

5-2012
Mayo, 2012

El pasado 11 de mayo se aprobó un nuevo Real Decreto-ley con medidas de relanzamiento de la economía, esta vez enfocado a la reforma del sector financiero y más concretamente a su saneamiento por el impacto del deterioro de los activos inmobiliarios que se han ido incorporando a los balances de las entidades de crédito.

El Real Decreto-ley 18/2012, por un lado, complementa los requerimientos de cobertura de deterioro de los balances bancarios provocado por los activos inmobiliarios que ya se habían contemplado a través del Real Decreto-ley 2/2012 y, por otro, prevé la creación de sociedades en las que se aislen los inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionadas con la promoción inmobiliaria y la construcción. En el ámbito tributario, el Real Decreto-ley 18/2012 pretende eliminar los posibles costes fiscales que se suelen derivar en este tipo de operaciones.

Así, por un lado, extiende la aplicación, con sus efectos en todos los tributos, a las aportaciones de activos y pasivos que se realicen a estas sociedades para la gestión de activos en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 18/2012, del régimen especial de neutralidad regulado en nuestro ordenamiento tributario para reorganizaciones empresariales, como fusiones, escisiones, canjes de valores o aportaciones no dinerarias de ramas de actividad o de determinados activos.

Por otro lado, exceptúa de gravar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la transmisión acciones de estas sociedades y de las participaciones de entidades de crédito afectadas por planes de integración. En definitiva, se trata de exceptuar estas situaciones de la aplicación del controvertido artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

ÍNDICE

1. SENTENCIAS	4
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No cabe denegar a un sujeto pasivo un beneficio fiscal que fue reconocido a otro por la misma operación (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de enero de 2012)	4
1.2 IRNR.- No es posible establecer una retención superior a los fondos no residentes que a los residentes (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de mayo de 2012 en los Asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11)	4
1.3 IRNR.- La aplicación del tipo reducido del 5% sobre dividendos del Protocolo del CDI con los Países Bajos no requiere el cumplimiento de requisitos de participación (Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de febrero de 2012)	5
1.4 IRNR.- La titularidad de los inmuebles situados en territorio español sobre los que se constituye un régimen de aprovechamiento por turnos se determina según derecho español (Audiencia Nacional. Sentencia de 13 de febrero de 2012)	5
1.5 Procedimiento Administrativo.- Derivación de responsabilidad solidaria por ocultación maliciosa de bienes y derechos (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de febrero de 2012)	6
1.6 Procedimiento de Revisión.- La retroacción de actuaciones no permite corregir defectos sustantivos (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de marzo de 2012)	6
1.7 Procedimiento de Revisión.- El procedimiento de revocación por infracción manifiesta de la Ley puede ser promovido por los contribuyentes (Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 25 de enero de 2012)	7
1.8 Notificaciones electrónicas.- El régimen de notificaciones electrónicas no vulnera el régimen de notificaciones tributarias de la Ley General Tributaria (Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de febrero de 2012)	7
2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS	8
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- El fondo de comercio amortizable incluye el derivado de la adquisición indirecta de sociedades a través de sociedades holding intermedias (Dirección General de Tributos. V0608-12, de 21 de marzo de 2012)	8
2.2 IRNR.- La cláusula de nación más favorecida en materia de intereses tiene carácter bidireccional (Dirección General de Tributos. Consulta V0569-12, de 14 de marzo de 2012)	8
2.3 IVA y Procedimiento Concursal.- Diversas cuestiones relacionadas con la revisión del IVA de una entidad concursada (TEAC. Resolución de 27 de marzo de 2012)	9

2.4	IVA.– La transmisión de un salto de agua sin cesión del contrato de mantenimiento y control no es una transmisión de una unidad económica autónoma (Dirección General de Tributos. Consulta V0477-12, de 5 de marzo de 2012)	10
2.5	ITPyAJD.– La adquisición del control de una entidad como consecuencia de una reducción de capital con devolución de aportaciones al accionista que ejerce su derecho de separación es una operación sujeta al artículo 108 de la LMV (Dirección General de Tributos. Consulta V0566-12, de 14 de marzo de 2012)	10
2.6	Procedimiento de Revisión.- Deben acumularse la reclamación económico-administrativa contra la liquidación y el recurso de reposición contra la sanción y tramitarse como reclamación económico-administrativa única (TEAC. Resolución de 1 de marzo de 2012)	11
2.7	Procedimiento de Inspección.- No es nula la práctica de la liquidación a nombre de una entidad ya disuelta si ésta era el sujeto pasivo del Impuesto en el ejercicio regularizado (TEAC. Resolución de 1 de marzo de 2012)	11
2.8	Procedimiento Económico-Administrativo.- La tasación pericial contradictoria es una vía de impugnación de la que debe informarse al obligado tributario y prevalece sobre la reclamación económica-administrativa que se interponga simultáneamente (TEAC. Resolución de 15 de marzo de 2012)	12
3.	NORMATIVA	13
3.1	Nueva reforma financiera	13
4.	OTROS	14
4.1	Mercado de alquiler de Viviendas	14
4.2	Delito fiscal	15
4.3	Tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles	15
4.4	Tasa farmacéutica	17

