

6-2012  
Junio, 2012

El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, introdujo la posibilidad de regularizar los bienes o derechos que no deriven de rentas declaradas en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes mediante una declaración tributaria especial. El Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, lo ha modificado con el objeto de (a) permitir la declaración de bienes o derechos adquiridos parcialmente con rentas declaradas y no declaradas, (b) regular los efectos de la transmisión futura de los bienes y derechos declarados, e (iii) incluir los casos en que la titularidad real de estos bienes o derechos no coincida con la jurídica. Finalmente, la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, ha aprobado el Modelo 750, para realizar la declaración tributaria especial y también regula determinados aspectos que resuelven algunas de las dudas que plantea la regulación legal e introduce otras novedades como la posibilidad de regularizar el efectivo.

Los aspectos fundamentales de la declaración especial han sido comentados en nuestro boletín de Novedades Fiscal 4/2012.

Recordemos que, básicamente, esta regulación permite declarar los bienes y derechos adquiridos total o parcialmente con rentas no declaradas, pagando el 10% del valor de adquisición de dichos bienes. En el caso de cuentas bancarias, se podrá declarar el saldo total de la cuenta a 31 de diciembre de 2010 (o en la fecha que corresponda según el ejercicio fiscal del declarante) o el saldo de una fecha anterior cuando fuera mayor al anterior si la diferencia entre ambos saldos no se ha reinvertido en otro bien o derecho incluido en la declaración. Finalmente, en el caso de efectivo la base será el importe depositado antes de formular la declaración en una cuenta bancaria en España, en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo si cumple unos requisitos.

Esta declaración debe realizarla el titular jurídico de los bienes o derechos; aunque, no obstante, la podrá hacer el titular real cuando el jurídico no sea residente en España y no coincida con el titular real, si llega a convertirse en titular jurídico antes de 31 de diciembre de 2013.

Los bienes o derechos a declarar deberán haberse adquirido antes del 31 de diciembre de 2010, salvo en caso de ejercicios fiscales no coincidentes con años naturales, en los que deberán haberse adquirido antes del fin del último período cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31/03/2012 (el efectivo se entenderá adquirido antes de estas fechas si así se manifiesta y se realiza el depósito antes indicado). No obstante, no podrán declararse los bienes o derechos transmitidos antes de esa fecha, cuando el importe obtenido se hubiera destinado a adquirir otros bienes o derechos que se están declarando en este procedimiento.

Con la declaración, quedaría regularizada la situación tributaria de las rentas no declaradas en los impuestos indicados (no en otros, como el Impuesto sobre el Patrimonio) no excedan del importe declarado correspondiente a los bienes o derechos incluidos en la declaración. Estas son las líneas básicas de la denominada “amnistía fiscal”. A partir aquí, por la casuística de las muchas situaciones que se pueden plantear, surgirán muchas nuevas cuestiones de orden práctico que deberán resolverse con el mayor grado de seguridad jurídica posible.

## ÍNDICE

<b>1. SENTENCIAS</b>	<b>5</b>
1.1 Impuesto sobre Sociedades- Procede la deducción por doble imposición cuando el sujeto realiza los esfuerzos exigibles para demostrar la tributación de los anteriores socios (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de enero de 2012)	5
1.2 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Criterios para la aplicación de la cláusula antiabuso en la exención sobre los dividendos en la relación matriz-filial (Tribunal Supremo. Sentencias de 22 de marzo de 2012 y 4 de abril de 2012)	5
1.3 Procedimiento de Inspección.- La Administración debe probar concretamente la existencia de simulación, sin que sean suficientes consideraciones teóricas (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de marzo de 2012)	6
1.4 Procedimiento de Inspección.- No es válido que la Administración vincule gastos a un determinado sector diferenciado del IVA basándose en meras asunciones (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de marzo de 2012)	7
1.5 ICIO.- Hay que devolver el importe ingresado provisionalmente si finalmente no se produce el hecho imponible del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 19 de diciembre de 2011)	7
1.6 Procedimiento Sancionador.- No procede sancionar por defecto de retención cuando no hay cuota (Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de mayo de 2012)	8
1.7 Procedimiento Penal.- La incoación de diligencias penales en relación con un impuesto no suspende los plazos y procedimientos iniciados referentes a otros (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de marzo de 2012)	8
<b>2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS</b>	<b>9</b>
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- El régimen especial de empresas de reducida dimensión no se aplica cuando no se realiza actividad empresarial (TEAC. Resolución de 30 de mayo de 2012)	9
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- No puede aplicarse la exención para evitar la doble imposición internacional sobre los juros brasileños (TEAC. Resolución de 26 de abril de 2012)	9
2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Es deducible la dotación de una provisión derivada de una cláusula de indemnidad fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V0846-12, de 23 de abril)	10
2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Libertad de amortización en caso de concesionarias que siguen el modelo financiero (Dirección General de Tributos. Consulta V0690-12, de 3 de abril de 2012)	10

