

9-2013
Octubre, 2013

La doctrina administrativa y judicial sobre la competencia de la Inspección tributaria para revisar operaciones realizadas en ejercicios prescritos no es uniforme. En los últimos tiempos, no obstante, se observa una consolidación de la posición contraria a esta posibilidad, en un planteamiento que parece más acorde con el instituto de la prescripción y la seguridad jurídica.

Por ejemplo, en Sentencia de 24 de enero de 2013, la Audiencia Nacional negaba la posibilidad de la Inspección de cuestionar la deducibilidad de unos gastos financieros como consecuencia de la declaración en fraude de Ley de la operación que estaba en el origen del endeudamiento que generaba dichos gastos, porque dicha operación se había realizado en un ejercicio que estaba prescrito.

Anteriormente, en Sentencia de 24 de mayo de 2012, el mismo Tribunal afirmaba, en relación con la comprobación de bases imponibles negativas, que, aunque la Ley del Impuesto sobre Sociedades obliga al contribuyente a “acreditar” la “procedencia y cuantía” de las bases imponibles negativas que pretende compensar, no se debe alterar el instituto de la prescripción tributaria, de forma que el interesado solo debe conservar los soportes documentales y contables, a fin de que la Administración Tributaria pueda constatar la existencia de las bases imponibles negativas pendientes de compensación y la correlación entre la cuantía compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo prescrito.

En una sentencia más reciente, de 6 de junio de 2013, que es la que comentamos en este Boletín, la Audiencia Nacional no acepta que la Administración tributaria pueda modificar las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) efectuadas en un ejercicio prescrito, subrayando que la comprobación ha de limitarse, en su caso, a ver si la materialización de lo dotado a la RIC se ha realizado correctamente. Este criterio, además, es mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones más recientes (por todas, Resolución de 18 de julio de 2013) en el ámbito del IVA, en particular en relación con la posibilidad de revisar cuotas a compensar procedentes de ejercicios prescritos.

1. SENTENCIAS

1.1 Libre circulación de capitales.- Vulnera la libre circulación de capitales una norma que limita la deducción de los intereses abonados a una sociedad no residente con el que la sociedad mantenga relaciones “especiales” (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de octubre de 2013 en el Asunto C282/12)

La normativa portuguesa analizada mediante cuestión prejudicial establecía una restricción a la deducción de los intereses satisfechos por una entidad residente a una entidad no residente en la Unión Europea (UE), cuando el endeudamiento se considerara excesivo y el deudor y el acreedor mantuvieran “relaciones especiales”. A estos efectos, la Administración portuguesa considera “relaciones especiales” aquellas en las que se pueda ejercer, directa o indirectamente, una influencia significativa en las decisiones de gestión de una de las entidades.

En el marco de dicha normativa, el litigio principal en el que se planteó la cuestión prejudicial estaba referido a una sociedad portuguesa que estaba participada por una sociedad belga que, a su vez, estaba participada por una sociedad residente en EE.UU. La sociedad portuguesa y la estadounidense celebraron un contrato de préstamo por el que la primera podía utilizar una línea de crédito contra el pago de interés. En el ejercicio 2006 la entidad estadounidense tenía un mínimo porcentaje directo de participación (0,02%) en la compañía portuguesa, si bien el dominio indirecto se podía cifrar en un 10%.

La Administración de Portugal negó la deducibilidad de los intereses asociados a dicho préstamo en aplicación de la referida norma de «subcapitalización», pues considera que no se realiza en condiciones de mercado al superar el límite máximo de endeudamiento establecido en la citada norma. El órgano jurisdiccional portugués consideró pertinente plantear la cuestión prejudicial que ahora se resuelve.

El TJUE entiende que estamos ante una infracción de la libertad de circulación de capitales -que sí entra en juego en el caso de relaciones con terceros países-en la medida en que, en este caso, el concepto de “relación especial” de la norma portuguesa puede considerarse más amplio que la derivada de la existencia de una participación de control en la entidad prestataria residente. Así, y aunque de la norma portuguesa o su interpretación usual se desprendiera que, como alegó el Gobierno portugués, la norma sólo se aplica en los casos en los que existe participación entre prestamista y prestatario, puede interpretarse que dicha participación (la norma se refiere a un 10%) no da lugar, por sí misma, a la posibilidad de ejercer una influencia significativa en la filial.

A continuación, el TJUE declara que la no deducibilidad como gasto de los intereses “excesivos” abonados a una sociedad prestamista establecida en un país tercero con la que se mantienen “relaciones especiales”, mientras que se permite la deducción de tales intereses cuando son pagados a una sociedad prestamista residente en iguales circunstancias, supone una restricción a la libre circulación de capitales.

