

**3-2013**  
**Marzo, 2013**

Son ya varias las Sentencias de la Audiencia Nacional sobre el fraude de Ley en la adquisición apalancada por entidades residentes en España de participaciones en empresas de su mismo grupo. En muchos de estos casos, la Inspección está entendiendo que esas operaciones se realizaron en fraude de Ley, ya que, según la Inspección, tienen como único objetivo la reducción de los impuestos en España, mediante la generación artificial de gastos financieros en España, sin que estén basadas en motivos económicos válidos.

Como ya hemos comentado en otros Boletines, la Audiencia Nacional ha venido estimando las alegaciones de las compañías afectadas, por entender que las operaciones realizadas supuestamente en fraude de Ley no se podían revisar por cuanto que los ejercicios en que se realizaron dichas operaciones habían prescrito o habían sido ya inspeccionados, sin que se hubieran cuestionado esas operaciones anteriormente.

Recientemente, sin embargo, se han emitido dos nuevas sentencias, de 7 y 21 de febrero, en las que la Audiencia Nacional entra ya en el fondo del asunto analizando si las operaciones se han realizado o no en fraude de Ley. El Tribunal es tajante y confirma casi paso por paso las que parecían las conclusiones de la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo, confirmando que estamos ante operaciones en fraude de Ley porque, analizadas en su conjunto (lo que en una de las sentencias se denomina “enfoque holístico”), no presentan una motivación distinta de la meramente fiscal, consistente en la reducción de la tributación en España mediante operaciones realmente no queridas por el sujeto pasivo y artificialmente complejas.

Destaca la importancia que se da al test de los motivos económicos válidos (se trate o no de las operaciones de reestructuración empresarial contempladas en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), lo que evidencia la relevancia, una vez más, de la prueba, cuya carga para estas cuestiones se hace recaer en el sujeto pasivo. Es de recordar, además, que es muy conveniente desarrollar la prueba fundamentalmente en el procedimiento de inspección para evitar las complicaciones que supone analizarlas adecuadamente a lo largo del procedimiento posterior.

## ÍNDICE

<b>1. SENTENCIAS</b>	<b>4</b>
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- La salida del grupo fiscal de una entidad que generó BIN compensadas por el grupo no permite incorporar la provisión por deterioro previamente eliminada. La renuncia al crédito generado por esas BIN genera en el Grupo un ingreso computable (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de febrero de 2013)	4
1.2 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de las pérdidas de una filial por la matriz con ocasión de una fusión transfronteriza (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013 en el Asunto C-123/11)	5
1.3 Impuesto sobre Sociedades.- La correcta contabilización de los activos en los que se materializa la reinversión no es requisito imprescindible para la aplicación de la deducción (Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de enero de 2013)	5
1.4 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos facturados por entidades vinculadas deben justificarse especialmente (Audiencia Nacional. Sentencia de 31 de octubre de 2012)	6
1.5 Impuesto sobre Sociedades.- La provisión por deterioro de una participación en una sociedad argentina debe calcularse a partir de los balances ordinarios -no los “reexpresados” en función de la inflación- (Audiencia Nacional. Sentencia de 25 de octubre de 2012)	6
1.6 Impuesto sobre el Patrimonio.- El balance a tener en cuenta en la valoración de acciones no cotizadas puede ser el aprobado a la fecha de presentación del impuesto si refleja mejor la valoración de la participación (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de febrero de 2013)	7
1.7 ITP y AJD.- Una adjudicación en pago de una deuda a los socios en el momento de la disolución de la sociedad, determina dos hechos imposables independientes (Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 30 de octubre de 2012)	7
1.8 IVA.- No se puede deducir por una empresa el IVA soportado por los servicios prestados por un abogado en un proceso penal al margen de la actividad de la empresa sujeta a tributación (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013 en el Asunto C-104/12)	8
1.9 Procedimiento de Inspección.- La Inspección no está obligada a incoar actas en conformidad y en disconformidad ante cuestiones aceptadas y no aceptadas por el sujeto (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de febrero de 2013)	8
1.10 Procedimiento de Inspección.- El concepto de “motivos económicos válidos” ha de analizarse para determinar cuándo se está ante un supuesto de lícita economía de opción o, por el contrario, ante un fraude de Ley u otros supuestos que no merecen ser protegidos a efectos tributarios (Audiencia Nacional. Sentencias de 7 y 21 de febrero de 2013)	9