2.5	IRPF.- Para acreditar la residencia fiscal en otro estado son admisibles medios de prueba distintos del certificado de residencia fiscal (TEAC. Resolución 20 de diciembre de 2010)	11
2.6	Impuesto sobre la Renta de no Residentes. – Las devoluciones de capital por importes que exceden del coste de adquisición deben tratarse como dividendos (Dirección General de Tributos. Consultas V0837-12 y 0838-12, de 23 de abril de 2012)	11
2.7	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- La comercialización de productos en España a través de un comisionista que actúa en nombre propio puede entenderse realizada a través de un establecimiento permanente (TEAC. Resolución de 15 de marzo de 2012)	12
2.8	Impuesto sobre la Renta de no Residentes.– Los regímenes fiscales especiales del Impuesto sobre Sociedades pueden ser aplicados en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Dirección General de Tributos. Consulta V0714-12, de 9 de abril de 2012)	13
2.9	ITPyAJD.- En la constitución de una hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria el sujeto pasivo es la Administración tributaria (Dirección General de Tributos. Consulta V0773-12, de 12 de abril de 2012)	13
2.10	Procedimiento de revisión.- La comunicación que declara la extemporaneidad de la modificación de la base imponible del IVA es recurrible, en tanto incide sobre la situación tributaria del sujeto (TEAC. Resolución de 24 de abril de 2012)	14
<b>3.</b>	<b>LEGISLACIÓN</b>	<b>14</b>
3.1	Plazo de ingreso del IAE de 2012	14
3.2	Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera. Modelo 250	14
3.3	Declaración tributaria especial. Modelo 750	15
3.4	Real Decreto-ley 19/2012	15
3.5	Se aprueban los modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes	16
<b>4.</b>	<b>OTROS</b>	<b>17</b>
4.1	Impuesto sobre Transacciones Financieras	17
4.2	España y Estados Unidos rubrican un nuevo acuerdo para evitar la doble imposición entre ambos países	17

## 1. SENTENCIAS

### 1.1 Impuesto sobre Sociedades- Procede la deducción por doble imposición cuando el sujeto realiza los esfuerzos exigibles para demostrar la tributación de los anteriores socios (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de enero de 2012)

Nuestro ordenamiento fiscal requiere en determinados supuestos para la aplicación de alguna ventaja fiscal que el sujeto pasivo pruebe la tributación de otros sujetos pasivos por operaciones previas. En este caso concreto, para poder aplicar la deducción por doble imposición sobre unos dividendos por una sociedad participada recientemente adquirida, se le exigía que probara que los anteriores titulares de la participación tributaron al transmitirla.

La Audiencia Nacional había concluido que la posición del sujeto pasivo (i) identificando a los accionistas según los datos de las juntas generales de la sociedad cotizada cuyas acciones se transmitían y (ii) suministrando esta información a la Inspección para que comprobara su efectiva tributación, era suficiente para cumplir con lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria que dispone que *los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria.*

El Tribunal Supremo confirma este criterio y concluye que, si bien es cierto que la carga de la prueba para la aplicación de la deducción por doble imposición corresponde al sujeto pasivo, éste no puede estar en una posición de absoluta indefensión, cuando haciendo todos los esfuerzos probatorios que están en su mano para acreditar lo que la Ley le exige en aras a ejercitar su derecho, no lo logra por virtud de una actitud pasiva de los órganos administrativos que tienen en su poder los datos necesarios.

### 1.2 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Criterios para la aplicación de la cláusula antiabuso en la exención sobre los dividendos en la relación matriz-filial (Tribunal Supremo. Sentencias de 22 de marzo de 2012 y 4 de abril de 2012)

Tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2012, resumida en nuestro Boletín del mes de abril de 2012, se han publicado dos nuevas Sentencias del Tribunal Supremo, de 22 de marzo y 4 de abril de 2012, en las que vuelve a confirmarse la aplicación de la cláusula antiabuso que impide la exención sobre los dividendos matriz-filial.

