

9-2012  
Octubre, 2012

La Ley General Tributaria regula la obligación de que, a requerimiento de la Administración tributaria, se proporcionen datos, informes, antecedentes y justificantes, no solo relativos a las obligaciones tributarias del requerido, sino también a las que puedan deducirse de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros. El principal requisito para que el requerimiento sea válido es que la información solicitada se refiera a datos de trascendencia tributaria.

Esta obligación se enmarca en el lógico y necesario deber de colaboración que tiene todo ciudadano con respecto de las Administraciones públicas y más concretamente con nuestra Administración tributaria, que persigue el fraude fiscal.

No obstante, habitualmente se reprocha que este tipo de requerimientos puedan carecer de la necesaria motivación y proporcionalidad, también exigible a la Administración por afectar en muchos casos de una manera directa a la actividad profesional o empresarial del requerido.

El Tribunal Supremo y, más recientemente, la Audiencia Nacional (en Sentencia de 26 de julio de 2012 que comentamos en este boletín), consideran, no obstante, que, en lo que se refiere a requerimientos sobre terceros distintos del sujeto requerido, el requisito de motivación se entiende cumplido con la simple mención de que la información que se requiere es de contenido económico y tiene trascendencia tributaria, ya que se necesita para el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Igualmente concluyen que los requerimientos genéricos y masivos no son desproporcionados, por cuanto pueden ser necesarios para los fines propuestos.

El contenido de estas Sentencias y la reciente profusión de requerimientos de este tipo por parte de la Administración, nos hacen recordar que la propia Ley General Tributaria tiene un régimen sancionador muy gravoso para casos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria (entre otros, no atendiendo requerimientos de información como los indicados), con multas que pueden llegar al 3% de la cifra de negocios del infractor (del año en que se produjo la infracción), con un mínimo de 600.000 euros.

## ÍNDICE

<b>1. SENTENCIAS</b>	<b>4</b>
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No se puede rechazar la compensación de las pérdidas de un EP basándose en que también se pueden deducir en el país de la casa central (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, en el asunto C-18/11)	4
1.2 Impuesto sobre Sociedades e IRPF.- Imprudencia de incluir en la autoliquidación de un determinado ejercicio las retenciones soportadas en otros ejercicios y de deducir las retenciones antes de que surja la obligación de practicarlas (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de julio de 2012; y Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 27 de septiembre de 2012)	4
1.3 IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta: no hay enriquecimiento injusto cuando las rentas sobre las que se debió retener han sido declaradas exentas por el contribuyente (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de julio de 2012)	5
1.4 IRPF.- Indemnizaciones por despido: no se aplica el tratamiento de rendimientos irregulares a los “blindajes” (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de julio de 2012)	5
1.5 IRPF.- Opción por la declaración individual una vez transcurrido el plazo de presentación de la declaración, si la opción por la tributación conjunta fue inducida por un error de la Administración (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 23 de marzo de 2012)	6
1.6 IVA.- Es necesario probar la mala fe para denegar el derecho a deducciones o exenciones (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 6 de septiembre de 2012, en los asuntos C-324/11 y C-273/11)	7
1.7 IVA.- Aplicación de la regla de prorrata en sociedades holding que de manera accesoria a su actividad principal prestan servicios de gestión a sus participadas (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, en el asunto C-496/11)	7
1.8 ITP y AJD.- La exención en el AJD de la novación de préstamos hipotecarios es también de aplicación para la novación de créditos hipotecarios (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 25 de junio de 2012)	9
1.9 Normativa aduanera.- Efectos del incumplimiento de obligaciones en la gestión del régimen de perfeccionamiento activo y de depósito aduanero (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 6 de septiembre de 2012, en los asuntos C-28/11 y C-262/10)	9
1.10 Fraudes de Ley.- Una vez firme la declaración de fraude de Ley, la impugnación de la liquidación no puede fundamentarse en la disconformidad con dicha declaración (Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de junio de 2012)	10