1.11	Procedimiento administrativo.- El desistimiento presunto no puede quedar en manos de quien no es parte en el proceso (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 22 de octubre de 2012)	10
<b>2.</b>	<b>RESOLUCIONES Y CONSULTAS</b>	<b>10</b>
2.1	Impuesto sobre Sociedades.- La Administración puede revisar la procedencia de deducciones acreditadas en ejercicios prescritos (Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 31 de enero de 2013)	10
2.2	Impuesto sobre Sociedades e IRPF.- Implicaciones fiscales en el caso de concurrencia de la condición de alto directivo y administrador (Dirección General de Tributos. Consultas V2311-12, de 5 de diciembre de 2012; V2394-12, de 12 de diciembre de 2012; y V0200-13, de 24 de enero de 2013)	11
2.3	Impuesto sobre el Valor Añadido.- No puede deducirse el IVA justificado solo en escritura pública o sentencia judicial (Dirección General de Tributos. Consulta V0203-13, de 25 de enero de 2013)	11
2.4	Impuesto sobre el Valor Añadido.- El devengo de las transmisiones que tengan lugar en una operación de restructuración se produce a la fecha de presentación del asiento a inscripción (Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 24 de enero de 2012)	12
2.5	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.- El plazo para solicitar la devolución del impuesto liquidado provisionalmente cuando no se realice la obra se computa desde que caduca la licencia de obras (Dirección General de Tributos. Consulta V0169-13, de 22 de enero de 2013)	12
<b>3.</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>13</b>
3.1	Plan Anual de Control Tributario	13
3.2	Tasas judiciales	14
3.3	Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo	14
3.4	Devolución parcial del Impuesto por consumo de gasóleo profesional	15
3.5	Registro de Representantes Aduaneros	15
3.6	Valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2012 de valores negociados en mercados organizados a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio	15
<b>4.</b>	<b>OTROS</b>	<b>16</b>
4.1	Convenio hispano-argentino para evitar la doble imposición	16
4.2	Modelo 720 de declaración de bienes y derechos en el exterior: contribuyentes con residencia habitual en el extranjero (miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc.)	16

## 1. SENTENCIAS

### 1.1 Impuesto sobre Sociedades.- La salida del grupo fiscal de una entidad que generó BIN compensadas por el grupo no permite incorporar la provisión por deterioro previamente eliminada. La renuncia al crédito generado por esas BIN genera en el Grupo un ingreso computable (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de febrero de 2013)

Se trata de un caso en el que el grupo fiscal había compensado bases imponibles negativas (BIN) que se habían generado por una de sus entidades dependientes; y se registró contablemente en la dominante un crédito a favor de dicha entidad dependiente. Posteriormente, con la salida de esta entidad del grupo, se eliminó dicho crédito y, en consecuencia, la sociedad dominante contabilizó un ingreso contable que ajustó negativamente en la base imponible por entender que se trataba de un ingreso derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que:

- El referido ingreso contable no proviene de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades sino de la contabilización de la renuncia o dejación que hace la entidad dependiente al no llevarse consigo el crédito que tenía frente al grupo por las BIN generadas por dicha entidad y que habían sido compensadas por el grupo.
- Este tipo de créditos no tiene un tratamiento distinto al de cualquier otro crédito al que se renuncia: De este modo, el ingreso contable generado como consecuencia de dicha renuncia sí forma parte de la base imponible.

Se plantea también en la sentencia si las provisiones dotadas por la depreciación de las acciones de la entidad participada, eliminadas de la base imponible consolidada cuando fueron dotadas (por ser provisiones entre entidades del mismo grupo fiscal) han de incorporarse cuando la entidad participada deje el grupo. El Tribunal entiende que:

- La normativa del Impuesto sobre Sociedades está inspirada en el principio general de que una misma renta (positiva o negativa) debe integrarse una sola vez en la base imponible del sujeto que la obtiene.
- Como la base imponible del grupo de sociedades parte de la suma de las bases imponibles, positivas o negativas, individuales de las sociedades que lo integran, la BIN “individual” de la entidad que dio origen a que se dotara una provisión por deterioro se habrá compensado en el grupo.
- Por ello, aunque esa sociedad deje el grupo, no hay que incorporar la provisión por deterioro eliminada, dado que lo contrario supondría que el grupo use dos veces la misma pérdida.

**1.2 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de las pérdidas de una filial por la matriz con ocasión de una fusión transfronteriza (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013 en el Asunto C-123/11)**

Una entidad absorbe a una filial establecida en otro Estado miembro y se plantea si la absorbente puede deducir las pérdidas de su filial generadas en ejercicios fiscales anteriores a la fusión cuando la normativa nacional así lo permite para fusiones nacionales. Se da la circunstancia de que si las pérdidas no se usan por la matriz no podrán ser utilizadas ya, porque tras la fusión la filial pierde el derecho a aprovecharlas en su país de residencia.