1. SENTENCIAS

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No cabe denegar a un sujeto pasivo un beneficio fiscal que fue reconocido a otro por la misma operación (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de enero de 2012)

La Inspección denegó a un sujeto pasivo la aplicación del régimen diferimiento por reinversión en la enajenación de un inmueble por considerar que no tenía la condición de inmovilizado fijo, sino de existencia. El mismo inmueble había sido vendido por varios sujetos, cotitulares del inmueble, que habían aplicado también el diferimiento por reinversión. Se da la circunstancia de que uno de los sujetos había sido inspeccionado también y que la Inspección había aceptado la aplicación de dicho beneficio, al entender en ese caso que el inmueble era un activo fijo.

La Audiencia Nacional concluye que debe traerse a este caso la doctrina de los actos propios, conforme a la cual la Administración no puede ir contra sus propios actos (a menos que éstos se tachen de ilegales o contrarios al ordenamiento jurídico), como límite a la discrecionalidad en el actuar administrativo y prevención de la arbitrariedad.

En consecuencia, dado que la compraventa del activo había sido inspeccionada (en otro sujeto pasivo), habiéndose emitido acta de conformidad en la que se admitía la aplicación del diferimiento por reinversión, no cabe que en otro procedimiento, aunque sea para otro sujeto pasivo y ante otro equipo de inspección, se otorgue un tratamiento fiscal distinto.

1.2 IRNR.- No es posible establecer una retención superior a los fondos no residentes que a los residentes (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de mayo de 2012 en los Asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11)

Concluye el Tribunal de Justicia en esta Sentencia que la normativa francesa que establece una retención a los fondos de inversión no residentes superior a la que exige para los residentes, constituye una restricción a las libertades del Tratado (libre circulación de capitales).

El Tribunal considera que para el análisis de la “comparabilidad” solamente ha de atenderse a la fiscalidad del fondo y no a la de sus partícipes; y que el diferente tratamiento a estos fondos no está justificado por el principio de reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados ni por garantizar la eficacia de los controles fiscales.

En la Sentencia destacan especialmente otras cuestiones como (i) que se reconoce el mismo trato para los fondos americanos, por tratarse de fondos residentes en países con acuerdos de intercambio de información con Francia, y (ii) que no se limitan sus efectos en el tiempo, ni siquiera para ejercicios prescritos.

Debe recordarse que la norma española fue modificada con efectos 1 de enero de 2010, de forma que las IICs amparadas por la Directiva (UCITs) tributan desde entonces de forma similar a las IICs españolas. Sin embargo, con anterioridad a esa reforma no existía esta equiparación.

1.3 IRNR.- La aplicación del tipo reducido del 5% sobre dividendos del Protocolo del CDI con los Países Bajos no requiere el cumplimiento de requisitos de participación (Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de febrero de 2012)

En el caso analizado, el dividendo pagado a una entidad neerlandesa había sido sometido a una retención superior al 5%, tipo reducido recogido en el Protocolo del Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) con los Países Bajos, aplicable en casos en que el perceptor es una entidad exenta del Impuesto sobre Sociedades (respecto de los mismos dividendos) en territorio neerlandés. Por este motivo, la entidad neerlandesa solicitó la pertinente devolución.

La Administración Tributaria consideró que no procedía la devolución porque entendía que para la aplicación del referido tipo reducido era necesario, además, el cumplimiento de determinados requisitos de participación por parte del socio holandés (en concreto, los establecidos en el artículo 10 del Convenio para la aplicación del tipo del 10%).

La Audiencia Nacional, siguiendo la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2009, entiende que procede acceder a la devolución porque la aplicación del tipo del 5% no está sometida a ningún requisito de participación sino únicamente al relativo a la exención del impuesto neerlandés, antes mencionado.

1.4 IRNR.- La titularidad de los inmuebles situados en territorio español sobre los que se constituye un régimen de aprovechamiento por turnos se determina según derecho español (Audiencia Nacional. Sentencia de 13 de febrero de 2012)

Una sociedad residente fiscal en Irlanda sin establecimiento permanente en España era propietaria de inmuebles en territorio español sobre los que se había constituido un régimen de aprovechamiento por turnos de uso turístico. La Administración Tributaria consideró que resultaba aplicable la regla en virtud de la cual se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas al IRNR, por lo que imputó a la entidad rentas sujetas a este Impuesto.