1.11	Procedimiento recaudatorio.- Cómputo de los intereses de demora en la emisión de nuevas liquidaciones emitidas tras la anulación de las anteriores (Tribunal Supremo. Cuatro Sentencias de 14 de junio de 2012)	11
1.12	Valoración de la prueba. Los tribunales de lo contencioso- administrativo pueden revisar la prueba no presentada en el procedimiento inspector (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2012)	11
1.13	Requerimientos de información.- Los requerimientos indeterminados de datos son admisibles, en tanto cumplen con el requisito de trascendencia tributaria (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de julio de 2012)	12
<b>2.</b>	<b>CONSULTAS</b>	<b>13</b>
2.1	Impuesto sobre Sociedades.- Durante el período de retroacción contable, las rentas imputadas a la sociedad beneficiaria de una operación de escisión no perderán el tratamiento fiscal que correspondía a la entidad escindida (Dirección General de Tributos. Consulta V1616-12, de 26 de julio de 2012)	13
2.2	Impuesto sobre Sociedades.- El deterioro fiscal de las participaciones se calculará a partir del balance individual y no del consolidado (Dirección General de Tributos. Consulta V1600-12, de 23 de julio de 2012)	13
2.3	Impuesto sobre Sociedades.- Se mantiene la aplicación del “patent box” en entidades que reciben los intangibles como consecuencia de operaciones acogidas al régimen de neutralidad fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V1592-12, de 20 de julio de 2012)	14
<b>3.</b>	<b>LEGISLACIÓN</b>	<b>14</b>
3.1	Pagos Fraccionados: Modelos 202 y 222	14
3.2	Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013	15
3.3	Proyecto de Ley por el que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica	15
<b>4.</b>	<b>OTROS</b>	<b>16</b>
4.1	Procedimiento de infracción de la Comisión Europea contra España en relación con la exención por reinversión en vivienda habitual	16
4.2	Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores	17

## 1. SENTENCIAS

### 1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No se puede rechazar la compensación de las pérdidas de un EP basándose en que también se pueden deducir en el país de la casa central (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, en el asunto C-18/11)

El Reino Unido denegaba la posibilidad de compensar en el régimen de consolidación fiscal las pérdidas generadas por un establecimiento permanente (EP) en el entendimiento de que dichas pérdidas podían aprovecharse dos veces, tanto por el EP que consolida como por la casa central que está establecida en otro Estado Miembro.

El Tribunal determina que esta norma del Reino Unido es contraria a Derecho Comunitario, ya que (i) el derecho al uso de las pérdidas en un Estado no puede limitarse por cómo esas pérdidas se utilicen (o no) en otro Estado; dado que (ii) lo contrario no respetaría el principio de la libertad de establecimiento.

### 1.2 Impuesto sobre Sociedades e IRPF.- Improcedencia de incluir en la autoliquidación de un determinado ejercicio las retenciones soportadas en otros ejercicios y de deducir las retenciones antes de que surja la obligación de practicarlas (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de julio de 2012; y Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 27 de septiembre de 2012)

El recurrente incluyó en su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio retenciones que se habían soportado en ejercicios anteriores. En este caso concreto, las retenciones las había soportado una sociedad que fue absorbida por la recurrente.

La Audiencia Nacional considera que la declaración-liquidación de un ejercicio concreto no es instrumento apto para interesar la deducción de las retenciones soportadas en ejercicios distintos. No obstante, la Audiencia Nacional deja abierta la puerta a la devolución de las retenciones ordenando al órgano competente la apertura de un procedimiento en el que se analice si procede o no dicha devolución.

Por su parte, el TEAC, en relación con el derecho a la deducción de las retenciones en el IRPF, afirma que dicha deducción no es posible hasta que haya surgido la obligación de retener. En el caso concreto analizado, en el que se hace referencia a retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas, el TEAC afirma que:

- La obligación del retenedor es practicar la retención e ingresarla y el momento de la retención será aquél en que la renta se abone o satisfaga, independientemente del momento de devengo o exigibilidad de la renta.
- El contribuyente tiene derecho a deducir la retención en el mismo período en el que proceda imputar temporalmente la renta (el de devengo, en el caso de rendimientos de actividades económicas), pero este derecho no surge hasta que no haya nacido la obligación de retener. Es decir, la deducibilidad de la retención está condicionada al abono de la renta sometida a retención (aunque la deducibilidad es independiente de

que las retenciones se hayan practicado en el importe correcto o no y, de hecho, en caso de que no haya sido así, el contribuyente debe deducirse la retención debida y no la practicada).

- Como puede no coincidir en el tiempo la imputación de los ingresos por el contribuyente y el cobro de los mismos, el contribuyente deberá, en su caso, para deducir las retenciones, formular la correspondiente solicitud de rectificación de autoliquidación. En definitiva, pueden darse dos situaciones:
  - Que la autoliquidación del IRPF del perceptor no se hubiese presentado aún en el momento en el que se produce el cobro de la renta. En este caso, se incluirán en la autoliquidación tanto las rentas como las retenciones.
  - Que ya se hubiera presentado la autoliquidación del IRPF antes del cobro de las rentas sometidas a retención pero éstas hayan sido incluidas en la misma por haberse devengado. En este caso, en la declaración se habrán debido incluir las rentas pero no se habrán podido deducir las retenciones. Para deducirlas, cuando se practiquen, habrá de solicitarse la rectificación de la autoliquidación.