En cuanto a las posibles justificaciones de dicha restricción, el TJUE reconoce que una norma como la cuestionada puede resultar adecuada para combatir el fraude y la evasión fiscales pero que, sin embargo, no resulta proporcionada a tal fin, ya que:

- a) Por un lado, la posibilidad de probar la adecuación a mercado del ratio de endeudamiento sólo es posible en supuestos en los que exista una relación de participación entre las partes afectadas, por lo que no es de aplicación en todos los casos afectados por la norma.
- b) Por otro lado, la norma presume que todo endeudamiento con los no residentes - incluyendo los casos en los que no exista participación entre prestamista y prestatario- forma parte de un “montaje” cuyo objetivo es eludir el impuesto, pudiendo afectar, por tanto, a situaciones cuya realidad económica no puede negarse.

1.2 Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la deducción por reinversión cuando en los inmuebles transmitidos aún no había comenzado la actividad (Tribunal Supremo. Sentencias de 20 de mayo y 13 de junio de 2013)

El Tribunal Supremo declara en estas dos sentencias la procedencia de la deducción por reinversión por la transmisión de activos registrados como inmovilizado, aun cuando no ha llegado a realizarse efectivamente la actividad a la que iban a servir de forma duradera (en este caso el arrendamiento). Al respecto, señala el Tribunal que:

- a) La actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma, aunque en términos estrictos ésta todavía no se haya iniciado al tiempo de realizarse su transmisión, porque no se ha concluido la edificación que habría de ser objeto de arrendamiento.
- b) En definitiva, el dato real del despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo (su explotación mediante arrendamiento) permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo.

Debemos recordar que tanto de la DGT como la Audiencia Nacional habían denegado la aplicación de la deducción por reinversión en estos casos, con base en que, ante la constancia de que los activos no habían entrado en funcionamiento, (i) o bien se entendía que eran existencias y no inmovilizado, (ii) o bien se concluía que no se cumplía el requisito de haber estado afectos a la actividad empresarial.

Cabe destacar que el Tribunal Supremo concluye de la forma indicada en una de las Sentencias (la de 13 de junio de 2013) con base en numerosa documentación aportada por la parte, como (a) el contrato de arrendamiento de industria, (b) el proyecto de construcción de los inmuebles encargado a un estudio de arquitectura, o (c) nota simple del registro de la Propiedad en la que se ponía de manifiesto la aptitud del solar para la construcción de edificaciones. Con esta documentación, el Tribunal Supremo señala que *“no cabe dudar que el contrato de arrendamiento de industria suscrito en el año 2002 en función de los apartamentos que no llegaron a construirse pone de manifiesto una actuación objetivamente dirigida a hacer efectiva la actividad empresarial”*; lo que pone de manifiesto la importancia de la prueba en el procedimiento contencioso-administrativo.

1.3 Impuesto sobre Sociedades.- No hace falta una prueba plena de la existencia de motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración (Tribunal Supremo. Sentencia de 28 de junio de 2013)

Se analiza en esta Sentencia la existencia de motivos económicos válidos en una operación fusión y simultánea escisión de la rama inmobiliaria.

La parte había alegado que la operación tenía por finalidad racionalizar costes, optimizar ingresos y mejorar la gestión de las sociedades implicadas en las actividades inmobiliarias y de comercio de productos alimenticios, para que éstas fueran desarrolladas por sociedades separadas.

El Tribunal de instancia concluyó, a partir de esta alegación, que:

- a) Basta con la alegación fundada de la existencia de motivos (como los indicados), sin que sea preciso una prueba plena, para que quede desactivado el concepto de fraude o evasión fiscal.
- b) Es suficiente que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, para que decaiga la idea de que la operación realizada tiene como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.
- c) En definitiva, no es relevante ni precisa una indagación en la intención de los contratantes para verificar si en ellos hay, subjetivamente, un designio propiamente económico o no fiscal que justifique la operación sino que, por el contrario, lo importante es que el negocio tenga causa válida, lícita y concorde con la manifestada, aspectos que, como indica el Tribunal de instancia, se presumen en nuestro derecho.

El Tribunal Supremo recuerda que la valoración de la existencia de motivos económicos válidos en una operación de reestructuración (a los efectos de la aplicación del régimen especial) corresponde al Tribunal de instancia salvo en los casos en los que dicho Tribunal haya podido incurrir en arbitrariedad o irracionalidad; por lo tanto, una vez analizada la valoración realizada el Tribunal de instancia y comprobado que ésta no había sido ni arbitraria ni irracional, confirma sus conclusiones.