Recordemos que la norma impide aplicar la exención prevista para los dividendos cuando la entidad que los distribuye esté participada en último término (y mayoritariamente) por personas o entidades no residentes en la Unión Europea, salvo que pueda probarse que la matriz europea (i) realiza una actividad directamente relacionada con la de la filial, o (ii) se dedica a la administración y gestión de la participada con medios humanos y materiales suficientes, o, finalmente, (iii) se constituyó por motivos distintos del aprovechamiento de la exención.

El Tribunal Supremo afirma que:

- La realización de actividades empresariales directamente relacionadas con las de la filial solo podrá apreciarse si los vínculos entre matriz y filial (organizativos o económicos) son precisos, continuados y tangibles y no vagos, etéreos y coyunturales (Sentencia de 4 de abril de 2012).
- No puede entenderse que se dirige o gestiona la entidad participada mediante una estructura de medios materiales y humanos adecuados por la mera existencia de cierto personal adscrito a la matriz, más aún cuando la filial tiene otros gastos de administración y sus documentos relativos a la gestión están en las dependencias de la filial (Sentencia de 21 de marzo de 2012).
- Para que pueda probarse que se dirige o gestiona la participación (Sentencia de 22 de marzo de 2012):
  - Es preciso que el control administrativo o de gestión de la filial se realice de forma efectiva, no bastando que la matriz tenga empleados.
  - Debe evidenciarse que existe una dependencia de la filial respecto de la entidad matriz que pruebe que, por su volumen, ésta se está encargando del control financiero de aquélla; una prueba de ello puede ser la existencia de facturación matriz-filial de los correspondientes servicios.
- Sobre la prueba de la existencia de motivos económicos válidos, el Tribunal (por ejemplo en su Sentencia de 21 de marzo de 2012) insiste en que no es válido que el contribuyente se limite a refutar los argumentos de la Administración, debiendo probar de forma clara el motivo de la constitución de la matriz. A estos efectos, puede entenderse que dicho motivo no existe si las circunstancias que se señalan (en dicha sentencia, la situación en el centro de Europa, cercana a las más importantes plantas de fabricación del Grupo) ya existían con anterioridad a la constitución de la matriz.

### **1.3 Procedimiento de Inspección.- La Administración debe probar concretamente la existencia de simulación, sin que sean suficientes consideraciones teóricas (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de marzo de 2012)**

La Administración consideró que había simulación, en este caso a los efectos del IVA, en la prestación de servicios profesionales a un despacho de abogados desde una sociedad profesional, por entender que dicha sociedad era interpuesta y que el verdadero prestador de los servicios era su socio persona física.

Frente a ello, en esta sentencia la Audiencia Nacional concluye lo siguiente:

- Que corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de la simulación.

- Que para que exista simulación es preciso que a través de la interposición de la sociedad se haya perseguido una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la norma (la Ley de IVA en este caso), y que del conjunto de los elementos objetivos concurrentes en el caso pueda concluirse que dicha ventaja fiscal era la finalidad esencial de las operaciones.
- Que para concluir sobre la existencia de simulación no es posible basarse en consideraciones teóricas y sin pruebas sobre la concreta simulación comprobada.

#### **1.4 Procedimiento de Inspección.- No es válido que la Administración vincule gastos a un determinado sector diferenciado del IVA basándose en meras asunciones (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de marzo de 2012)**

Se analiza en este supuesto la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por una Universidad que opera en el régimen de sectores diferenciados del IVA, por la realización de actividades de (i) investigación aplicada (con un porcentaje de deducción del 100%) y (ii) enseñanza superior (cuyo porcentaje de deducción es del 0%). La Universidad soporta cuotas relacionadas con determinados gastos de investigación básica que incluye en el sector diferenciado correspondiente a la investigación aplicada y que considera que son deducibles en su integridad.

La Inspección, en sentido contrario, entiende que las cuotas de IVA soportadas referentes a la adquisición de bienes y servicios para la realización de la actividad de investigación básica deben entenderse vinculadas, al menos parcialmente, con el sector diferenciado correspondiente a la enseñanza (y, por lo tanto, parcialmente no deducibles en IVA) en la medida en que existe coincidencia *en muchas ocasiones* entre el personal docente y el personal investigador.

La Sala considera que las asunciones efectuadas por la Inspección no son suficientes para probar la vinculación de la actividad de investigación básica a la de enseñanza y, por lo tanto, para negar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado. Nada indica, continúa la Sentencia, que exista esa vinculación automática de la investigación básica y la enseñanza, ni que los gastos realizados en el curso de dicha investigación básica resulten por tanto afectos tanto a la enseñanza como a la investigación. Conforme a ello, la Audiencia Nacional reconoce al recurrente el derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica.