### **1.3 IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta: no hay enriquecimiento injusto cuando las rentas sobre las que se debió retener han sido declaradas exentas por el contribuyente (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de julio de 2012)**

Constituye ya jurisprudencia la doctrina del Tribunal Supremo relativa a que no pueden exigirse al pagador las retenciones o ingresos a cuenta que debió practicar y no practicó cuando, en el momento de la revisión administrativa de la obligación de retener, se constata que el perceptor ya declaró las rentas y tributó por ellas (sin perjuicio de los correspondientes intereses de demora y eventuales sanciones).

El TEAC, que ya ha asumido dicha jurisprudencia, ha aclarado que, en todo caso, esta teoría solo aplica cuando se produce dicha constatación; es decir, solo puede aplicarse la teoría de la prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración cuando el contribuyente ya ha tributado.

En esta línea, el Tribunal Supremo afirma ahora que no cabe la aplicación de dicha teoría cuando el perceptor ha declarado las rentas percibidas como exentas y lo que se discute, precisamente, es dicha exención. Es decir, si finalmente se concluye que las rentas no están exentas, sí procede exigir al pagador la correspondiente retención, dado que en tal caso el impuesto no habrá sido ingresado por el contribuyente.

### **1.4 IRPF.- Indemnizaciones por despido: no se aplica el tratamiento de rendimientos irregulares a los “blindajes” (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de julio de 2012)**

En el supuesto analizado, en el momento del despido se le pagó a un trabajador una indemnización en la que también se tenía en cuenta, según se había reconocido en su contrato, la antigüedad que arrastraba de otras empresas en las que había trabajado previamente y que no eran del mismo grupo a efectos laborales.

El Tribunal entiende que esa mayor indemnización no puede entenderse generada en más de dos años, dado que no se ha producido un “esfuerzo para generar la renta” prolongado en el tiempo. Entiende que ese exceso no tiene relación con el tiempo que ha trabajado en la empresa, sino con un reconocimiento en el contrato de trabajo que, en el momento del despido, generó el derecho a una indemnización superior a la establecida en el Estatuto de los Trabajadores.

La Sentencia contiene otro pronunciamiento de interés, éste de tipo procesal:

- En el procedimiento administrativo, se había alegado únicamente la exención de la indemnización satisfecha. Posteriormente, cuando se alcanzó la vía contenciosa, aunque se insistió en esta alegación, también se añadió que (de forma subsidiaria) en caso de que la indemnización no estuviera exenta, entonces cabía aplicar el tratamiento como “renta irregular”.
- La Audiencia Nacional no analizó esta alegación por entender que no cabía introducir una nueva pretensión en el proceso.
- El Tribunal Supremo, sin embargo, considera que no se trata de una nueva pretensión, dado que la única pretensión es la anulación de la liquidación administrativa. La nueva alegación es solo un nuevo argumento jurídico en defensa de la pretensión principal de anulación.

#### **1.5 IRPF.- Opción por la declaración individual una vez transcurrido el plazo de presentación de la declaración, si la opción por la tributación conjunta fue inducida por un error de la Administración (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 23 de marzo de 2012)**

La Agencia Tributaria envió al contribuyente el borrador de declaración sin incluir el importe de una ayuda recibida por la Junta de Castilla y León -que sí figuraba en los datos fiscales remitidos- por lo que se daba a entender que tal ayuda se consideraba exenta por la propia Administración. Los contribuyentes confirmaron el borrador de declaración conjunta, de acuerdo con la opción de tributación que les resultaba económicamente más favorable conforme a dicho borrador.

Posteriormente, los demandantes recibieron una propuesta de liquidación provisional en la que se incluían como sujetos los rendimientos derivados de esa ayuda. Ante dicha liquidación los contribuyentes advirtieron que, si tales rendimientos estaban sujetos, era más favorable la opción por la tributación individual. El TEAC denegó la pretensión de los recurrentes de optar por dicha modalidad de tributación, sobre la base del principio en virtud del cual, una vez ejercitada la opción y finalizado el plazo de presentación de la declaración, ésta ya no puede ser modificada.

El TSJ de Castilla y León declara, en contra de ello, que, aunque el borrador de declaración que se remite a los contribuyentes lo es siempre “a meros efectos informativos”, resulta evidente que en el caso enjuiciado parece claro que la decisión inicial de optar por la tributación conjunta fue inducida por la información errónea proporcionada por la Administración. No admitir, en tal caso, el cambio de opción, iría contra el principio de confianza legítima.

