

## **Consulta nº 269/2007 - Consideración de operaciones atípicas en el cálculo del volumen de operaciones**

### **ASUNTO:**

Consideración de operaciones atípicas en el cálculo del volumen de operaciones.

### **NORMATIVA:**

Artículos 14 y 27 de la Ley 12/2002 del Concierto Económico y 19 y 33 de la Ley 28/1990 del Convenio

**FECHA:**20/12/2007

### **CUESTION PLANTEADA:**

La entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo en régimen de consolidación fiscal por el Impuesto sobre Sociedades, sujeto a normativa estatal, sin perjuicio de la tributación a las Administraciones Estatal y Forales del País Vasco y Navarra en función del volumen de operaciones obtenido en cada ejercicio.

La entidad consultante ha tenido conocimiento de la existencia de la Instrucción de la Diputación Foral de Vizcaya 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, en la que se realiza una interpretación del concepto de volumen de operaciones en el Concierto Económico, "sin perjuicio de que, tras su contraste con las demás Administraciones Tributarias afectadas, pudiera procederse a la modificación de alguno de ellos de común acuerdo".

Para conocer cuáles son las obligaciones de presentación de declaraciones del Impuesto sobre Sociedades a nivel individual de las sociedades que lo forman, y el porcentaje de tributación del grupo de sociedades a cada una de las Administraciones, Estatal y Forales, (para los ejercicios 2006 y siguientes), así como para determinar qué sociedades entran a formar parte del mismo (a partir del ejercicio 2007, y exclusivamente en relación con el Concierto), hay que acudir al concepto de volumen de operaciones, individual o de grupo (este último como agregado de las cifras individuales de las sociedades que lo forman).

Por tanto la entidad solicita contestación en relación con los siguientes asuntos: Respecto a la definición de volumen de operaciones:

"Uno. Si a los efectos de la determinación del volumen de operaciones hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), así como a las distintas normas forales, que contienen preceptos similares, en las que a efectos del volumen de operaciones se excluyen las siguientes operaciones: las entregas ocasionales de bienes inmuebles; las entregas de bienes calificados como de inversión; y las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20. Uno. 18 LIVA, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis LIVA, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Si, por el contrario, la remisión que hace el Concierto sólo es a los efectos de las definiciones de entrega de bienes y prestación de servicios, debiéndose incluir en el cálculo del volumen de operaciones a los efectos del Impuesto sobre Sociedades todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, esto es, incluidas las exentas y las no sujetas al IVA, y ya sean habituales u ocasionales, como expresamente ha manifestado la Diputación Foral de Vizcaya en la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre la interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico.

Si esta definición es la misma para todas las situaciones recogidas en el Concierto Económico y en el Convenio Económico a las que se hace referencia en la consulta, es decir:

1. a) A efectos de las reglas de exacción del Impuesto sobre Sociedades a nivel individual, al objeto de determinar las normas sobre presentación de las declaraciones de las sociedades (ejercicios 2006 y siguientes).
2. b) En relación con los porcentajes de tributación del grupo de sociedades al territorio común y a las Haciendas Forales (ejercicios 2006 y siguientes).
3. c) A efectos de la normativa aplicable a las sociedades individuales, con la finalidad de determinar su inclusión en el grupo fiscal (ejercicios 2007 y siguientes, exclusivamente en relación con el Concierto Económico).

## **CONTESTACIÓN:**

Este Centro Directivo, teniendo en cuenta los antecedentes descritos en la consulta presentada, ha elaborado la siguiente contestación:

### 1. Concepto de volumen de operaciones.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 14.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco establece lo siguiente:

"Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Por su parte, el artículo 19.5 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, dispone que: "Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad". A su vez, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido contiene, en su artículo 121, la siguiente definición del volumen de operaciones, si bien dicha definición lo es sólo a efectos de lo dispuesto en la citada Ley: "Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto. En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca, o en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes: 1. Las entregas ocasionales de bienes inmuebles. 2. Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley. 3. Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18 de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo."

Por otra parte, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real

Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no define el volumen de operaciones, sino que hace referencia a la "cifra de negocios" concepto coincidente con el previsto en la normativa contable (Código de Comercio y Plan General de Contabilidad, así como resoluciones del ICAC dictadas en su desarrollo, en particular, la Resolución de 16 de mayo de 1991 sobre determinación del importe neto de la cifra de negocios).

El concepto de volumen de operaciones que se debe tomar en consideración es el definido en el Concierto Económico y en el Convenio Económico, por ser éstos los textos normativos reguladores de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente.

Por otra parte, la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en Informe de fecha 16 de enero de 1998 (apartado Sexto) afirmaba lo siguiente en relación con el concepto de volumen de operaciones:

"(...) Asimismo se plantea en la consulta si por el volumen de operaciones ha de entenderse el conjunto de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo por todas las actividades que desarrolle o bien sólo las relativas a su actividad habitual.