#### **1.5 ICIO.- Hay que devolver el importe ingresado provisionalmente si finalmente no se produce el hecho imponible del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 19 de diciembre de 2011)**

El sujeto pasivo practicó una liquidación provisional del ICIO antes del inicio de las obras, como se establece en la normativa aplicable. Finalmente no se iniciaron las obras, por lo que el sujeto solicitó la devolución del importe ingresado provisionalmente, que fue denegada.



El Tribunal concluye que:

- La liquidación previa al inicio de obras es provisional y a cuenta del impuesto definitivo, por lo que solo una vez materializada la construcción y conocido su coste final procede practicar liquidación definitiva.
- Es por este motivo por el que la normativa prevé, incluso, el reintegro de los importes ingresados en exceso inicialmente.
- Conforme a ello, entiende el Tribunal que con mayor razón, en el caso analizado, procede efectuar la devolución de todo el importe ingresado en la liquidación provisional, dado que al no haberse realizado finalmente las obras, ni siquiera se ha producido el hecho imponible del Impuesto.

En relación con el *dies a quo* a partir del cual ha de computarse el plazo de prescripción para exigir la devolución, declara el Tribunal que ha de ser la fecha en la que la empresa es tenida como desistida de su solicitud de licencia municipal de obras y no cuando realizó la autoliquidación provisional (como sostenía el Ayuntamiento).

#### **1.6 Procedimiento Sancionador.- No procede sancionar por defecto de retención cuando no hay cuota (Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de mayo de 2012)**

En el caso analizado, no se practicó retención sobre unas rentas que habían sido declaradas por su perceptor antes de que la Inspección revisara al retenedor. Conforme a la doctrina del enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria en materia de retenciones (ya reiterada por nuestros tribunales), el TEAC concluyó que no procedía exigir las retenciones al obligado a retener pero mantuvo la sanción administrativa, sobre la base de que hubo infracción consistente en dejar de retener.

Frente a ello, la Audiencia Nacional afirma que, al haberse anulado por el TEAC la liquidación principal (que exigía el pago de las retenciones), no puede imponer sanción, por ausencia de tipicidad. Además, la Audiencia Nacional declaró que era en todo caso improcedente porque se había impuesto sin motivación concreta y específica de la culpabilidad del obligado tributario.

#### **1.7 Procedimiento Penal.- La incoación de diligencias penales en relación con un impuesto no suspende los plazos y procedimientos iniciados referentes a otros (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de marzo de 2012)**

Se incoaron en el supuesto enjuiciado por la Audiencia diligencias penales en relación con un Impuesto, lo que supuso la suspensión del procedimiento de inspección. La Inspección entendió que dicha suspensión alcanzaba también al resto de los impuestos que se estaban revisando en el mismo procedimiento. Posteriormente, cuando se liquidaron esos otros impuestos, el contribuyente consideró que había prescrito el derecho de la Administración a emitir las correspondientes liquidaciones, basándose en que la referida suspensión no debía afectar a esos otros impuestos.



La Audiencia Nacional estima en esta sentencia las pretensiones del sujeto y confirma que el inicio de un procedimiento penal respecto a un impuesto no suspende la revisión administrativa de otros impuestos, aun cuando tanto uno como otros se revisen en un mismo procedimiento.

## 2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

### 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- El régimen especial de empresas de reducida dimensión no se aplica cuando no se realiza actividad empresarial (TEAC. Resolución de 30 de mayo de 2012)

El Director General de Tributos presentó recurso extraordinario de alzada contra la Resolución de un TEAR en la que se admitía la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión a entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles que no disponían de local y empleado a jornada completa. El TEAR había considerado que dicho régimen se aplica en función del importe neto de la cifra de negocios, con independencia de si se desarrolla o no una actividad económica.

El TEAC, remitiéndose a su Resolución de 29 de enero de 2009, unifica su doctrina y concluye que las entidades de mera tenencia de bienes no pueden aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, en la medida en que, al no realizar actividades económicas, no pueden tratarse como tales “empresas”. En apoyo de su tesis, cita las sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 23 de diciembre de 2010 y 26 de mayo de 2011.

### 2.2 Impuesto sobre Sociedades.- No puede aplicarse la exención para evitar la doble imposición internacional sobre los juros brasileños (TEAC. Resolución de 26 de abril de 2012)

En relación con un importe recibido por una entidad española en concepto de juros brasileños, la Inspección y el TEAC han considerado lo siguiente:

- Tienen la naturaleza jurídico-mercantil de dividendos, puesto que son participaciones en beneficios acumulados cuyos perceptores son los socios.
- No obstante, desde el punto de vista fiscal tienen el tratamiento de intereses para la sociedad que los distribuye, ya que son deducibles a efectos del cálculo de su impuesto sobre la renta y están sometidos a retención como tales.
- El Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Brasil remite, en sus artículos 10 y 11 (dividendos e intereses), a la legislación del estado de la fuente para calificar las rentas.