**1.6 IVA.- Es necesario probar la mala fe para denegar el derecho a deducciones o exenciones (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 6 de septiembre de 2012, en los asuntos C-324/11 y C-273/11)**

El TJUE emite dos nuevas sentencias (en línea con la comentada en nuestro Boletín de Septiembre de 2012, en el asunto C-334/10) en las que se reconoce el derecho, a efectos de IVA, de disfrutar de las correspondientes deducciones o exenciones aun cuando la otra parte en la operación haya cometido alguna irregularidad, siempre que el sujeto pasivo hubiera actuado con la diligencia debida:

- En la sentencia emitida en el asunto C-273/11 se analiza el supuesto de una adquisición intracomunitaria de bienes en la que un empresario húngaro vendía a un empresario italiano una mercancía, pactando que el transporte era competencia del adquirente. El empresario húngaro declaró exenta la entrega, tras comprobar que el empresario italiano disponía del correspondiente número de identificación a efectos de IVA.

Posteriormente se demostró que se le había retirado al adquirente su número de identificación a efectos de IVA con efectos retroactivos, es decir, afectando a la fecha en que se realizó la operación.

El Tribunal establece que en la medida en que el vendedor comprobó el número de identificación a efectos de IVA en el momento de la operación, no le es exigible mayor diligencia, no siendo procedente la denegación de la exención al vendedor.

- En la Sentencia del asunto C-324/11 se trata el caso de un sujeto pasivo que había soportado IVA por los servicios prestados por un empresario al que se le había retirado la licencia para operar (y que, de hecho, no declaró el IVA repercutido). El TJUE determina que no se le puede negar el derecho a deducir el IVA cuando se cumplen los requisitos formales y materiales para ello, salvo que la Administración pruebe fehacientemente que conocía el fraude.

**1.7 IVA.- Aplicación de la regla de prorata en sociedades holding que de manera accesoria a su actividad principal prestan servicios de gestión a sus participadas (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, en el asunto C-496/11)**

Una sociedad portuguesa prestaba servicios de administración y gestión a sociedades en las que participaba. En el marco de dichas operaciones soportaba IVA por la adquisición de bienes y servicios que posteriormente refacturaba a sus filiales, con la correspondiente repercusión del IVA.

La Administración negó la posibilidad de deducir todo el IVA soportado por entender que debía aplicarse la regla de prorata. Frente a ello, la entidad defendía la deducibilidad total del IVA soportado con base en que dicho IVA derivaba de operaciones exclusivamente afectas a la actividad de administración y gestión y no a la de tenencia de participaciones.

El Tribunal:

- Recuerda en primer lugar que una sociedad holding que se dedica únicamente a la adquisición de participaciones en otras empresas, sin intervenir en su gestión, no es sujeto pasivo de IVA y, por tanto, no tiene derecho a deducir el IVA soportado, sin perjuicio de sus derechos como accionista o socio. En definitiva, la mera adquisición y tenencia de participaciones no es actividad económica.
- Señala que, no obstante, el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención en la gestión en las entidades en las que se participa; esta gestión es una actividad económica en la medida en que implique realizar operaciones sujetas a IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos.
- En relación con el derecho a la deducción, afirma que éste forma parte del mecanismo del IVA y que, en principio, no puede limitarse. De hecho, las únicas limitaciones o excepciones posibles serán aquellas expresamente previstas por la Directiva.

El principio fundamental a estos efectos es que el IVA será deducible en la medida en que las operaciones por las que se soporta el IVA estén directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción.

No obstante, acepta el Tribunal que es admisible un derecho a deducción incluso en casos en que no exista dicho vínculo directo e inmediato, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales y, como tales, sean constitutivos del precio de los bienes que se entregan o de los servicios que se prestan. En definitiva, se entenderá que estos costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad.

- Conforme a lo anterior, el TJUE concluye que una holding que, con carácter accesorio a su actividad principal, adquiere bienes o servicios que factura a sus filiales, podrá deducir el IVA soportado si los servicios adquiridos están relacionados directa e inmediatamente con las operaciones económicas que dan derecho a la deducción.

Cuando, por el contrario, se utilicen los bienes y servicios adquiridos indistintamente para operaciones que dan derecho a deducción y operaciones que no lo dan, solo podrá deducirse la parte del IVA proporcional a las primeras (regla de prorata). Asimismo, si se utilizan para actividades económicas y actividades no económicas, los Estados podrán establecer los correspondientes métodos de reparto y deducción pero siempre teniendo en cuenta la finalidad de la normativa de IVA y, por tanto, definiendo un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos que sea realmente imputable a cada actividad.