El TJUE concluye que, en general, no se opone a Derecho comunitario una norma nacional que excluye la posibilidad de que la matriz que se fusione con una filial establecida en otro Estado miembro aproveche las pérdidas generadas por la filial antes de la fusión.

No obstante, el Tribunal aclara que la norma será contraria a Derecho comunitario si no se ofrece a la matriz la posibilidad de demostrar que se han agotado las posibilidades de aprovechar dichas pérdidas en otro Estado (con motivo de la fusión) y, en caso de que así sea, de dejarle aprovecharlas en el Estado de residencia de la matriz.

Añade el Tribunal que, en tal caso, las reglas para el cálculo de las pérdidas de la filial a aprovechar por la matriz no deben suponer una desigualdad de trato con las aplicables en caso de fusiones nacionales.

**1.3 Impuesto sobre Sociedades.- La correcta contabilización de los activos en los que se materializa la reinversión no es requisito imprescindible para la aplicación de la deducción (Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de enero de 2013)**

En el caso de autos se analiza la procedencia de la deducción por reinversión aplicada por un contribuyente en el ejercicio 2002, que fue denegada por la Inspección por considerar que los activos adquiridos mediante contratos de *leasing* no eran aptos para materializar la reinversión porque no aparecían reflejados en la contabilidad como inmovilizado afecto a la actividad económica.

La Sala considera que la normativa fiscal reguladora de este beneficio fiscal no exige como requisito formal *sine qua non* la correcta contabilización de los activos y entiende que la apreciación de la Inspección, que establece un enlace causal directo e inexorable entre la contabilización adecuada y el acceso al beneficio fiscal, es, por tanto, errónea.

De hecho, la Audiencia Nacional estima que ha quedado suficientemente acreditada por el contribuyente tanto la adquisición como la afectación en plazo a la actividad empresarial de los bienes en los que se ha hecho efectiva la reinversión, pues se han reflejado en la memoria abreviada, por lo que rechaza el criterio de la Inspección y estima el recurso.

#### **1.4 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos facturados por entidades vinculadas deben justificarse especialmente (Audiencia Nacional. Sentencia de 31 de octubre de 2012)**

La Inspección rechazó la deducibilidad de los gastos por concepto de “servicios prestados por empresas del grupo” documentados en facturas giradas a la recurrente por su matriz, por entender que no se aportó documentación que justificase que dichos servicios habían sido demandados a la empresa matriz, así como tampoco el coste de cada uno de ellos con identificación exhaustiva de la distribución de esos costes, el coste total o global y el tiempo empleado.

La Sala entiende que del contrato suscrito por la actora y otras filiales del grupo se desprende que los gastos repercutidos a las filiales no derivan de la prestación de servicios singularmente identificados y prestados concretamente a cada una de las filiales, sino que se trata de un mero "reparto" de los gastos totales o globales.

No se cuestiona, dice la Sala, la valoración de operaciones entre entidades vinculadas, sino la realidad y efectividad de los servicios recibidos. En este sentido, deben acreditarse los requisitos generales para su deducibilidad fiscal de (justificación, contabilización, imputación temporal y correlación con los ingresos) e incluso con mayor rigurosidad al tratarse de operaciones entre sociedades vinculadas. En el caso que se comenta, como dichas circunstancias no se probaron por la recurrente, la Audiencia desestimó el recurso considerando los gastos no deducibles.

#### **1.5 Impuesto sobre Sociedades.- La provisión por deterioro de una participación en una sociedad argentina debe calcularse a partir de los balances ordinarios -no los “reexpresados” en función de la inflación- (Audiencia Nacional. Sentencia de 25 de octubre de 2012)**

La actora, propietaria de una sociedad argentina cuyo balance había sido “reexpresado” conforme a una autorización del Gobierno argentino debido a la alta inflación, calculó la depreciación sufrida en la participación de dicha filial teniendo en cuenta los balances “sin reexpresar” y, a partir de ahí, dedujo el deterioro de su cartera de acuerdo con lo señalado en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Inspección entendió en la liquidación provisional que el cálculo de la provisión debía haberse realizado tomando los valores del balance “reexpresado”, resultando una provisión menor. El criterio de la Inspección se basaba en que la economía argentina debe considerarse hiperinflacionaria, lo que obliga a tener en cuenta los ajustes por inflación correspondientes a fin de ajustarse al principio de imagen fiel.