- Calificados los juros como intereses en Brasil, desde un punto de vista fiscal, resulta improcedente que, en España, se aplique una exención prevista para los dividendos de fuente extranjera. A esta conclusión contribuye que no se produce ninguna doble imposición económica sobre los mismos, siendo éste el presupuesto de la exención.
- Se podrá aplicar, sin embargo, la deducción por doble imposición que por el impuesto soportado en el exterior (como intereses) conforme a nuestra normativa doméstica y al Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Brasil.

### **2.3 Impuesto sobre Sociedades.– Es deducible la dotación de una provisión derivada de una cláusula de indemnidad fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V0846-12, de 23 de abril)**

En la transmisión de sociedades es una práctica habitual que el vendedor asuma la obligación de responder frente al comprador de las contingencias fiscales que pudieran ponerse de manifiesto con posterioridad y que correspondan a hechos acaecidos con anterioridad a la transmisión.

En el caso analizado en esta consulta, la sociedad transmitida es objeto de actuaciones de comprobación (Impuesto sobre Sociedades e IVA) que concluyen con actas firmadas en disconformidad, contra las que se interpone la correspondiente reclamación, solicitándose la suspensión de la deuda tributaria. La entidad transmitente registra una provisión por el importe que estima que puede alcanzar su responsabilidad por la indemnización que contractualmente se le puede exigir.

La Dirección General de Tributos concluye que, en la medida en que la provisión por responsabilidades tenga tal consideración de acuerdo con los criterios contables, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible al no encontrarse incluida en el listado de provisiones no deducibles contenido en el artículo 13 del TRLIS.

### **2.4 Impuesto sobre Sociedades.– Libertad de amortización en caso de concesionarias que siguen el modelo financiero (Dirección General de Tributos. Consulta V0690-12, de 3 de abril de 2012)**

La adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobada por la Orden EHA/3362/2010, ha implicado la obligación de reclasificar sus inversiones como activos intangibles o activos financieros. Se plantea, por este motivo, si ello afecta a la libertad de amortización aplicada a los activos materiales reclasificados, puesto que el referido beneficio no resulta de aplicación a los activos intangibles o financieros.

La Dirección General de Tributos afirma que, en general, como el beneficio se aplicó cuando los activos se clasificaban como activos materiales, su reclasificación no implicará la reversión automática de la amortización aplicada; al contrario, dicha reversión se irá realizando a medida que se amortice o deteriore el activo o cuando se dé de baja.

Este criterio ha sido manifestado en la Consulta V0690-12 de 3 de abril, para los activos reclasificados a financieros, y en la Consulta V2179-11, de 21 de septiembre de 2011, ya comentada en otro Boletín, para los activos reclasificados a intangibles.

**2.5 IRPF.- Para acreditar la residencia fiscal en otro estado son admisibles medios de prueba distintos del certificado de residencia fiscal (TEAC. Resolución 20 de diciembre de 2010)**

La Administración había negado la consideración del contribuyente como residente fiscal en Francia en la medida en que no había aportado el oportuno certificado de residencia fiscal en dicho Estado. No obstante, el contribuyente había aportado otro tipo de documentación por la que se acreditaba que en el ejercicio de referencia había residido en Francia: había aportado contrato de trabajo, facturas de los colegios de sus hijos, facturas de alta en los servicios básicos del hogar como teléfono, seguridad, etc.

El TEAC concluye a favor del contribuyente, afirmando que el certificado de residencia no es una prueba tasada o privilegiada para acreditar la residencia fiscal, pudiendo aportarse otros medios de prueba en la medida en que sean suficientes. En este caso, atendiendo a la documentación aportada por el recurrente, el TEAC concluye que, efectivamente, la Administración debió haber entendido que el recurrente no era residente fiscal en España, especialmente si no disponía de otros medios de prueba que sirvieran para desvirtuar los aportados de contrario.

**2.6 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. – Las devoluciones de capital por importes que exceden del coste de adquisición deben tratarse como dividendos (Dirección General de Tributos. Consultas V0837-12 y 0838-12, de 23 de abril de 2012)**

Se analiza en estas dos consultas el tratamiento fiscal aplicable a los importes distribuidos por una sociedad española que reduce capital, devolviendo a sus socios importes superiores al coste de su participación.

