



Resoluciones del TEAC

RECURSO DE ANULACIÓN.

Omisión del trámite de audiencia en el procedimiento general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 236.1 LGT

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

Suspensión invocando prejudicialidad penal. En el ámbito tributario solamente cabría por delito contra la Hacienda Pública.

SANCIONES TRIBUTARIAS.

Determinar si con ocasión de la impugnación de la exigencia de reducción de una sanción cabe o no la revisión de la conformidad a derecho de la sanción misma cuando esta última es firme para el que impugna.

PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.

Procedimiento de comprobación limitada en la gestión censal del IAE.

[\[pág. 2\]](#)



Sentencia del TS

ISD.AJUAR DOMÉSTICO.

Elementos o bienes que deben entenderse incluidos dentro de tal concepto, a tenor de la presunción iuris tantum del art. 15 de la Ley del Impuesto.

REMISIÓN A JURISPRUDENCIA ESTABLECIDA.

[\[pág. 3\]](#)



Consultas del

BOICAC

Se publica en el BOICAC tres nuevas consultas.

1 **Número BOICAC 130/Junio2022-1.** Acción comercial dirigida a la captación de clientes

[\[pág. 4\]](#)

2 **Número BOICAC 130/Junio2022-2.** Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial

[\[pág. 5\]](#)

3 **Número BOICAC 130/Junio2022-3.** Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

[\[pág. 6\]](#)



Resoluciones del TEAC

RECURSO DE ANULACIÓN. Omisión del trámite de audiencia en el procedimiento general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 236.1 LGT

Fecha: 21/06/2022

Fuente: web de la AEAT

Enlaces: [Resolución del TEAC de 21/06/2022](#)

Criterio: La omisión del trámite de audiencia en los casos en los que, de acuerdo con el [art. 236.1 de la LGT](#), procede su ofrecimiento, **tiene acomodo en el art. 241 bis de la LGT**.

Criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina a los efectos del artículo 239 LGT.

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN. Suspensión invocando prejudicialidad penal. En el ámbito tributario solamente cabría por delito contra la Hacienda Pública.

Fecha: 21/06/2022

Fuente: web de la AEAT

Enlaces: [Resolución del TEAC de 21/06/2022](#)

Criterio: En el ámbito tributario, solamente cabe suspensión del procedimiento de recaudación en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública por lo que, notificadas debidamente las providencias de apremio, no concurre ninguna de las circunstancias recogidas como causa de oposición a la diligencia de embargo.

SANCIONES TRIBUTARIAS. Determinar si con ocasión de la impugnación de la exigencia de reducción de una sanción cabe o no la revisión de la conformidad a derecho de la sanción misma cuando esta última es firme para el que impugna.

Fecha: 21/06/2022

Fuente: web de la AEAT

Enlaces: [Resolución del TEAC de 21/06/2022](#)

Criterio: El acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción no es un acuerdo sancionador -limitado al importe de tal reducción- sino un simple acto administrativo por el que se reclama al interesado el importe de la reducción de la única sanción previamente acordada, razón por la cual por vía de su impugnación no puede examinarse la conformidad a derecho de la sanción misma.

Unificación de criterio

PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. Procedimiento de comprobación limitada en la gestión censal del IAE.

Fecha: 26/05/2022

Fuente: web de la AEAT

Enlaces: [Resolución del TEAR de CATALUNYA de 26/05/2022](#)

Criterio: La utilización del procedimiento de comprobación limitada en la gestión censal del IAE es conforme a derecho por no violentar los derechos del contribuyente, incluir trámite de audiencia antes de su finalización, ser susceptible de subsumirse en los primeros supuestos del art. 136.1 de la LGT y no resultar contraria a ningún precepto de las normas legales y reglamentarias reguladoras del IAE, que no se refieren a este particular por ser coetáneas de la LGT de 1963 y por ello referirse a un procedimiento de gestión único y no a alguno/ algunos de los procedimientos de gestión incluidos en la LGT de 2003.



Sentencia del TS

ISD.AJUAR DOMÉSTICO. Elementos o bienes que deben entenderse incluidos dentro de tal concepto, a tenor de la presunción iuris tantum del art. 15 de la Ley del Impuesto.