La Sala, sin embargo, considera que resulta más prudente que la compañía valore sus activos por un importe menor, correspondiendo así una provisión de cartera mayor en la entidad española que garantiza el cumplimiento de su función de aseguramiento, reserva o previsión. Además, tiene en cuenta los índices propuestos por los peritos para valorar la supuesta hiperinflación en Argentina entendiendo, finalmente, que el país no estaba afectado por una alta tasa de inflación en el momento de dotarse la provisión.

Con todo ello, la Audiencia Nacional declara la procedencia de la deducción de la provisión de cartera registrada por el contribuyente por la participación en su filial argentina.

**1.6 Impuesto sobre el Patrimonio.- El balance a tener en cuenta en la valoración de acciones no cotizadas puede ser el aprobado a la fecha de presentación del impuesto si refleja mejor la valoración de la participación (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de febrero de 2013)**

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece que la valoración de participaciones en fondos propios de entidades no negociadas en mercados organizados debe partir, en determinadas circunstancias, del valor teórico resultante del último balance aprobado. Se discute en esta ocasión si dicho balance es el aprobado a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) o el aprobado a la fecha de presentación del impuesto (30 de junio del año siguiente).

El Tribunal Supremo sostiene que la fecha a tener en cuenta para determinar el “último balance aprobado” es, en general, la del devengo. Esto implica que se deba atender al balance del año anterior a aquel que pretende ser gravado, aun cuando de esto se derive una situación patrimonial que no es la propia a la fecha del devengo.

No obstante, en determinados supuestos como el enjuiciado, la elección de dicho balance (el de la fecha de devengo) produce una importante distorsión, porque no recoge una significativa distribución de dividendos que reduce considerablemente el valor teórico de la compañía y, por tanto, el valor del patrimonio a declarar. Por ello, el Tribunal Supremo estima las pretensiones de la recurrente *en aplicación de un criterio favorable al mejor acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo*.

**1.7 ITP y AJD.- Una adjudicación en pago de una deuda a los socios en el momento de la disolución de la sociedad, determina dos hechos impositivos independientes (Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 30 de octubre de 2012)**

En unidad de acto y en el mismo momento de la disolución y liquidación de una sociedad, se efectúa la adjudicación a sus socios de varios inmuebles en pago de unas deudas de la que se hacen responsables. Se discute si dicha operación supone un único hecho imponible sujeto a Operaciones Societarias (por la disolución y liquidación de la sociedad) o si, por el contrario, se dan dos hechos impositivos diferentes: (i) el de disolución -sujeto a Operaciones Societarias- y (ii) el de adjudicación en pago -sujeto a Transmisiones Patrimoniales Onerosas-.

El TSJ de las Islas Baleares, al igual que hizo el TEAR, entiende que la disolución y posterior liquidación de una sociedad implica una serie de operaciones cuya finalidad es adjudicar a los socios el importe correlativo de sus acciones o participaciones sociales en el patrimonio de la sociedad extinta, sin que se vea acrecido el patrimonio de los socios. Dicha adjudicación sí constituye una operación societaria que tributa por la modalidad de Operaciones Societarias.

No obstante, entiende la Sala que cuando el patrimonio del socio ha aumentado por el cobro de una suma que le adeudaba la extinta sociedad, obteniendo un mayor importe del que suponían sus participaciones sociales, no nos encontramos ante una mera disolución societaria con su posterior liquidación, sino que además se han cobrado deudas antiguas, a pesar de que ello se haya hecho en unidad de acto a propósito de esa liquidación.

Ese motivo es el que lleva a la Sala a rechazar que exista un solo hecho imponible limitado a Operaciones Societarias, existiendo también otro en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

**1.8 IVA.- No se puede deducir por una empresa el IVA soportado por los servicios prestados por un abogado en un proceso penal al margen de la actividad de la empresa sujeta a tributación (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de febrero de 2013 en el Asunto C-104/12)**

Una persona física empresario individual y socio mayoritario de una entidad dedicada a la actividad de construcción, es imputado a título personal en un proceso penal de cohecho, a pesar de que jurídicamente las actuaciones penales también afectaban a la entidad. Los abogados asistieron en el proceso tanto a la sociedad como a él personalmente.

En el marco del litigio principal se planteó al TJUE la posibilidad de que la entidad pudiera deducir el IVA soportado por la prestación de servicios realizada por el abogado.

El TJUE niega la posibilidad de deducir el IVA soportado en la prestación de dichos servicios ya que considera que no existe una relación jurídica entre el procedimiento penal y la entidad. Es decir, dichos servicios han sido prestados completamente al margen del ámbito de las actividades de la entidad sujetas a tributación.