La Dirección General de Tributos recuerda que los Convenios (con México y Luxemburgo en estos casos) no dan una definición cerrada de dividendos, estableciendo que podrán tener dicha consideración aquellas rentas que conforme a la legislación interna tengan el mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones. La Ley española del IRPF, a la que se remite la del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a estos efectos, trata este tipo de rentas del mismo modo que los dividendos o la distribución de la prima de emisión.

Por este motivo, entiende el órgano directivo que las rentas mencionadas han de tratarse como tales dividendos a efectos de retención, pudiendo aplicarse, en todo caso, los tipos reducidos de retención establecidos en el Convenio correspondiente.

**2.7 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- La comercialización de productos en España a través de un comisionista que actúa en nombre propio puede entenderse realizada a través de un establecimiento permanente (TEAC. Resolución de 15 de marzo de 2012)**

Se analiza el caso de un grupo que diseña, desarrolla y fabrica productos informáticos que comercializa a través de entidades del propio grupo, que asumen además el servicio postventa. En concreto, la Resolución se refiere a una entidad del grupo, residente en Irlanda, que se ocupa de la comercialización de los productos en un área concreta, incluida España. Según la descripción del caso:

- La entidad irlandesa no tiene personal ni instalaciones propias en ninguno de los países de dicha área (ni tampoco en Irlanda, donde tiene su domicilio social).
- Para realizar esta actividad de comercialización, la entidad irlandesa se sirve, en cada país, de un comisionista del grupo (que actúa en nombre propio) y de entidades (también del grupo) que prestan determinados servicios externalizados, de logística, atención técnica, etc.
- La entidad irlandesa había comenzado a realizar dicha actividad de comercialización tras una reestructuración empresarial. Con anterioridad, la distribución y comercialización de los productos en España la realizaba la filial española, que con la reorganización, cedió su cartera de clientes a la irlandesa y aquélla pasó formalmente a asumir los riesgos de existencias, clientes y garantías.
- Las relaciones con los clientes españoles se realiza, en unos casos, a través del comisionista español; en otras, por vía telefónica y a través de la página web. En estos casos, no opera directamente el comisionista español sino una filial de otro país.

La Inspección concluyó que la entidad irlandesa operaba a través de un establecimiento permanente en España (EP) por tener un lugar fijo de negocios y por ser un agente dependiente:

- Lugar fijo de negocios. Este lugar está constituido por la estructura empresarial de la entidad española, a través de la que la irlandesa desarrolla en España un conjunto de actividades que van más allá de poder ser consideradas como una actividad preparatoria o auxiliar. Esto es así incluso para la venta de los productos en España a través de la página web, porque el dominio pertenece a la filial española y hay en España administradores de las tiendas web locales.
- Agente dependiente. La filial local vende en su propio nombre, pero siempre productos de la entidad irlandesa, que son entregados por esta directamente a los clientes. Según la Inspección, la relación de "dependencia" se pone de manifiesto por (i) el obligatorio seguimiento de las instrucciones de la entidad irlandesa, (ii) la autorización de ésta en materia de precios y comisiones, (iii) la aceptación o rechazo de solicitudes de entrega por parte de dicha entidad irlandesa; (iv) la rendición de informes periódicos a la misma y su derecho de inspección sobre registros y locales de la española, etc.

El beneficio imputable al EP se calcula a partir de las ventas efectuadas en territorio español (tanto a través de la comisionista local como mediante la página web), restando los gastos por servicios externos de la entidad irlandesa (directos o imputados en proporción a las ventas locales).

El TEAC confirma esta conclusión de la Inspección siguiendo la senda marcada por la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012 (comentada en nuestro boletín de novedades de febrero de 2012), así como la de la Audiencia Nacional que esta sentencia del Tribunal Supremo confirma.

En definitiva, a partir del Convenio de doble imposición con Irlanda, el TEAC confirma la existencia de EP en el caso de un comisionista que distribuye elementos informáticos tanto en relación con los propios productos comprendidos en el marco del acuerdo de comisión como respecto de otros productos diferentes que se distribuían a través de un canal distinto vinculado a una página web.

## **2.8 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.– Los regímenes fiscales especiales del Impuesto sobre Sociedades pueden ser aplicados en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Dirección General de Tributos. Consulta V0714-12, de 9 de abril de 2012)**

El contribuyente consulta a la Dirección General de Tributos sobre la posibilidad de que una entidad no residente que opera en España por medio de un establecimiento permanente pueda aplicar el régimen fiscal especial regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para las entidades navieras en función del tonelaje.