REMISIÓN A JURISPRUDENCIA ESTABLECIDA

REMISIÓN: Remisión a la jurisprudencia establecida en la [sentencia de 10 de marzo de 2020](#)

Fecha: 25/05/2022

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 29/06/2022](#) y [Sentencia del TS de 30/06/2022](#)

En conclusión, la doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría [...]."



Consultas del BOICAC

Se publica en el BOICAC tres nuevas consultas.

1

Número BOICAC 130/Junio2022-1. Acción comercial dirigida a la captación de clientes

RESUMEN: Sobre el tratamiento contable de una determinada acción comercial dirigida a la captación de clientes.

Fecha: 12/07/2022

Fuente: web del ICAC

Enlace: [Acceder BOICAC 130/Junio2022-1](#)

La consulta versa sobre la correcta calificación del pago realizado por un servicio de marketing digital al que el consultante se refiere con el término “lead”. La empresa que soporta el coste del servicio manifiesta que de acuerdo con su experiencia histórica un porcentaje de los potenciales clientes a los que se accede con este servicio finalmente acaban adquiriendo el producto que comercializa.

La duda que se plantea es si, sobre la base de esta evidencia, un porcentaje del desembolso incurrido puede contabilizarse como trabajos en curso o costes de adquisición del contrato.

En primer lugar, es preciso recordar que el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en la NRV 5ª. Inmovilizado intangible, en su apartado 1: “En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.”

Por otra parte, el citado desembolso **no podrá contabilizarse como un activo a título de trabajo en curso** porque de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la norma séptima de la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización no forman parte del coste de producción del producto.

En relación con la segunda alternativa que se plantea en la consulta, la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios (RICAC de ingresos), en el artículo 21 Costes incrementales de la obtención de un contrato, dispone:

1. Los costes incrementales de la obtención de un contrato son los desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato.
2. Salvo que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma, estos costes se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.
3. Los costes de obtener un contrato en los que se habría incurrido con independencia de si se obtiene el contrato o no, se registrarán como un gasto cuando se devenguen salvo que la empresa tenga un derecho de cobro frente al cliente por haber incurrido en tales desembolsos.”

De acuerdo con esta regulación y a la vista de la descripción facilitada por el consultante, **el servicio recibido tampoco puede calificarse como un coste incremental por la obtención de un contrato porque no es posible identificar una relación directa entre el gasto incurrido y la captación del cliente,** sin perjuicio de que como cualquier otra actuación publicitaria o de marketing el desembolso realizado finalmente contribuya, en un determinado porcentaje, a la generación de ingresos.

2 Número BOICAC 130/Junio2022-2. Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial

RESUMEN: Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.

Fecha: 12/07/2022

Fuente: web del ICAC

Enlace: [Acceder BOICAC 130/Junio2022-2](#)

La consulta versa sobre el tratamiento contable aplicable por la obligación de prestar un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita por un año, ampliable a dos años en caso de pago de un importe. Y, en concreto, se pregunta si al cierre del ejercicio una empresa debe dotar una provisión por la obligación asumida en una campaña comercial en la que con la venta de un producto se adquiere el compromiso de sustituir un elemento que lo integra en caso de cambio en las necesidades del cliente, o por causa de su rotura no imputable a un defecto de fabricación.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos), regula en su artículo 25 las garantías entregadas, e indica lo siguiente:

“Artículo 25. Garantías entregadas.

1. Una garantía entregada puede otorgar al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas (garantía tipo «seguro»), o puede proporcionar al cliente un servicio (garantía tipo «servicio») además de la seguridad de que el producto cumple dichas especificaciones.

2. La garantía es un servicio distinto si el cliente tiene la opción de adquirirla por separado. En tal caso, la empresa contabilizará la garantía como una obligación independiente y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.

3. Si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado la empresa contabilizará la obligación incurrida de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio adicional. Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.

b) Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.

c) La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.

4. Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación a ejecutar. En tal caso, la empresa asignará el precio de la transacción al producto y al servicio.

Si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra garantía de tipo «servicio», pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una sola obligación a cumplir.

(...).”