**1.8 ITP y AJD.- La exención en el AJD de la novación de préstamos hipotecarios es también de aplicación para la novación de créditos hipotecarios (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 25 de junio de 2012)**

Se analiza si a los créditos hipotecarios les es de aplicación la exención prevista en el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios a la que se remite la Ley reguladora del ITP y AJD, en relación con la novación de los préstamos hipotecarios y su tributación por el gravamen gradual de la modalidad de AJD.

El TEAR consideró que la novación de los créditos hipotecarios no podía estar incluida en el ámbito de dicha exención, dado que ésta está prevista únicamente para los préstamos hipotecarios, alegando que los beneficios fiscales no se pueden aplicar por analogía.

Por el contrario, la Sala, tras un análisis de la diferencia entre “interpretación de la norma” y “aplicación de analogía”, concluye que la normativa aquí debatida se refiere indistintamente a créditos y a préstamos hipotecarios, y que ello no significa aplicación de analogía del beneficio fiscal, sino una mera interpretación de la norma atendiendo a los criterios admitidos en derecho: gramatical, lógico, teleológico, histórico y sistemático.

**1.9 Normativa aduanera.- Efectos del incumplimiento de obligaciones en la gestión del régimen de perfeccionamiento activo y de depósito aduanero (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 6 de septiembre de 2012, en los asuntos C-28/11 y C-262/10)**

El TJUE ha dictado dos sentencias en las que concluye que el incumplimiento de obligaciones en la gestión de regímenes aduaneros (en particular, perfeccionamiento activo y depósito aduanero) determina (i) la inaplicación de las ventajas asociadas y (ii) la procedencia de la liquidación de la deuda aduanera, aun cuando las mercancías hayan sido debidamente ultimadas mediante su vinculación al régimen de exportación.

Los dos casos que se plantean ante el Tribunal, si bien abordan regímenes aduaneros distintos y analizan obligaciones de gestión también distintas (estado de liquidación para el régimen de perfeccionamiento activo y registro en la contabilización de existencias para el de depósito aduanero) tienen por objeto la interpretación de la misma disposición legal y, en particular, el supuesto residual de nacimiento de la deuda aduanera previsto en el artículo 204 del Código Aduanero Comunitario, por virtud del cual el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, origina una deuda aduanera de importación.

Para el TJUE resulta indiferente que la finalidad de los regímenes se hubiera cumplido (en particular la exportación), considerando ajustada a Derecho la liquidación de la deuda aduanera por todas las mercancías afectadas por el incumplimiento de las obligaciones en la gestión del régimen.

En particular, en los casos analizados en las sentencias anteriores, el Tribunal concluye que:

- La presentación fuera de plazo del estado de liquidación (30 días desde la ultimación) en el régimen de perfeccionamiento activo, implica el nacimiento de una deuda aduanera para todas las mercancías objeto de declaración, aun cuando ya hubieran sido reexportadas.
- La anotación fuera de plazo en la contabilidad de existencias de la salida de las mercancías del régimen de depósito aduanero (que debe efectuarse en el mismo momento de la salida), implica el nacimiento de una deuda aduanera para las mercancías inscritas extemporáneamente, aun cuando hayan sido exportadas.

En ninguno de los casos se considera de aplicación la excepción al devengo de la deuda aduanera, bien por no haberse apreciado circunstancias excepcionales que hubieran permitido la prórroga del plazo de la presentación del estado de liquidación en el caso de perfeccionamiento activo, bien por no preverse como excepción la inscripción extemporánea en la contabilidad de existencias en el régimen de depósito.

Los pronunciamientos anteriores ponen de manifiesto que no basta con cumplir con la finalidad de los regímenes y probar el destino de los bienes sino que es necesario un cumplimiento escrupuloso de todas las obligaciones inherentes a su gestión, para evitar que las ventajas asociadas a los mismos sean posteriormente denegadas.

#### **1.10 Fraudes de Ley.- Una vez firme la declaración de fraude de Ley, la impugnación de la liquidación no puede fundamentarse en la disconformidad con dicha declaración (Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de junio de 2012)**

La declaración de fraude de Ley requiere un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado; solo tras esta declaración (susceptible de recurso) podrá emitirse la correspondiente liquidación administrativa.

En el caso analizado en esta Sentencia, el sujeto no impugnó la declaración de fraude de Ley sino únicamente la posterior liquidación; el TEAR de Madrid desestimó la reclamación contra esta liquidación, al entender que a través de ella se estaba pretendiendo impugnar la declaración de fraude de ley, que había devenido firme.

El Tribunal Supremo confirma esta teoría, afirmando que:

- El procedimiento de declaración de fraude de Ley es autónomo y, por tanto, susceptible de recurso independiente al que proceda contra la liquidación.
- Si la declaración administrativa de fraude de Ley resulta firme, las liquidaciones tributarias derivadas de la misma no pueden ser impugnadas sobre la base de la disconformidad con dicha declaración.