Para resolver esta cuestión, la Dirección General de Tributos recuerda que, si bien el artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) se remite, para la determinación de la base imponible, al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, la Disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece que conservará su vigencia el Título de la normativa del Impuesto sobre Sociedades en el que se regulan los regímenes especiales *incluso en lo referente a personas o entidades no residentes en territorio español*, manteniéndose esta norma vigente tras la publicación del TRLIRNR.

En consecuencia, los regímenes especiales (entre ellos el de tonelaje) previstos actualmente en el Título VII del TRLIS serán de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en la medida en que cumplan las condiciones requeridas.

## **2.9 ITPyAJD.- En la constitución de una hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria el sujeto pasivo es la Administración tributaria (Dirección General de Tributos. Consulta V0773-12, de 12 de abril de 2012)**

La determinación del sujeto pasivo en los casos de constitución de una hipoteca unilateral a favor de la Administración tributaria ha sido objeto de opiniones contrapuestas.

Tradicionalmente, la Dirección General de Tributos ha venido manteniendo que el sujeto pasivo es la persona que haya instado la expedición de los documentos notariales, es decir, el contribuyente (criterio manifestado, entre otras, en la consulta V2304-10, de 6 de

octubre de 2010). No obstante, diferentes Tribunales Superiores de Justicia han venido entendiendo que es el titular de la garantía el que goza de la condición de sujeto pasivo, en este caso, la Administración tributaria.

La Dirección General de Tributos, en la consulta aquí comentada, modifica su criterio tradicional, adecuándolo al de los pronunciamientos jurisdiccionales, y concluye que el sujeto pasivo del impuesto es la Administración pública, como adquirente del derecho de garantía constituido a su favor, sin perjuicio de que se pueda beneficiar de la exención subjetiva prevista para la misma.

### **2.10 Procedimiento de revisión.- La comunicación que declara la extemporaneidad de la modificación de la base imponible del IVA es recurrible, en tanto incide sobre la situación tributaria del sujeto (TEAC. Resolución de 24 de abril de 2012)**

El sujeto modificó la base imponible del IVA en relación con las facturas emitidas a un deudor declarado en concurso, pero lo hizo fuera de plazo. La Administración le informó que dicha modificación no era procedente, dada su extemporaneidad, denegando el derecho a la devolución de las cuotas de IVA impagadas. Además, la Administración afirmaba que era una “nota informativa” y que, como tal, no podía ser objeto de recurso.

Frente a ello, el TEAC concluye que no es una mera comunicación que informa sobre las normas, la doctrina o los criterios administrativos aplicables, sino que además limita el derecho del sujeto a la recuperación de un tributo, y que, por lo tanto, es recurrible.

## **3. LEGISLACIÓN**

### **3.1 Plazo de ingreso del IAE de 2012**

En Resolución de 8 de junio de 2012 (BOE de 15 de junio de 2012) se fija el plazo de ingreso en periodo voluntario del IAE para cuotas nacionales y provinciales del ejercicio 2012, que comprenderá desde el 17 de septiembre hasta el 20 de noviembre de 2012, ambos inclusive.

### **3.2 Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera. Modelo 250**

El Real Decreto-ley 12/2012 estableció, con efectos a partir del 31 de marzo de 2012 y hasta 30 de noviembre de 2012, un gravamen especial (del 8%) sobre los dividendos y rentas de la transmisión de participaciones correspondientes a entidades que, aun realizando actividades empresariales, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales, lo que impide aplicar la exención para este tipo de rentas regulada en el artículo 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, (BOE de 4 de junio de 2012) aprueba el modelo 250 de declaración del gravamen especial. Deberá presentarse por vía telemática (por el propio declarante o por un tercero que actúe en su representación) en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo de la renta correspondiente, que se fija:



- En el supuesto de reparto de dividendos o participaciones en beneficios, el día del acuerdo de distribución adoptado por la junta general de accionistas u órgano equivalente.
- En el supuesto de transmisión de valores, el día en que ésta se produzca.

Para devengos producidos antes de la publicación de esta Orden, la presentación e ingreso deberá efectuarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de su entrada en vigor (4 de junio de 2012).

### 3.3 Declaración tributaria especial. Modelo 750

El Real Decreto-ley 12/2012 introdujo la posibilidad de regularizar bienes y derechos adquiridos con rentas no declaradas (ingresando el 10% del valor de adquisición de dichos activos) y el Real Decreto-ley 19/2012 lo complementó posteriormente.