En el caso de la presente consulta, los gastos por rotura se tratarán como una garantía tipo “servicio” en la medida que no se correspondan con un derecho de compensación del cliente porque el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas. En caso contrario, se tratarían como una garantía tipo “seguro” y sería aplicable la norma de registro y valoración (NRV) 15ª. Provisiones y contingencias, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, pudiendo utilizar para su registro la cuenta 4999. Provisión para otras operaciones comerciales, prevista en la cuarta y quinta parte del PGC y que recoge la

provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, **de forma que la empresa en base a su experiencia histórica debe dotar la correspondiente provisión por los gastos en que pudiera incurrir como consecuencia de las reparaciones o revisiones que surjan.**

Si bien, de acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, el carácter no vinculante de los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y de los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Por su parte, los gastos por cambio de una parte identificable del producto tendrán la consideración de una garantía tipo “servicio” porque con esta actuación promocional la empresa asume una obligación a ejecutar adicional e independiente del producto entregado.

Finalmente cabe recordar que cuando la empresa asume varias obligaciones en un solo contrato debe asignar el precio de la transacción entre los diferentes componentes del acuerdo, en aplicación de la NRV 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC, de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el PGC y sus disposiciones complementarias, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, y del artículo 16 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, en cuya virtud:

“1. Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. Si el contrato solo incluye una obligación a cumplir no será preciso realizar la asignación descrita en el apartado anterior. Sin embargo, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación de conformidad con lo previsto en el artículo 7, resultarán aplicables los criterios establecidos en el artículo 19 para asignar la contraprestación que incluye importes variables.”

3 **Número BOICAC 130/Junio2022-3.** Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

RESUMEN: Sobre el tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Fecha: 12/07/2022

Fuente: web del ICAC

Enlace: [Acceder BOICAC 130/Junio2022-3](#)

La consulta versa sobre el tratamiento contable del derecho a compensar bases imponibles negativas reconocido en una resolución judicial a favor de la empresa después de un litigio con la Hacienda Pública, cuando aquélla dio de baja el activo por impuesto diferido como consecuencia de la actuación de comprobación desarrollada por la Administración tributaria.

La pregunta se refiere a la cuenta de contrapartida que debe utilizar la empresa para reconocer el crédito fiscal en el año en que se produce el fallo judicial y, en particular, si el correspondiente ingreso debe contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias o con abono a una cuenta de reservas.

El registro del gasto por impuesto sobre sociedades se realizará de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o con la NRV 15ª del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y con la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 16 de febrero de 2016), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las

cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (RICAC del impuesto sobre beneficios).

En concreto, la citada Resolución regula en el artículo 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios, con la siguiente redacción:

“1. Con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

La citada provisión figurará en la partida 4. «Otras provisiones» del epígrafe I «Provisiones a largo plazo» de la agrupación B) «Pasivo no corriente» del balance o en una partida de la agrupación C) Pasivo corriente, del epígrafe II «Provisiones a corto plazo» si el vencimiento de esta provisión es inferior al año; en su caso, la mencionada deuda, si tiene un vencimiento inferior a un año figurará en la partida 6. «Otras deudas con las Administraciones Públicas» del epígrafe C.V «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo del balance, mientras que si la deuda con la Hacienda Pública tuviese un vencimiento superior a un año, figurará en la partida «Administraciones públicas a largo plazo» que se creará al efecto en el epígrafe B.II «Deudas a largo plazo» del pasivo.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales».

4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en cuentas del subgrupo 76; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida «Ingresos excepcionales».

De acuerdo con lo anterior, si a raíz del acta de la inspección la empresa dio de baja el crédito fiscal con cargo a la cuenta 6301. Impuesto diferido, el reconocimiento posterior del activo por impuesto diferido también deberá presentarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por el contrario, si la calificación inicial de la operación llevó a la entidad a contabilizar la baja con cargo a una cuenta de reservas, el registro del crédito en la actualidad se deberá contabilizar con abono a esta misma contrapartida.

Todo ello, siempre y cuando a su vez se cumplan los criterios regulados en el apartado 2.3 de la mencionada NRV 13ª y en el artículo 5. Reconocimiento de activos por impuesto diferido de la RICAC del impuesto sobre beneficios, para reconocer en balance este elemento patrimonial.