Frente a ello, la entidad alegó (i) que su actividad se limitaba a la mera tenencia de inmuebles sobre los que se había constituido un régimen de aprovechamiento por turnos, (ii) que dicha tenencia era solo formal, por cuanto los verdaderos propietarios son los socios que tienen el derecho de uso por turnos de los inmuebles; (iii) y que, en consonancia con ello, los socios no debían pagar a la entidad contraprestación alguna por dicho uso.

La Audiencia Nacional, siguiendo su propia doctrina y la del Tribunal Supremo, reflejada en la Sentencia de 5 de julio de 2006, declara que la titularidad de los inmuebles ha de ser calificada con arreglo a la legislación española, ya que la posesión, la propiedad y los demás derechos sobre bienes inmuebles, así como su publicidad, se rigen por la ley del lugar donde se hallen.

Por tanto, en la medida en que, conforme a la legislación española, los socios de un club de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles no ostentan jurídicamente la titularidad de los inmuebles, concluye la Sala que será la entidad la que debe ser considerada verdadera titular de los inmuebles; dado que los inmuebles son utilizados por los socios, debe entenderse que hay una cesión de uso por la entidad a los socios, lo que implica la imputación de la correspondiente renta presunta.

1.5 Procedimiento Administrativo.- Derivación de responsabilidad solidaria por ocultación maliciosa de bienes y derechos (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de febrero de 2012)

Se había concedido al deudor el aplazamiento del pago de una deuda tributaria mediante la aportación, como garantía, de acciones pignoradas de una sociedad. Ante la falta de pago dentro del calendario de aplazamiento concedido, la Administración intentó ejecutar la garantía sin éxito porque la entidad cuyas acciones estaban pignoradas había traspasado sus bienes y derechos a otra entidad participada por los familiares del deudor, en la que él mismo ocupaba cargos estatutarios y que era continuadora de la actividad mercantil y comercial de aquélla.

Como consecuencia de estos hechos, la Administración Tributaria concluyó que procedía derivar la responsabilidad solidaria hacia la entidad adquirente de los bienes y derechos, en la medida en que esta entidad colaboró en la ocultación maliciosa de bienes y derechos con la finalidad de impedir que la Hacienda pública pudiera cobrar la deuda tributaria. La Audiencia Nacional confirmó esta conclusión.

1.6 Procedimiento de Revisión.- La retroacción de actuaciones no permite corregir defectos sustantivos (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de marzo de 2012)

La Inspección regularizó el Impuesto sobre Sociedades de una entidad, aplicando una norma que ya no estaba en vigor. Por dicho motivo, el TEAR consideró procedente la retroacción de las actuaciones con el objetivo de que la Administración corrigiese tal defecto.

Pues bien, el Tribunal Supremo recuerda en esta Sentencia su doctrina de que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión administrativa, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Conforme a ello, no estando ante un defecto formal o procedimental, sino de fondo, que atañe a la norma aplicable para practicar la liquidación, se concluye que el Tribunal Regional debió limitarse a anular la liquidación sin devolver el expediente a la Administración.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo considera que nada impide a la Administración liquidar de nuevo el impuesto cuando su potestad para hacerlo no haya prescrito.

1.7 Procedimiento de Revisión.- El procedimiento de revocación por infracción manifiesta de la Ley puede ser promovido por los contribuyentes (Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 25 de enero de 2012)

El sujeto presentó un escrito de revocación contra un acto administrativo, por infracción manifiesta de la Ley, en la medida en que dicho acto, derivado de un procedimiento de gestión, no había sido emitido en el plazo de 6 meses (y por tanto había caducado el derecho administrativo a emitir la correspondiente liquidación en dicho procedimiento).

Al haberse presentado dicho escrito ante el mismo órgano que dictó la liquidación y considerando que el procedimiento de revocación solo puede iniciarse de oficio, la Administración concluyó que la naturaleza del recurso era la de un recurso potestativo de reposición, lo que llevó a su inadmisión por extemporáneo.

El Tribunal Superior de Justicia de Murcia considera que, aunque el procedimiento de revocación debe iniciarse de oficio, la normativa tributaria faculta a los contribuyentes a promover la iniciación de dicho procedimiento mediante escrito dirigido al órgano que dictó el acto, tal y como sucedió en este caso. En consecuencia, la Administración debió dar el trámite oportuno al escrito presentado, a fin de que el órgano competente resolviera lo que entendiera procedente.

1.8 Notificaciones electrónicas.- El régimen de notificaciones electrónicas no vulnera el régimen de notificaciones tributarias de la Ley General Tributaria (Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de febrero de 2012)

Se recurrió el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, entre otros motivos porque se entendía que su aplicación, junto con la de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, suponen la inaplicación del régimen de notificaciones tributarias de la Ley General Tributaria (LGT).