Ahora, la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, ha aprobado el modelo 750 y ha dictado diversas instrucciones en relación con esta declaración. Entre otras, destaca la posibilidad de declarar el efectivo, presumiendo que se poseía antes de 31 de diciembre de 2010 (o de la fecha que corresponda según el ejercicio fiscal del sujeto) si así se manifiesta en la declaración y se deposita el efectivo en una cuenta bancaria española, o de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (en este último caso, si tiene convenio para evitar la doble imposición con España con cláusula de intercambio de información, o acuerdo de intercambio de información tributaria y no es una jurisdicción de alto riesgo, deficiente o no cooperativa).

Para un mayor detalle sobre ambas normativas nos remitimos a nuestro Boletín de novedades fiscal 4-2012, que puede localizarse en el siguiente enlace.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Newsletters/Documents/Novidades-Fiscal-4-2012.pdf>

### 3.4 Real Decreto-ley 19/2012

El Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 26 de mayo de 2012), además de regular determinados aspectos de la Declaración tributaria especial, ha introducido determinadas medidas de impulso y dinamización de la actividad comercial minorista y de determinados servicios, mediante la eliminación de cargas y restricciones administrativas que afectan al inicio y ejercicio de la actividad comercial y, en particular, mediante la supresión de las licencias de ámbito municipal vinculadas con los establecimientos comerciales, sus instalaciones y determinadas obras previas.

En concreto, se sustituye el procedimiento de solicitud de licencias municipales previas por un régimen de presentación de declaraciones responsables o comunicaciones previas a la actividad.



En el ámbito tributario, con el objeto de adecuar estas medidas al régimen fiscal de las Entidades locales, se modifican determinados preceptos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia de tasas y del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras.

### **3.5 Se aprueban los modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes**

En el BOE de 17 de mayo de 2012 se ha publicado la Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011.

El formato del modelo de declaración no presenta novedades significativas. No obstante, cabe recordar que, con carácter previo a la presentación de la declaración, puede ser necesario dar cuenta de cierta información adicional a través de la cumplimentación de formularios específicos al efecto. Concretamente:

- Cuando se disminuya el resultado contable en 50.000 o más euros en el apartado correspondiente a “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” (casilla 414 de la página 13 del modelo de declaración);
- Cuando el importe de las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios, por inversiones medioambientales o por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica generadas en el ejercicio (con independencia de que se apliquen o queden pendientes para ejercicios futuros) sea igual o superior a 50.000 euros.

Por otro parte, esta Orden conduce a la desaparición del papel preimpreso como forma de presentación de las declaraciones correspondientes al modelo 200. La presentación telemática por internet tendrá carácter obligatorio en los supuestos de que el declarante esté adscrito a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de grandes Empresas de la Agencia Tributaria, así como para todos los sujetos pasivos que tengan forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, o para aquellas entidades que tengan que remitir la información adicional antes referida.

Para el resto de sujetos pasivos, además de la presentación telemática por internet, la única forma alternativa sería el formato papel obtenido al imprimir el resultado de cumplimentar en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración tributaria un formulario ajustado a los modelos objeto de aprobación.

## 4. OTROS

### 4.1 Impuesto sobre Transacciones Financieras

En nuestro Boletín de IVA nº 3-2011 ya se comentó la propuesta de Directiva para la creación de un impuesto sobre las transacciones financieras, que está previsto que se aplique a todas las operaciones financieras con la condición de que al menos una de las partes esté establecida en un Estado miembro y que una entidad financiera, también establecida, sea parte de la operación.

El Parlamento Europeo ha votado recientemente por amplia mayoría a favor de la creación de este impuesto y ha propuesto varias enmiendas con el fin de ampliar su ámbito de aplicación.

### 4.2 España y Estados Unidos rubrican un nuevo acuerdo para evitar la doble imposición entre ambos países

Tras dos años de negociación, el pasado 25 de mayo se rubricó el nuevo protocolo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América que modificará el convenio actual para evitar la doble imposición internacional y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, que data de febrero de 1990.

El nuevo protocolo supone la actualización de determinados artículos del convenio para adaptarlo tanto a las necesidades derivadas de las actuales relaciones económicas y comerciales entre España y EEUU como a los sucesivos cambios que se han ido produciendo en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición.

El protocolo, por el que se modifican hasta catorce artículos, pretende favorecer la inversión española en EEUU y la estadounidense en España.

El presente Boletín contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica-fiscal.

© Junio 2012. J&A Garrigues, S.L.P. quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.