- En definitiva, ello no resta a la liquidación el carácter de acto administrativo impugnabile, pero su impugnación no podrá sustentarse en una supuesta no conformidad a Derecho de la declaración de fraude de ley, por tener ésta carácter de firme.

Reconoce el Tribunal que, con la actual Ley General Tributaria, en la que ya no se regula la figura del fraude de Ley sino la del conflicto en la aplicación de la norma, el informe de la Comisión consultiva sobre el conflicto no es susceptible de impugnación autónoma e independiente, pero también que este nuevo procedimiento no era el contemplado con anterioridad respecto al fraude de Ley.

#### **1.11 Procedimiento recaudatorio.- Cómputo de los intereses de demora en la emisión de nuevas liquidaciones emitidas tras la anulación de las anteriores (Tribunal Supremo. Cuatro Sentencias de 14 de junio de 2012)**

El Tribunal Supremo modifica en estas cuatro sentencias su criterio en relación con el cálculo de intereses de demora en liquidaciones giradas como consecuencia de la anulación de otras anteriores tras el correspondiente recurso o reclamación, ya sea en vía económico-administrativa o jurisdiccional.

Así, acogiendo la doctrina establecida en los votos particulares de sus Sentencias de 28 de junio y 18 de octubre de 2010 y de 23 de mayo de 2011, el Tribunal afirma que el día final del cómputo de los intereses de demora es el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación original, posteriormente anulada por resolución o sentencia.

Concretamente, el Tribunal Supremo señala que *aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación, en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración.*

#### **1.12 Valoración de la prueba. Los tribunales de lo contencioso- administrativo pueden revisar la prueba no presentada en el procedimiento inspector (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2012)**

En el supuesto analizado, la Inspección solicitó al obligado tributario que justificase la deducibilidad de unos gastos mediante la aportación de determinada documentación. El sujeto pasivo no la aportó a la Inspección pero sí lo hizo posteriormente en el procedimiento contencioso-administrativo.

El Tribunal Supremo afirma en esta Sentencia que el recurso contencioso-administrativo supone un nuevo proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan de aplicación los derechos y garantías constitucionales y en el que, por tanto, pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no alegados en vía administrativa, lo que incluye la posibilidad de proponer prueba y aportar nuevos documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originalmente deducida.

Tras esta conclusión, el Tribunal Supremo ordena la retroacción de las actuaciones a la vía administrativa para que sea la Inspección la que proceda a la valoración adecuada de las nuevas pruebas admitidas en vía judicial, antes de practicar, en su caso, una nueva liquidación.

La Sentencia contiene dos votos particulares en los que se manifiesta que esta doctrina, de generalizarse, puede desvirtuar las funciones inspectoras y la naturaleza del procedimiento contencioso-administrativo.

**1.13 Requerimientos de información.- Los requerimientos indeterminados de datos son admisibles, en tanto cumplen con el requisito de trascendencia tributaria (Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de julio de 2012)**

Se analiza la validez de los requerimientos indeterminados y masivos de información, referidos a una pluralidad de afectados, para la obtención de información no directamente vinculada a la comprobación de contribuyentes, impuestos o ejercicios concretos. La Sala modifica el criterio que había mantenido hasta ahora y adopta el reciente criterio del Tribunal Supremo recogido en la Sentencia de 3 de noviembre de 2011.

En el caso analizado por la Audiencia Nacional el requerimiento fue dirigido a un gran almacén, solicitando datos de aquellas personas que hubieran realizado pagos con la “tarjeta” propia del establecimiento por importe anual igual o superior a 30.000 euros. En el caso previamente analizado por el Tribunal Supremo el requerido era una entidad bancaria en relación con cuentas bancarias superiores a un determinado importe.

En relación con la falta de motivación de dichos requerimientos, declaró el Tribunal Supremo que cuando el requerimiento expresa que la información es de contenido económico y tiene trascendencia tributaria, así como que se necesita “para el desarrollo de las actuaciones encomendadas a los Servicios de Inspección de la AEAT”, resulta obvio e incuestionable que el requerimiento cumple el requisito de motivación.

Asimismo se declara que el carácter masivo, indiscriminado y genérico del requerimiento no lo hace incurrir en una falta de proporcionalidad, por existir una clara correspondencia entre los medios empleados y el fin propuesto.

Para el Tribunal Supremo, el deber de colaboración con la Administración que se recoge en el artículo 93 de la Ley General Tributaria se impone sin más limitación que la trascendencia tributaria de la información solicitada, lo que permite amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración.