El Tribunal Supremo considera que no existe tal vulneración; entre otras, porque estamos ante dos modos de efectuar notificaciones: uno, el establecido en la LGT y otro, distinto, el regulado en el Real Decreto mencionado. Se trata pues de dos formas de notificación, con ámbitos de aplicación separados, que coexisten y que, por tanto, ni se solapan ni se superponen.

Por otro lado, el Tribunal afirma la completa habilitación legal para que, por vía reglamentaria, se haya regulado el régimen de notificaciones electrónicas. Esta habilitación es la otorgada por la referida Ley 11/2007.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.— El fondo de comercio amortizable incluye el derivado de la adquisición indirecta de sociedades a través de sociedades holding intermedias (Dirección General de Tributos. V0608-12, de 21 de marzo de 2012)

En el supuesto planteado por el sujeto pasivo, una entidad había adquirido el control de un grupo, en el que algunas de sus entidades son adquiridas a través de diversas holding intermedias, y se consultaba acerca de la posibilidad de deducir el fondo de comercio financiero asignable a las participaciones adquiridas indirectamente (y no solo al correspondiente a las participadas adquiridas directamente).

En opinión de la DGT, una interpretación acorde a Derecho debe permitir que la deducción se haga extensiva a los distintos niveles de participación. Para ello, hay que probar, mediante el balance consolidado o por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, que existe una parte del precio de la entidad holding directamente adquirida que, en el momento de la adquisición, se corresponde inequívocamente con un fondo de comercio financiero de la entidad indirectamente participada.

A juicio del Centro Directivo, esta interpretación se encontraría amparada en el artículo 21 del TRLIS, en las Decisiones de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 y 12 de enero de 2011 y en la realidad económica que pone de manifiesto que la adquisición de participaciones en entidades no residentes que sean operativas se realiza, en múltiples ocasiones, de forma indirecta, mediante la toma de participaciones en sociedades holding.

2.2 IRNR.— La cláusula de nación más favorecida en materia de intereses tiene carácter bidireccional (Dirección General de Tributos. Consulta V0569-12, de 14 de marzo de 2012)

El CDI entre España y México establece para los intereses un tipo máximo de tributación en la fuente del 10% (si son percibidos por un banco que sea su beneficiario efectivo) o del 15% (en los demás casos).

No obstante, la cláusula de nación más favorecida del CDI establece que, si durante los cinco años a partir de la fecha de entrada en vigor de dicho Convenio, México concluye por primera vez un Convenio con un país miembro de la Unión Europea en el que se limite su imposición en la fuente sobre intereses (o cánones) a un tipo inferior al del CDI España-México, se aplicará dicho tipo inferior, siempre que el tipo más alto previsto en el nuevo Convenio suscrito por México sea idéntico al establecido por el CDI España-México.

En el referido período de cinco años, México ha suscrito un Convenio con Dinamarca en el que se contempla un tipo para los intereses percibidos por un banco (5%) que es inferior al previsto por el Convenio con España (10%). De ello la DGT extrae dos conclusiones:

- Que, conforme a la cláusula de nación más favorecida, resultará de aplicación el tipo del 5% para esta categoría de rentas.
- Que este tipo será de aplicación tanto a los ingresos procedentes de México y pagados a un residente español como a los procedentes de España y pagados a un residente mexicano.

2.3 IVA y Procedimiento Concursal.- Diversas cuestiones relacionadas con la revisión del IVA de una entidad concursada (TEAC. Resolución de 27 de marzo de 2012)

La sociedad fue declarada en concurso una vez iniciado el período mensual de liquidación de IVA pero antes de finalizarlo. La entidad presentó por dicho mes dos autoliquidaciones y por la del primero no realizó ingreso por entender que la deuda era concursal.

En períodos posteriores, la entidad recibió facturas rectificativas de sus proveedores (que modificaban facturas emitidas antes del concurso) en las que se minoraba el IVA inicialmente repercutido, pero no tuvo en cuenta estas rectificaciones en sus autoliquidaciones (es decir, no redujo su IVA a deducir) también por entender que el menor IVA a deducir formaba parte de la masa concursal.

La Inspección revisó las autoliquidaciones del sujeto pasivo. Por el mes en que se declaró el concurso emitió una sola liquidación (no dos) y entendió que toda la deuda resultante de la liquidación no era concursal sino contra la masa. Las liquidaciones de períodos posteriores se realizaron incluyendo el menor IVA a deducir resultante de las facturas rectificativas.

