que no tienen un efector generador de la obligación tributaria. La propuesta previa de tributación no es una figura transaccional puesto que no se producen recíprocas concesiones de las partes. Las empresas reclaman soluciones rápidas a las cuestiones fiscales, demandan que las situaciones de pendencia se prolonguen lo menos posible. En la línea de evitar la litigiosidad tributaria las propuestas previas de tributación merecen una valoración favorable. Son positivas para las empresas

puesto que, en última instancia, se producirá un ahorro de costes. Son positivas para la Administración porque, igualmente en última instancia, liberan medios materiales y personales para otras tareas.

Isaac Merino Jara

Director