**1.9 Procedimiento de Inspección.- La Inspección no está obligada a incoar actas en conformidad y en disconformidad ante cuestiones aceptadas y no aceptadas por el sujeto (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de febrero de 2013)**

En el procedimiento de Inspección se propuso la emisión de un acta de disconformidad, incluyendo tanto las cuestiones que el sujeto no aceptaba como aquellas que sí aceptaba. El sujeto pasivo pretendía que se hicieran dos liquidaciones y se emitieran dos actas, una en conformidad y otra en disconformidad.

El Tribunal Supremo concluye que la Inspección puede practicar una única liquidación que comprenda los ajustes regularizados que fueron objeto de conformidad y de disconformidad, no estando obligada a lo contrario, sin que ello produzca un perjuicio al contribuyente en la medida en que la liquidación deriva de un solo hecho imponible, que se corresponde con el impuesto devengado.



**1.10 Procedimiento de Inspección.- El concepto de “motivos económicos válidos” ha de analizarse para determinar cuándo se está ante un supuesto de lícita economía de opción o, por el contrario, ante un fraude de Ley u otros supuestos que no merecen ser protegidos a efectos tributarios (Audiencia Nacional. Sentencias de 7 y 21 de febrero de 2013)**

La Audiencia Nacional analiza en estas dos sentencias dos operaciones distintas en las que, como nexo común, existe una holding apalancada que genera intereses en España que se compensan con ingresos operativos del resto del grupo. El Tribunal afirma en ambas sentencias (con algunas diferencias en uno y otro caso pero con un razonamiento similar) que:

- El concepto de “motivos económicos válidos” es un *test* necesario para concluir cuándo se está ante un supuesto de lícita economía de opción o, por el contrario, ante supuestos que no merecen ser protegidos en cuanto a sus efectos tributarios. Ello, aun cuando la norma concreta no exija dichos motivos válidos (como sí ocurre, por ejemplo, en las operaciones que se acogen al régimen especial de reorganizaciones empresariales).
- El análisis de la existencia de dichos motivos debe realizarse partiendo del conjunto de las operaciones ejecutadas, sin atender a cada una de ellas aisladamente, basándose en un criterio en el que prima la interpretación finalista sobre la estrictamente literal.
- El Tribunal subraya la complejidad de las transacciones ejecutadas y la concatenación de unas y otras sin que se haya aportado (a juicio del Tribunal) una explicación convincente sobre los propósitos empresariales perseguidos; ello le lleva a concluir que se trata de operaciones que revisten un carácter artificioso, que solo producen un cambio en la titularidad formal de las participaciones dentro de un grupo sin que se modifique por ejemplo su gestión.
- En definitiva, las necesidades de financiación derivadas de las transacciones realizadas no son tales sino que las operaciones ejecutadas se han articulado para provocar una aparente necesidad de financiación.

De la lectura de estas dos sentencias se pone de manifiesto la importancia que se atribuye a la prueba que debe proporcionar el contribuyente sobre la existencia de razones empresariales que justifiquen el desarrollo de las operaciones debatidas, más allá de los efectos fiscales que puedan provocar.

Es destacable también de estas sentencias el rechazo a los argumentos empleados por los recurrentes respecto de los principios de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima, o sobre la normativa fiscal comunitaria y los convenios internacionales para evitar la doble imposición y la existencia de cláusulas anti-abuso específicas no aplicadas -subcapitalización y precios de transferencia-. También se niega la validez como prueba de un informe pericial en el que se analiza si las operaciones son razonables económicamente, porque se entiende que un perito no puede entrar en cuestiones jurídicas.

**1.11 Procedimiento administrativo.- El desistimiento presunto no puede quedar en manos de quien no es parte en el proceso (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 22 de octubre de 2012)**

En un procedimiento administrativo el sujeto pasivo solicitó tasación pericial contradictoria nombrando perito. La Administración notificó requerimiento al perito para que formulase su hoja de aprecio motivada. En el requerimiento, además, se advertía que de no aportar el informe en el plazo dado para ello, se entendería la conformidad del contribuyente con el valor comprobado, dándose por finalizado el expediente contradictorio. El perito no atendió el requerimiento en plazo y la Administración dio por finalizado el expediente. Dicho requerimiento fue remitido al perito pero no al contribuyente.

La Sala entiende que la comunicación al perito debió ser realizada en realidad al solicitante de la tasación pericial, para que pudiera seguir las incidencias del expediente y controlar la actividad del perito; solo de esta forma el sujeto puede evitar una anticipada y desfavorable terminación del procedimiento por causa no imputable a él.