El TEAC analiza diversas cuestiones de interés en materia de liquidaciones de entidades declaradas en concurso y de las competencias administrativas en procedimientos ante este tipo de situaciones y concluye lo siguiente:

- Que los sujetos, aun estando concursados, deben presentar sus autoliquidaciones e ingresar los importes correspondientes (si resulta procedente en función de la calificación de las deudas). En concreto, en relación con las autoliquidaciones de IVA, no es válido “romper” el período de liquidación cuando se declare el concurso, dado que el período es siempre el mensual (o trimestral, según el caso).
- Que los órganos de gestión e inspección tienen competencia para dictar liquidaciones a los concursados, a fin de determinar correctamente los créditos públicos o los créditos a favor de las entidades.

- Que, sin embargo, la Administración Tributaria no está facultada para calificar o determinar el tratamiento jurídico de los créditos resultantes de sus liquidaciones tributarias respecto a entidades en concurso; es decir, no puede calificar un determinado crédito como crédito contra la masa o concursal, ya que ésta es una competencia exclusiva del juez mercantil. La Administración Tributaria tiene competencias, por tanto, para liquidar pero no para concluir si la deuda y crédito resultante de la liquidación tiene una naturaleza u otra.

2.4 IVA.– La transmisión de un salto de agua sin cesión del contrato de mantenimiento y control no es una transmisión de una unidad económica autónoma (Dirección General de Tributos. Consulta V0477-12, de 5 de marzo de 2012)

La DGT viene manteniendo, en el ámbito de las transmisiones de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables y, en particular, para las instalaciones fotovoltaicas, que la transmisión de los elementos integrantes de dichas instalaciones se califica como la transmisión de una unidad económica autónoma, pudiendo operar la regla de no sujeción a IVA, siempre que la transmisión se acompañe de un soporte técnico-administrativo.

En esta nueva consulta, se analiza la transmisión de la totalidad de los elementos de un salto de agua dedicado a la producción de energía eléctrica, esto es, del terreno donde se ubica el salto, la maquinaria y elementos de transformación y cuadros de control, la concesión administrativa y la subrogación en los contratos de venta de electricidad. Se pone de manifiesto que la entidad transmitente no dispone de personal para desarrollar la actividad de producción de energía eléctrica y el mantenimiento de la central, actividad que se ha subcontratado con un tercero, cancelándose este contrato con anterioridad a la transmisión.

Atendiendo a la doctrina previa de la DGT y a las circunstancias concurrentes, se concluye que esta operación no supone la transmisión de un conjunto de bienes que funcione autónomamente en los términos de la jurisprudencia del Tribunal, puesto que no se cede el contrato de mantenimiento de la central y control informativo del sistema para su funcionamiento.

2.5 ITPyAJD.– La adquisición del control de una entidad como consecuencia de una reducción de capital con devolución de aportaciones al accionista que ejerce su derecho de separación es una operación sujeta al artículo 108 de la LMV (Dirección General de Tributos. Consulta V0566-12, de 14 de marzo de 2012)

El accionista titular del 50% de las acciones de una sociedad que tiene inmuebles que representan más del 50% de su activo, pasa a controlar el 100% como consecuencia de una reducción de capital con devolución de aportaciones al otro accionista, al ejercer éste su derecho de separación.

En este supuesto, concurren los requisitos previstos en el artículo 108 de la LMV para que la operación tribute por ITP, al obtenerse el control de la sociedad inmobiliaria, siendo el sujeto pasivo la entidad que adquiere dicho control. Según la DGT, en estos

casos no puede pretenderse la exclusión de la aplicación de dicho artículo prevista para adquisiciones de valores en el mercado secundario, porque la sociedad que adquiere el control no ha realizado ninguna adquisición de participaciones, habiendo obtenido el control de la sociedad inmobiliaria como consecuencia de una reducción de capital.

2.6 Procedimiento de Revisión.- Deben acumularse la reclamación económico-administrativa contra la liquidación y el recurso de reposición contra la sanción y tramitarse como reclamación económico-administrativa única (TEAC. Resolución de 1 de marzo de 2012)

El sujeto impugnó la liquidación mediante reclamación económico-administrativa, pero contra la sanción interpuso recurso de reposición. El órgano de aplicación de los tributos remitió el recurso contra la sanción al Tribunal Económico-Administrativo para que resolviera de forma acumulada. No obstante, dicho Tribunal (i) estimó parcialmente la reclamación contra la liquidación, (ii) devolvió el expediente sancionador al órgano de gestión para que resolviera el recurso de reposición y (ii) ordenó a este órgano que, en su resolución del recurso, tuviera en cuenta la estimación parcial de la liquidación (dado que ello debía conducir a reducir la sanción).

El TEAC concluye en esta Resolución que, en aplicación de la LGT, el recurso y la reclamación debieron tramitarse acumuladamente como reclamación económica-administrativa.

Recuerda el TEAC que esta norma trata de evitar que se resuelva el recurso contra la sanción sin conocer de la resolución de la reclamación contra la liquidación que, en definitiva, es la base sobre la que se calcula la sanción; solo de esta forma se garantiza que no se emitan resoluciones incongruentes.