## 2. CONSULTAS

### 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Durante el período de retroacción contable, las rentas imputadas a la sociedad beneficiaria de una operación de escisión no perderán el tratamiento fiscal que correspondía a la entidad escindida (Dirección General de Tributos. Consulta V1616-12, de 26 de julio de 2012)

Una sociedad (A) aportó mediante operaciones acogidas al régimen de neutralidad fiscal participaciones en entidades no residentes (M) a una sociedad de nueva creación (N). Posteriormente, en el mismo ejercicio, y según descripción de la consulta, “*se llevó a cabo una operación de escisión total mediante la cual la sociedad consultante*” (A) “*se extinguió, siendo una de las sociedades beneficiarias la sociedad H, a la que se atribuirán, entre otros elementos, las participaciones de la sociedad N. Las partes establecieron como fecha de retroacción contable el 1 de enero de 2011*”. Esta escisión se acogió al régimen de neutralidad fiscal. Tanto A como N se habían acogido al régimen de ETVE, no así la entidad H, beneficiaria de la escisión.

Antes de la aportación y la escisión, la sociedad aportante (A) –posteriormente extinguida en la escisión–, obtuvo dividendos distribuidos por sus sociedades participadas (M), cumpliendo todos los requisitos para aplicar la exención de dividendos de fuente extranjera.

Sin embargo, al cierre del ejercicio es la sociedad beneficiaria de la escisión (H) la que participa (indirectamente) en las entidades no residentes y, en virtud de las operaciones realizadas, no cumple los requisitos para aplicar la referida exención (entre otras, no tiene al menos el 5% de las entidades participadas que distribuyeron los dividendos).

Se plantea si H puede aplicar la exención para los dividendos percibidos por A (antes de la escisión) de M. La DGT concluye lo siguiente:

- Que el principio de subrogación recogido en el artículo 90 del TRLIS no surte efectos hasta que la operación de escisión total haya sido objeto de inscripción en el Registro Mercantil.
- Que, no obstante, durante el plazo de retroacción contable, en el que las rentas de la entidad escindida se imputan contablemente a la entidad beneficiaria de la escisión, los dividendos no pierden el tratamiento fiscal que corresponde a la entidad escindida, esto es, mantienen el régimen fiscal que le corresponde a la entidad escindida aun cuando los mismos sean imputados contable y fiscalmente a la entidad beneficiaria de la extinción.

### 2.2 Impuesto sobre Sociedades.- El deterioro fiscal de las participaciones se calculará a partir del balance individual y no del consolidado (Dirección General de Tributos. Consulta V1600-12, de 23 de julio de 2012)

El artículo 12.3 del TRLIS limita la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades no cotizadas, señalando que no podrán exceder, entre otros límites, de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio.

A la vista de esta regla general, se viene planteando si los balances a utilizar para el cálculo de la referida diferencia son los balances individuales de las entidades participadas o los balances consolidados. La Audiencia Nacional, en Sentencia de 9 de junio de 2011, se decantó por la utilización de los balances consolidados.

Sin embargo, la DGT, con base en las Resoluciones del TEAC de 15 de marzo de 2007 y 3 de abril de 2008, concluye que el balance a considerar es el balance individual de la sociedad participada y no el balance consolidado.

### **2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Se mantiene la aplicación del “patent box” en entidades que reciben los intangibles como consecuencia de operaciones acogidas al régimen de neutralidad fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V1592-12, de 20 de julio de 2012)**

En el marco de un proceso de reorganización societaria, se pretende segregar, mediante una escisión parcial, los activos, pasivos, derechos, obligaciones, know-how e intangibles afectos a la actividad de I+D, así como los medios materiales y humanos vinculados a la misma, en favor de una entidad de nueva creación.

Se plantea la posibilidad de que la entidad de nueva creación aplique la reducción del artículo 23 del TRLIS (“patent box”) sobre los ingresos por la cesión de los intangibles adquiridos en la escisión, aun cuando no fue esa entidad la que los creó.

La DGT señala que, como consecuencia del principio de subrogación, la entidad adquirente de los activos creados por la entidad transmitente podrá subrogarse en el derecho a aplicar la referida reducción, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para su aplicación.

## **3. LEGISLACIÓN**

### **3.1 Pagos Fraccionados: Modelos 202 y 222**

El 29 de septiembre se publicó en el BOE la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) y se modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal.

Nos remitimos a nuestro boletín de novedades 7-2012 de octubre de 2012, cuyo link adjuntamos, en el que se desarrollan las novedades introducidas con mayor detalle (<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Novedades-Fiscal-7-2012.pdf>).