De otra manera, el sostenimiento del procedimiento o, en otro caso, su finalización por desistimiento presunto, quedaría exclusivamente en manos de quien no es parte ni interesado en el procedimiento, algo que resulta inadmisibles a entendimiento de la Sala.

## **2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS**

**2.1 Impuesto sobre Sociedades.- La Administración puede revisar la procedencia de deducciones acreditadas en ejercicios prescritos (Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 31 de enero de 2013)**

Se analiza la posibilidad de comprobar la procedencia de deducciones generadas y acreditadas en ejercicios prescritos pero aplicadas en ejercicios no prescritos objeto de comprobación. Concretamente, en el supuesto planteado se discutía la posibilidad de que la Inspección comprobara si determinadas inversiones que permitieron acreditar una deducción por actividades exportadoras eran hábiles para dar derecho a dicha deducción.

El TEAC argumenta que en el caso de deducciones del Impuesto sobre Sociedades se puede comprobar la procedencia del crédito fiscal aunque se generara en un ejercicio prescrito porque el artículo 106 de la Ley General Tributaria, que establece que puede revisarse la procedencia y cuantía de las deducciones (mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron y los oportunos soportes documentales), no está encuadrado dentro del marco de la prescripción de obligaciones formales, sino en el de valoración de la prueba.

No obstante, reconoce que esta postura es contraria a la recogida en su Resolución anterior de 15 de noviembre de 2012 (RG 5274/09) justificándolo en el hecho de que aquella resolución se refería al Impuesto sobre el Valor Añadido y en ese Impuesto no se generan ni bases ni cuotas sino “saldos” respecto de los que se solicita su devolución o compensación en cada periodo.

**2.2 Impuesto sobre Sociedades e IRPF.– Implicaciones fiscales en el caso de concurrencia de la condición de alto directivo y administrador (Dirección General de Tributos. Consultas V2311-12, de 5 de diciembre de 2012; V2394-12, de 12 de diciembre de 2012; y V0200-13, de 24 de enero de 2013)**

Tras las Sentencias de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 parece ya sentado que, en el caso de concurrir en una misma persona la condición de alto directivo y de administrador o consejero de una sociedad, prima esta última relación (mercantil) frente a la laboral. Es lo que se conoce como teoría del vínculo. Según lo señalado por el Tribunal Supremo en dichas y posteriores sentencias, ello implica que la retribución de las personas en que existe dicho vínculo debe constar en los estatutos sociales dado que, en caso contrario, no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Asumiendo esta teoría, la DGT ha emitido ahora diversas consultas en las que aclara lo siguiente:

- El “administrador alto directivo” no podrá ser partícipe de un plan de pensiones en su modalidad de sistema de empleo, dado que únicamente pueden ser partícipes los empleados.
- La totalidad de las retribuciones del “administrador alto directivo” se entenderán satisfechas por su condición de administrador y, en consecuencia, estarán sometidas al tipo fijo de retención del 35% (42% en los ejercicios 2012 y 2013).
- La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de esas retribuciones estará sometida a las reglas de deducibilidad de las retribuciones de administradores. Entre otras, la retribución debe constar en los estatutos sociales y, cuando proceda, habrá de ser aprobada por la junta general.

Debemos recordar, asimismo, que la relación entre consejero/administrador y compañía es una relación vinculada, por lo que la retribución deberá acordarse en condiciones de mercado.

**2.3 Impuesto sobre el Valor Añadido.– No puede deducirse el IVA justificado solo en escritura pública o sentencia judicial (Dirección General de Tributos. Consulta V0203-13, de 25 de enero de 2013)**

La DGT analiza la posibilidad de considerar las escrituras públicas y las sentencias judiciales como documentos válidos para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IVA.

El Centro Directivo recuerda que el único documento que habilita para ejercer el derecho a la deducción es la factura expedida conforme a lo establecido en el Reglamento de Facturación, por lo que las escrituras públicas y las sentencias judiciales no son válidas para acreditar el mencionado derecho a la deducción.

En relación con las escrituras públicas, la DGT apoya su criterio en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004 y en diversas resoluciones del TEAC.

Por lo que se refiere a la admisibilidad de una sentencia judicial como documento justificativo del derecho a la deducción, la DGT reitera el criterio negativo manifestado en consultas anteriores, añadiendo que el hecho de que el Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de julio de 2011, se haya pronunciado en sentido favorable a la deducción no vincula a la Administración al tratarse de un único pronunciamiento que no crea jurisprudencia.