2.7 Procedimiento de Inspección.- No es nula la práctica de la liquidación a nombre de una entidad ya disuelta si ésta era el sujeto pasivo del Impuesto en el ejercicio regularizado (TEAC. Resolución de 1 de marzo de 2012)

La sociedad venía tributando en régimen de transparencia fiscal. Después de su disolución con liquidación, la Inspección revisó ejercicios previos a dicha disolución, emitiendo la correspondiente liquidación. Esta liquidación fue girada a la entidad, ya disuelta, en lugar de a los socios de la misma (sus sucesores).

Los sucesores alegan que la liquidación es nula por “falta de sujeto pasivo”, dado que debió emitirse a nombre de sus sucesores. Frente a ello, entiende el TEAC que la liquidación es válida porque:

- Según la LGT, es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y, conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el hecho imponible del impuesto es la obtención de renta. Por lo tanto, no cabe duda de que, como en el ejercicio regularizado el sujeto pasivo era la entidad, el hecho de haber practicado la liquidación a nombre de dicha entidad (aunque estuviera extinguida en el momento en que se emitió) no la invalida.

- A ello se une que las actuaciones se siguieron con los sucesores, por lo que no se produce indefensión por el hecho de que la liquidación se emitiera a una sociedad disuelta.

2.8 Procedimiento Económico-Administrativo.- La tasación pericial contradictoria es una vía de impugnación de la que debe informarse al obligado tributario y prevalece sobre la reclamación económica-administrativa que se interponga simultáneamente (TEAC. Resolución de 15 de marzo de 2012)

El sujeto pasivo interpuso una reclamación económico-administrativa contra una liquidación del Impuesto sobre Sociedades derivada de una valoración administrativa de determinados elementos escindidos. Interpuso una reclamación económico-administrativa contra la liquidación, pero reservándose, en la misma reclamación, el derecho a la tasación pericial contradictoria.

El TEAR desestimó la reclamación pero accedió a la petición de tasación pericial contradictoria, ordenando su práctica a la oficina gestora. Frente a la resolución del TEAR, el Director de Inspección formuló recurso de alzada en el que solicitó que se declarara que no procedía la práctica de tasación pericial contradictoria, por no estar previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades el derecho a la reserva de la misma.

El TEAC concluye, como ya lo hizo en resoluciones de 17 de febrero de 2010 y 30 de junio de 2011, que:

- La LGT prevé, con carácter general, la tasación pericial contradictoria contra valoraciones efectuadas por la Inspección, pero el derecho a reservarse la misma no está previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no cabe dicha reserva en relación con dicho impuesto. Por este motivo, en estos casos el sujeto pasivo sólo puede promoverla en los plazos previstos para la primera reclamación, sin que pueda reservarse su derecho para ser ejercitado cuando sea firme la reclamación contra la liquidación.
- No obstante, la Inspección debió notificar este procedimiento al sujeto pasivo, es decir, debió informar de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, identificando el órgano ante el que promoverla y el plazo para ello y advirtiéndole de que la misma no podía simultanarse con la reclamación.

Esta obligación de información existe porque la tasación pericial contradictoria tiene la naturaleza de vía de impugnación, dado que (i) la valoración resultante puede conducir, de hecho, a la confirmación, anulación o sustitución de la liquidación original, y (ii) la solicitud de la tasación determina la suspensión de la ejecución de la liquidación y la del plazo para interponer recurso o reclamación económica-administrativa.

Finalmente, el TEAC confirma que en el caso de que se planteen simultáneamente una tasación pericial contradictoria y una reclamación económica-administrativa, prevalecerá la primera.

3. NORMATIVA

3.1 Nueva reforma financiera

El Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, avanza en la reforma iniciada con el Real Decreto-ley 2/2012 destinada a restaurar la confianza en la solidez del sistema financiero español, afectada por el deterioro de los activos vinculados al sector inmobiliario.

Si bien el contenido de este Real Decreto-ley es principalmente de carácter mercantil, destacamos aquí sus medidas fiscales:

- Régimen fiscal de neutralidad para las operaciones de aportación de activos por entidades de crédito a sociedades para la gestión de activos

Se permite que las transmisiones de activos y pasivos que se realicen en el ámbito de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 18/2012 para la constitución de las sociedades para la gestión de activos, puedan acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que puedan no encajar en ninguna de las operaciones definidas en sus artículos 83 o 94.

- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en la transmisión de sociedades de gestión de activos y de entidades de crédito reguladas en el Real Decreto-ley 9/2009

La transmisión posterior de las participaciones recibidas como consecuencia de la constitución de estas sociedades creadas para la gestión de activos inmobiliarios no estarán gravadas por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

Esta excepción de tributación bajo la modalidad indicada se establece también para la transmisión de participaciones en las entidades de crédito afectadas por planes de integración reguladas en el Real Decreto-ley 9/2009.

- Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

A fin de incentivar el mercado inmobiliario, se introduce en el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF y el IRNR una exención parcial del 50% de las rentas positivas y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir del 12 de mayo y hasta el 31 de diciembre de 2012, cuando se cumplan determinados requisitos y reglas particulares en cada uno de los citados impuestos (en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes no se hace referencia expresa a que los bienes debieran haberse adquirido a título oneroso).

En los tres impuestos se impide la exención cuando el transmitente y el posterior adquirente sean cónyuges o familiares, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido; y cuando los inmuebles se adquieran o transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente señaladas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. OTROS

4.1 Mercado de alquiler de Viviendas

En el Consejo de Ministros del viernes 11 de mayo se elaboró el Anteproyecto de Ley de Medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas en el que se proponen las siguientes medidas fiscales:

- Para mejorar el régimen fiscal de las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)
 - Reducción de 7 a 3 años del plazo para que los bienes inmuebles promovidos se mantengan en arrendamiento.
 - Supresión de los requisitos de diversificación.
 - Reducción de las obligaciones de distribución de beneficios con el objeto de favorecer la reinversión.
 - Flexibilización de los requisitos exigidos para acceder a la negociación en un mercado regulado.
 - Reducción de la cifra de capital social mínimo exigido de 15 a 5 millones de euros.
 - Eliminación del requisito de que la financiación ajena de la entidad no supere el 70% de su activo.

Por otro lado, se propone que las SOCIMI tributen en función del resultado del ejercicio (como cualquier otra entidad), incrementándose las rentas exentas del 20 al 25% cuando más del 50% del activo de la entidad está constituido por viviendas, y fijándose el tipo de gravamen en el 19%.

- Para incentivar el arrendamiento de viviendas

Se proponen nuevas exenciones en el IRNR sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (salvo en paraísos fiscales):

- 60% para arrendamientos, aplicable a personas físicas no residentes, y

- 100%, para personas físicas residentes en la UE, cuando el arrendatario tenga entre 18 y 30 años y unos rendimientos del trabajo superiores al IPREM.

- Gravamen especial de No Residente

Se propone eliminar el especial sobre bienes inmuebles, que actualmente asciende al 3% de su valor catastral (excepto para entidades residentes en paraísos fiscales).

4.2 Delito fiscal

En el Anteproyecto preparado en el Consejo de Ministros del pasado 11 de mayo también se incluyen modificaciones en el régimen de delitos fiscales. Las propuestas que allí se contienen son las siguientes:

- Elevar de 5 a 6 años la pena máxima por delito fiscal e incrementar de 5 a 10 años el plazo de prescripción, todo ello para un nuevo subtipo agravado para las conductas más graves.

En concreto, se prevé dicho nuevo subtipo para casos en que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros, cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal o cuando se utilicen negocios, entes o territorios que dificulten u oculten la identidad del obligado tributario o la determinación de la cuantía defraudada.

- Incentivar la regularización voluntaria mediante la introducción de una atenuante por reparación del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

Se aplicaría en los casos de regularización dentro de los 2 primeros meses después de haber recibido una citación judicial y en los casos en que el contribuyente colabore en la identificación de otros sujetos responsables.

- Facilitar el cobro de las deudas tributarias facultando a la Administración Tributaria a no paralizar los procedimientos recaudatorios por la existencia de un proceso penal.
- Otorgar una mayor operatividad en los supuestos de tramas. En la actualidad se debe atender a lo defraudado en todo el año natural, y por ello hay que esperar a la finalización del mismo para denunciar el hecho como delito fiscal. Se propone que no sea necesario esperar al transcurso del año cuando se defraude más de 120.000 euros.

4.3 Tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles

El tratamiento de los rendimientos obtenidos por los socios de entidades mercantiles ha sido tradicionalmente controvertido en diversos ámbitos, fundamentalmente cuando en el socio concurren la condición de profesional y/o miembro del órgano de administración.

En la Nota 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, de 22 de marzo de 2012, referida únicamente al IRPF, la AEAT pretende contemplar los casos generales o más habituales, dando una serie de pautas a tener en cuenta. Así, se afirma lo siguiente:

- En primer lugar, se recuerda que el concepto de rendimiento del trabajo no está biunívocamente relacionado con el de la relación laboral propia del derecho laboral, dado que (i) existen rendimientos del trabajo que no derivan de relaciones laborales (como los rendimientos de administradores), o (ii) relaciones laborales que no generan rendimientos del trabajo sino de actividades económicas (relación laboral especial de determinados artistas). Existen también rendimientos del trabajo que no derivan de prestaciones de servicios, como las aportaciones a patrimonios protegidos de personas discapacitadas.
- Asimismo, se subraya que estamos ante una cuestión de hecho cuya valoración corresponde a los órganos administrativos.