### 3.2 Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013

El pasado 1 de octubre se publicó en el BO de las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013, para su tramitación parlamentaria. La mayor parte de las medidas tributarias que se introducen son las que habitualmente recoge esta norma y que inciden en las principales figuras del sistema tributario (coeficientes de actualización en IRPF e Impuesto sobre Sociedades, pagos fraccionados en este último impuesto, actualizaciones en el IBI o en el ITP y AJD, etc).

### 3.3 Proyecto de Ley por el que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica

En el BO de las Cortes Generales del 4 de octubre se ha publicado el Proyecto de Ley por el que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, para su tramitación parlamentaria.

Algunas de las novedades tributarias que se plantean son muy relevantes. Destacan las siguientes:

- En relación con el IRPF se propone:
  - Suprimir la deducción por inversión en vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013, pero estableciéndose un régimen transitorio para los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual antes de 31 de diciembre de 2012 o satisfecho cantidades antes de dicha fecha para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razones de discapacidad en su vivienda.
  - Crear un gravamen especial del 20% sobre los premios de determinadas loterías y apuestas que hasta ahora estaban exentos (que también afecta a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes). Para el resto de juegos se pretende permitir computar las pérdidas con el límite de las ganancias obtenidas en el ejercicio.
  - Incluir las ganancias patrimoniales generadas en menos de un año en la base general.
  - Modificar la regla de cálculo de la retribución en especie derivada de la cesión de vivienda a los empleados, cuando la misma no sea propiedad de la empresa. La retribución en especie se cuantificaría por el importe del coste del alquiler asumido por el empleador.
  - Prorrogar durante el año 2013 el tratamiento aplicable para los gastos e inversiones efectuados para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (prórroga que también afectaría al Impuesto sobre Sociedades).

- Aprobar una actualización de balances (que también afectaría a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes) sometiendo a un gravamen único del 5% del saldo acreedor de la correspondiente cuenta de reserva de revalorización que habría de constituirse.
- En el Impuesto sobre Sociedades se propone:
  - Limitar, con carácter temporal, la amortización fiscalmente deducible para todas las empresas que no cumplan los requisitos del régimen de empresas de reducida dimensión. Así, solo podrían deducir el 70% del gasto por amortizaciones que resulte del método de amortización que vengán aplicando.
  - Prorrogar a 2013 el tipo de gravamen super-reducido del 20/25% para las Micropymes.
- En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio se propone en el Proyecto prorrogar durante el ejercicio 2013 la eliminación de la bonificación estatal del 100% aplicable sobre la cuota íntegra del impuesto.
- En el Impuesto sobre el Valor Añadido se propone:
  - Determinar expresamente que constituye entrega de bienes la adjudicación de los inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, en proporción a su participación.
  - En el supuesto de modificación de la base imponible como consecuencia de créditos total o parcialmente incobrables se quiere establecer que, en las operaciones a plazos, bastará instar el cobro de uno de los plazos para proceder a modificar la base imponible de todos ellos.
- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se pretende la no sujeción a la modalidad de AJD (documentos administrativos) de las anotaciones preventivas en Registros públicos que vengán ordenadas por la autoridad administrativa.

## 4. OTROS

### 4.1 Procedimiento de infracción de la Comisión Europea contra España en relación con la exención por reinversión en vivienda habitual

La Ley del IRPF regula una exención para las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en determinadas condiciones.

Esta exención no es aplicable en caso de sujetos que no sean residentes, motivo por el que la Comisión Europea ha abierto procedimiento de infracción contra España al considerar que la normativa española discrimina a los no residentes.



#### 4.2 Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

El pasado 5 de octubre se remitió al Senado el texto aprobado por el Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En dicho texto se ha introducido una modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que (de aprobarse) para limitar la aplicación de las reglas de dicho artículo solamente a aquellos casos en que las transmisiones de valores sean una cobertura de transmisiones de inmuebles (mediante la interposición de figuras societarias).

En este sentido, se propone la modificación del referido artículo:

- Estableciendo una exención general (en IVA o ITP) de las transmisiones de valores, salvo para los casos en que se trate de eludir el pago del impuesto correspondiente mediante la interposición de figuras societarias que encubran la transmisión de inmuebles.

A estos efectos, se establecerían determinadas presunciones de la existencia de fraude (que, como presunciones "iuris tantum", que podrían ser objeto de prueba en contrario por el contribuyente) en línea con los supuestos ya conocidos de adquisición de control de sociedades con activo mayoritariamente compuesto por inmuebles. Quedarían fuera de dichas presunciones, con la redacción propuesta, los supuestos de inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales.

- Se excluiría completamente el gravamen en las adquisiciones de valores en los mercados primarios.
- Se introducirían los cambios pertinentes en la regulación del IVA, a los efectos de que se pueda verificar el gravamen por este Impuesto.

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

© Octubre 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.