**2.4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El devengo de las transmisiones que tengan lugar en una operación de restructuración se produce a la fecha de presentación del asiento a inscripción (Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 24 de enero de 2012)**

En el supuesto analizado se realizó una escisión y como consecuencia de ella se produjeron transmisiones de activos que estaban sujetas a IVA (dado que no se aplicaba el supuesto de no sujeción en IVA por la transmisión de unidades económicas autónomas).

La cuestión analizada en esta Resolución se centra en determinar si la transmisión tiene efectos desde la fecha en la que se produce la inscripción de la escritura de escisión en el Registro Mercantil o cuando dicha escritura tiene acceso al Registro y se practica el correspondiente asiento de presentación. En el presente caso, sucedía que el asiento se había realizado a finales de un año y la inscripción a principios del siguiente, por lo que se producían en diferentes períodos de liquidación del Impuesto.

El TEAC, remitiéndose entre otras normas al Reglamento del Registro Mercantil, concluye que la inscripción produce efectos desde la práctica del asiento de presentación como así lo ha confirmado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de mayo de 2012 (Rec. 5872/2009) a pesar de que la Dirección de Registros y del Notariado se ha pronunciado en sentido contrario en su Resolución de 20 de septiembre de 2011.

Por tanto, la transmisión de los activos y el devengo de IVA se entienden producidos en la fecha de presentación de la escritura de escisión en el Registro Mercantil.

**2.5 Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.- El plazo para solicitar la devolución del impuesto liquidado provisionalmente cuando no se realice la obra se computa desde que caduca la licencia de obras (Dirección General de Tributos. Consulta V0169-13, de 22 de enero de 2013)**

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) debe autoliquidarse provisionalmente cuando se concede la licencia de obras teniendo en cuenta el presupuesto de la construcción. Una vez finalizada ésta, se practica liquidación definitiva sobre el coste real. Se analiza en esta ocasión la posibilidad de solicitar la devolución del ingreso realizado en concepto de liquidación provisional en el caso de que las obras no lleguen a realizarse.

La DGT entiende, siguiendo las sentencias de varios tribunales, que:

- El ingreso en el momento de la liquidación provisional fue debido en el momento de realizarse.

- Es posteriormente, cuando se constata que la obra no va a realizarse y caduca la licencia, cuando dicho ingreso deviene indebido.
- Por lo tanto, el plazo de cuatro años para solicitar su devolución no se computa desde que se presentó la liquidación provisional sino desde que, de acuerdo con la normativa aplicable, caduca la licencia de obras.

### 3. NORMATIVA

#### 3.1 Plan Anual de Control Tributario

El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2013 (Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la AEAT), publicado en el BOE de 12 de marzo, se articula en torno a tres grandes ámbitos:

- La comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero,
- El control del fraude en fase recaudatoria, y
- La colaboración con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En cada una de estas áreas, como es habitual, se definen varios tipos de control en función de los objetivos perseguidos. Muchas de ellas son continuistas de las fijadas en años anteriores, pero otras son novedosas para el ejercicio 2013.

Sin perjuicio del desarrollo de cada uno de estos ámbitos, a continuación destacamos las **actuaciones para el ejercicio 2013** que por su relevancia figuran en el preámbulo de la Resolución:

- La Agencia Tributaria analizará si los contribuyentes que se han acogido a procesos de regularización voluntaria de su situación tributaria, ya sean ordinarios o extraordinarios, se han ajustado a la finalidad prevista en la normativa reguladora de dichos procesos. Asimismo, la información obtenida en estos procesos será cedida a las CCAA cuando resulte de interés para la gestión de los tributos respecto de los que sean competentes.
- Se incentivará el intercambio de información con otras Administraciones Tributarias en el marco de los acuerdos de intercambio de información suscritos por la Agencia Tributaria o de las cláusulas de intercambio de información incluidas en los convenios para evitar la doble imposición, con la finalidad de obtener información que permita el descubrimiento de patrimonios y fuentes de rentas radicados en territorios calificados tradicionalmente como territorios de baja tributación o paraísos fiscales o, en otro caso, denunciar su falta de cumplimiento.
- Se realizarán actuaciones presenciales dirigidas a la detección de alquileres no declarados.

- Se prestará especial atención a la tributación de los grupos empresariales multinacionales y, en concreto, a la comprobación de los precios de transferencia (en particular a la exportación de intangibles).
- Se iniciará en 2013 la verificación de la correcta cumplimentación de la nueva declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.
- Continuará el control de la utilización de esquemas de planificación fiscal agresiva por entidades residentes, como la utilización indebida de fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro, la deducción artificiosa de gastos financieros o el aprovechamiento indebido de pérdidas o BIN.
- Se seguirá prestando atención preferente a las actividades profesionales y a la comprobación conjunta de grupos familiares y sociedades en las que participan.
- Será novedosa en 2013 la comprobación de las actividades de juego «online», el control de la tributación de los premios y la investigación de las actividades de comercio electrónico y el análisis de las denuncias que se pudieran presentar por incumplimiento de la limitación de pagos en efectivo por importe superior a 2.500 euros introducida por la Ley 7/2012.