Dicho lo anterior, la Nota distingue:

- Socios que son miembros de órganos de administración de sociedades anónimas o limitadas

En estos casos, la condición de socio no afecta a la calificación de los rendimientos como miembro del órgano de administración, que son rendimientos del trabajo, incluso en casos en que prevalezca el vínculo mercantil porque se simultanee con un contrato de alta dirección.

Esta calificación de los rendimientos es independiente de su deducibilidad o no en el Impuesto sobre Sociedades.

- Socios que prestan servicios a la sociedad anónima o limitada distintos (los servicios) de los propios de los miembros del órgano de administración

En estos casos, la doble condición de socio y administrador tampoco afecta a la calificación del rendimiento. El servicio generará rendimientos del trabajo o de la actividad económica dependiendo de si el socio ordena por cuenta propia y tiene medios de producción:

- Para saber si ordena por cuenta propia, resulta irrelevante la calificación de los contratos; lo que importa es si se dan los requisitos de dependencia y ajeneidad (en caso afirmativo, los rendimientos serán del trabajo). En relación con estos requisitos:
 - ◆ La condición de socio es un indicio de que no hay dependencia y ajeneidad.
 - ◆ No obstante, es posible que un socio no lleve a cabo ordenación por cuenta propia. Estamos de nuevo ante una cuestión de hecho.
 - ◆ En todo caso, a partir de un 50% de participación no puede entenderse que concurren dichas notas.

- Respecto a la existencia de medios propios en el socio, se insiste en que es condición imprescindible para que los rendimientos sean de la actividad económica. Asimismo, se indica que, en particular, en el caso de servicios profesionales, el principal medio de producción reside en el socio, es decir, en su capacitación.

- Socios profesionales de sociedades civiles profesionales

Se recuerda que las sociedades civiles son entidades en régimen de atribución de rentas, que no son contribuyentes del IRPF pero que atribuyen sus rentas a sus socios.

Estas rentas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan. Ello implica que los rendimientos del socio por su trabajo en una sociedad civil profesional no se integran en su IRPF como rendimientos del trabajo o de la actividad sino por la vía de la atribución de rentas (pero teniendo la naturaleza de rendimiento de la actividad obtenido por la sociedad).

- Socios trabajadores de cooperativas

Los rendimientos por los trabajos de los socios son rendimientos del trabajo.

4.4 Tasa farmacéutica

La [Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005](#) introdujo en la Ley 25/1990, del Medicamento, los denominados Ingresos por descuentos por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud. Las personas o grupos dedicados en España a la fabricación o importación de productos sanitarios que se dispensaran en territorio nacional a través de receta oficial del SNS, debían realizar un Ingreso (la conocida como “tasa farmacéutica”) calculado sobre el volumen de ventas de dichos productos.

Posteriormente, la Ley 29/2006, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, pasó a denominar esta figura como “Aportaciones por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud” y amplió su ámbito subjetivo también a los que ofertaran los referidos productos (no solo a los que los fabricaran o importaran), introduciendo otras matizaciones.

Aunque la “tasa farmacéutica” ha sido impugnada por su naturaleza tributaria (y su incompatibilidad, por tanto, con numerosos preceptos legales y constitucionales), la Administración y algunos tribunales ha venido manteniendo que estamos ante un descuento (en la actualidad se está tramitando una Cuestión de Inconstitucionalidad sobre este asunto). Siendo así, se ha planteado si la concesión de dicho descuento permite modificar la base imponible de IVA de las ventas que sirven de base para el cálculo del descuento, recuperando la cuota de IVA implícita.

La DGT (Consulta V0647-12, de 29 de marzo) aplica la teoría de los “descuentos en cadena” (con referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencias de 24 de octubre de 1996, asunto C-317/94, Elida Gibbs, y de 15 de octubre

de 2002, asunto C-427/98, Comisión contra Alemania, entre otras) y concluye que los descuentos llevan implícito un IVA que, por tanto, puede recuperarse mediante la modificación de la base imponible. Ello requiere emitir las correspondientes facturas rectificativas, que tendrán como destinatario al distribuidor pero que serán conservadas por el emisor.

A su vez, se afirma que estas operaciones no se deben incluir en el Modelo 347 de operaciones con terceros.

Con un criterio discutible aunque ya reiterado, la DGT interpreta que la regularización de la situación del sujeto respecto a ejercicios pasados solo puede hacerse en la propia declaración-liquidación del período en que debe efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año, y no por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (para el que la norma otorga cuatro años). Lo razonable, dado que la Ley no distingue, es que el sujeto pueda optar por ambos mecanismos.

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

© Mayo 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.