

Spanish Tax Alert

Imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas pendientes de resolución judicial

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de noviembre del 2015 (rec. n.º 364/2014) establece la regla de imputación temporal que debe aplicarse, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, respecto de los rendimientos de actividades económicas que se hallen pendientes de resolución judicial. En este supuesto concreto, el tema de debate giraba en torno al ejercicio en el que habría de imputarse la parte del precio fijado como contraprestación por la transmisión de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica que, documentada en un pagaré, resultó impagada a su vencimiento.

En este escenario, tanto la Administración como la Audiencia Nacional, cuya sentencia se recurre ahora en casación, estimaron que la imputación temporal de la ganancia derivada de tal transmisión debería aplicarse en el ejercicio de la venta, independientemente de que su cobro estuviera pendiente de resolución judicial, aplicando por tanto el criterio de devengo. En apoyo de esta posición, la sentencia recurrida invocaba el artículo 14.1b del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo tenor literal se mantiene actualmente en la Ley 35/2006. En dicho precepto se estableció lo siguiente: «los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse». Por su parte, dicho desarrollo reglamentario se llevó a cabo en el artículo 6 del Real Decreto 1775/2004,

en términos equivalentes a como lo hace hoy el artículo 7 del reglamento del impuesto actualmente vigente. En ese sentido, el texto reglamentario dispone que los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de éstas, «exclusivamente», los criterios de imputación previstos a efectos del impuesto sobre sociedades.

El recurrente discrepó de tal interpretación entendiéndolo que la normativa citada se aplicaría únicamente en los casos en que los contribuyentes hubieran de regirse por la regla general establecida en el citado artículo 14.1b, no debiendo atenderse a aquélla en los casos en los que la totalidad o parte del precio —como sucede en el caso discutido— no hubiere sido satisfecha por encontrarse pendiente de resolución judicial. En defensa de su posición alega que el supuesto analizado no encaja en la regla general del citado precepto, sino en la primera de las reglas especiales de imputación que figuran en el apartado 2 del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este último, sin establecer salvedad alguna en función de la clase de renta cuyo cobro esté pendiente de resolución judicial, se recoge, para los supuestos como el examinado, un criterio de imputación especial referido al ejercicio en que la sentencia adquiera firmeza.

Pues bien, el Tribunal Supremo casa la sentencia recurrida en este punto, compartiendo el criterio del recurrente y entendiéndolo que el artículo 6.1 del

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 2004 (al que se remitía el mencionado artículo 14.1*b* del texto refundido y en el que se indicaba que los contribuyentes que desarrollaran actividades económicas aplicarían «exclusivamente» los criterios de imputación previstos a efectos del impuesto sobre sociedades) no debe interpretarse con el alcance que se desprende de la sentencia impugnada. El tribunal fundamenta su posición en varios argumentos, a saber:

- El artículo 14.2*a* del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recoge un criterio especial de imputación aplicable a las rentas sobre las que hubiera pendencia judicial, sin introducir distinción alguna en función de la categoría de rentas que se hallen pendientes de resolución judicial por lo que, donde la ley no distingue, no cabe que lo haga el intérprete.
- En la misma línea se apunta que el artículo 6.1 del citado texto reglamentario, aludiendo a la aplicación «exclusiva» de los criterios de imputación recogidos en la normativa del impuesto sobre sociedades, debe entenderse únicamente aplicable a los contribuyentes sujetos por ley a la regla general de imputación, pero no en los casos en los que opere alguna de las reglas especiales del artículo 14.2 de dicho texto refundido. Entenderlo de otro modo llevaría a concluir que, vulnerando principios como el de jerarquía normativa, un precepto reglamentario estaría estableciendo una restricción no pretendida por el legislador.
- Concluye el tribunal señalando que, cuando hay pendencia judicial sobre la procedencia o cuantía de todo o parte de una renta, materialmente se produce un aplazamiento hasta su firme reconocimiento en resolución judicial.

Para más información consulte nuestra web www.gomezacebo-pombo.com, o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@gomezacebo-pombo.com.

Barcelona | Bilbao | Madrid | Valencia | Vigo | Bruselas | Lisboa | Londres | Nueva York