### 3.2 Tasas judiciales

El pasado 23 de febrero de 2013 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita.

Las novedades introducidas por esta norma fueron resumidas en las Novedades Litigación y Arbitraje 1-2013, a las que nos remitimos y cuyo link adjuntamos:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades-Litigacion-Arbitraje-1-2013.pdf>

### 3.3 Medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo

El 23 de febrero de 2013 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

Las novedades introducidas por esta norma fueron resumidas en las Novedades Febrero 2013, a las que nos remitimos y cuyo link adjuntamos:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades-Garrigues-1-2013.pdf>

### **3.4 Devolución parcial del Impuesto por consumo de gasóleo profesional**

Como consecuencia de las modificaciones introducidas a lo largo del pasado año 2012 en relación con la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y la reciente modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, en el BOE de 25 de febrero de 2013 se ha publicado la Orden HAP/290/2013, de 19 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional.

El marco del procedimiento de devolución de gasóleo por uso profesional sigue siendo el mismo que el regulado en la Orden EHA/3929/2006, de 21 de diciembre (ahora derogada), pero se ha preferido aprobar una nueva Orden en atención a la cantidad de modificaciones introducidas el pasado año.

### **3.5 Registro de Representantes Aduaneros**

El 1 de marzo de 2013 se publicó en el BOE la Orden HAP/308/2013, de 26 de febrero, por la que se crea y se regula el Registro de Representantes Aduaneros.

La inscripción en el registro permite ejercer la actividad de presentación de declaraciones en aduanas en representación de terceros, tanto en nombre y por cuenta ajena, como en nombre propio y por cuenta ajena, y facilitar la gestión administrativa de los procedimientos aduaneros en los que se actúe a través de representante aduanero. La inscripción en el registro se realizará de oficio o a instancia de parte.

Por tal motivo, se ha puesto en marcha, en la Sede Electrónica de la AEAT, el procedimiento para que las personas que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, puedan realizar la solicitud correspondiente.

### **3.6 Valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2012 de valores negociados en mercados organizados a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio**

El 27 de febrero de 2013 se publicó en el BOE la Orden HAP/303/2013, de 26 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2012, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2012 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas y por la que se deroga la Orden EHA/3031/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueban las normas de gestión, autoliquidación y los modelos de impresos para el pago de la tasa por la gestión administrativa del juego.

## 4. OTROS

### 4.1 Convenio hispano-argentino para evitar la doble imposición

El Convenio entre España y Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entró en vigor el 28 de julio de 1994, dando cobertura a la relación económica entre los dos países. Sin embargo, en 2012 fue denunciado de manera unilateral por Argentina, dejando de tener efecto desde el 1 de enero de 2013.

Tras ello, el Consejo de Ministros del pasado 22 de febrero de 2013 ha autorizado la firma de un nuevo Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como de su Protocolo y Memorando de Entendimiento.

La principal novedad que introduce el nuevo texto es que establece específicamente su aplicación retroactiva a 1 de enero de 2013, de manera que se evite que las empresas españolas con inversiones en Argentina pudieran quedar sin la cobertura de un convenio para evitar la doble imposición por un determinado período de tiempo. Asimismo, el nuevo Convenio potencia el intercambio de información de trascendencia tributaria entre ambos países.

### 4.2 Modelo 720 de declaración de bienes y derechos en el exterior: contribuyentes con residencia habitual en el extranjero (miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc.)

En la web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se ha publicado un informe de la DGT (de fecha 13 de febrero de 2013) en relación con la obligación de presentar el modelo 720 por parte de personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF, esto es:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionariado o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.



Se incluyen también los miembros de organismos que, en virtud de sus estatutos, estén obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias de imposición directa en España.

Asimismo, ante el inminente fin de plazo para presentar el Modelo 720, y como ya comentábamos en nuestro Boletín Fiscal 2-2013, la Agencia Tributaria sigue publicando preguntas y respuestas y se están publicando nuevas consultas de la DGT, a las que habrá que estar atentos para solventar cuestiones de fondo y de forma suscitadas en relación con la cumplimentación de dicho modelo.

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

© Marzo 2013. 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.