Ni del tenor literal del Concierto Económico ni del espíritu que ha presidido las sucesivas modificaciones de que ha sido objeto puede deducirse que en el concepto de volumen de operaciones se deban incluir sólo las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad habitual y ello porque, si bien podrían evitar alteraciones artificiales del volumen de operaciones de un año para otro que podrían alterar la Administración competente para la exacción del impuesto, crearía problemas mucho más importantes por la imposibilidad de recoger en una norma, de carácter general por su propia naturaleza, toda la casuística que se podría producir y correría el peligro de tener que acudir en cada caso a una clasificación previa de la naturaleza habitual o no de una operación.

Así, pues, este Centro Directivo considera que, para determinar el volumen de operaciones, no debe acudirse a un concepto como el de la habitualidad que, por otra parte, no aparece por ningún lado en la literalidad del Concierto Económico.

(...)

El mismo argumento es aplicable en relación con el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, dado que la regulación que su artículo 17.5 hace del concepto de volumen de operaciones es el mismo que el referido para el Concierto Económico."

En el informe elaborado en fecha 12 de mayo de 2004 por la Dirección General de Financiación Territorial a petición de la Delegación Especial de la AEAT en Navarra en relación a la pregunta de si las operaciones no habituales y las operaciones financieras se incluyen en el concepto de volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades se afirma que:

"(...) El concepto de volumen de operaciones aparece definido en el apartado 5 del artículo 19 del Convenio Económico, modificado por la Ley 25/2003, de 16 de julio, entendiéndose por tal el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

La representación de Navarra en las negociaciones para la reforma del Convenio Económico del año 2002 propuso añadir al apartado 5 del artículo 19 la frase siguiente:

"En el volumen de operaciones no se incluirá el importe obtenido en las operaciones inmobiliarias o financieras que no sean habituales en la actividad del sujeto pasivo".

La Administración del Estado valoró negativamente dicha propuestas por lo que no prosperó. En concreto se argumentó lo siguiente:

1. Generaría un problema de descoordinación con el País Vasco dado que en el nuevo Concierto

Económico la cifra de volumen de operaciones incluye todo tipo de operaciones realizadas por la sociedad.

2. La supresión de estas operaciones plantea más inconvenientes que ventajas. A este respecto no pueden ignorarse los inconvenientes de índole práctica que la nueva definición podría entrar toda vez que sería difícil determinar con arreglo a qué criterios (cuantitativos, cualitativos, mixtos, etc.) podría concluirse que una operación financiera o inmobiliaria tiene o no carácter habitual, introduciéndose un elemento que podría derivar en litigiosidad entre las Administraciones públicas para atraer la recaudación del impuesto."

Este criterio también es coincidente con el mantenido en el informe de este Centro Directivo de fecha 8 de febrero de 2005 emitido a petición de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

En consecuencia, este Centro Directivo mantiene el criterio de que, a los efectos de determinar el volumen de operaciones en cada territorio, no procede excluir las operaciones atípicas o no habituales de la entidad, ya que el Concierto Económico y el Convenio Económico no hacen distinción alguna en cuanto a las operaciones que deben incluirse, lo que obliga a considerar todas las actividades empresariales o profesionales que realice, sin distinguir donde la Ley no distingue.

En conclusión, el concepto de volumen de operaciones definido en el Concierto y en el Convenio es distinto del regulado en el artículo 121 de la LIVA e incluye para su cálculo tanto las operaciones habituales como las no habituales.

2. Aplicación de la definición a todas las situaciones recogidas en el Concierto Económico y en el Convenio Económico a las que se hace referencia en la consulta.

El criterio señalado en el apartado anterior es aplicable tanto a efectos de superar el umbral de los 6 millones de euros (7 millones de euros a partir de 1 de enero de 2008, como consecuencia de la modificación introducida en el Concierto Económico por Ley 28/2007, de 25 de octubre, y proyectada también para el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, aún pendiente de aprobación en el Senado) para el reparto posterior de las cuotas entre ambas Administraciones, ya que el Concierto y el Convenio utilizan la misma expresión para ambos casos.

Por tanto, este criterio es aplicable:

- A efectos de las reglas de exacción del Impuesto sobre Sociedades a nivel individual, al objeto de determinar las normas sobre presentación de las declaraciones de las sociedades.
- En relación con los porcentajes de tributación del grupo de sociedades al territorio común y a las Haciendas Forales pues según el artículo 20.Dos. Segunda del Concierto y el artículo 27.3.2ª del Convenio el porcentaje de operaciones en cada territorio del grupo se calculará por agregación de las operaciones que hagan en el mismo cada una de las sociedades, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.
- A efectos de la normativa aplicable a las sociedades individuales, con la finalidad de determinar su inclusión en el grupo fiscal.