1.4 Impuesto sobre Sociedades.- Imposibilidad de comprobación de las dotaciones a la RIC efectuadas en un ejercicio prescrito. Los requisitos de empleado y local no son determinantes del ejercicio de la actividad económica de arrendamiento (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de junio de 2013)

La Audiencia Nacional niega en esta Sentencia a la Administración la posibilidad comprobar y alterar las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) efectuadas en un ejercicio prescrito, señalando que el objeto de la comprobación ha de ceñirse exclusivamente a la correcta materialización o no, en los ejercicios no prescritos, de lo dotado en los ejercicios anteriores.

Asimismo, se analiza la materialización indirecta de dichas dotaciones en una actividad de arrendamiento, como consecuencia de la suscripción de acciones de una entidad, que posteriormente invierte en inmuebles que son objeto de arrendamiento. La Inspección entendió que dicha entidad no ejercía la actividad de arrendamiento por no contar con un local exclusivo para el desarrollo de la misma y por no constar que la empleada tuviera un contrato laboral.

La Audiencia reitera el criterio que ha venido manteniendo en anteriores sentencias, declarando que la disposición de un local y la contratación de personal no constituyen requisitos indefectibles de la actividad inmobiliaria, de modo que dicha actividad puede acreditarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, y que el cumplimiento de los citados requisitos no es condición sine qua non del ejercicio del arrendamiento como actividad económica.

1.5 Impuesto sobre Sociedades.- Para la deducción por reinversión, la reinversión se entiende producida con la puesta a disposición efectiva de los bienes (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 22 de marzo de 2013)

La Administración denegó la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por entender que en el momento de otorgarse la escritura de compraventa de unos apartamentos en los que había materializado la reinversión se había superado el plazo de tres años estipulado en la Ley.

Por el contrario, el TSJ de Cataluña considera en su Sentencia que ha quedado suficientemente acreditado que la recurrente tuvo a su disposición los apartamentos en los que materializó la reinversión antes del transcurso de los tres años exigidos, sin que pueda ser obstáculo para la aplicación de la deducción que uno de ellos aún no estuviera terminado (dado que entiende que hay que analizar la operación en su conjunto) o que formalmente no se hubiera otorgado la escritura de compraventa.

1.6 IRPF.- Las indemnizaciones por finalización del contrato de obra o servicio tienen carácter obligatorio y están exentas conforme al artículo 7 del LIRPF (Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de julio de 2013)

En el supuesto juzgado, tanto la Inspección como el TEAC denegaron la aplicación de la exención del artículo 7.e) de la LIRPF a las indemnizaciones satisfechas por el recurrente a sus trabajadores en concepto de finalización de contratos de duración determinada o por obra, alegando que las mismas no se debían a un despido o cese, sino a la extinción del contrato de obra, y que, por tanto, no había daño o perjuicio que indemnizar en la vía laboral.

En sentido contrario, la Audiencia señala que las indemnizaciones controvertidas surgen “ex lege” tanto en el caso de la extinción por finalización del contrato de obra o servicio, como en la expiración del término convenido, al igual que sucede con las extinciones del contrato por despido, y que en todos los casos van acompañadas de una indemnización obligatoria.

Por tanto, dado que en ambos casos la indemnización es obligatoria y en ambos casos se produce la extinción del contrato conforme a las causas del artículo 49 del Estatuto de los Trabajadores, las indemnizaciones satisfechas deben tratarse como rentas exentas.

1.7 IRPF.- Doctrina del enriquecimiento injusto. La liquidación de los intereses de demora y de la sanción ha de estar suficientemente motivada (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de julio de 2013)

En el caso analizado, en aplicación de la doctrina del enriquecimiento injusto, el TEAC había anulado la liquidación que se le había girado a la recurrente persona jurídica por no practicar las retenciones a cuenta del IRPF (en la asunción de que los perceptores de las rentas ya habían tributado por dichas cantidades), limitándola únicamente al importe de los intereses de demora y confirmando la sanción.

La Audiencia Nacional, no obstante, considera que la liquidación de los intereses de demora y la sanción deben ser anuladas al entender que el cálculo efectuado por la Administración Tributaria carece de la motivación exigida, al mencionar solamente la diferencia entre la retención que fue practicada y la que debería haberlo sido y no hacer mención a los tipos de retención que deberían haber sido aplicados.

1.8 IRPF.- Extensión de la teoría del enriquecimiento injusto a retenciones de IRPF correspondientes a ingresos que han tributado en el Impuesto sobre Sociedades de una entidad vinculada a la persona física (Tribunal Supremo. Sentencia de 28 de junio de 2013)

En un caso en el que una sociedad prestó unos determinados servicios a otra sociedad vinculada con ella, la inspección recalificó las operaciones considerando que habían sido prestadas realmente por los socios personas físicas de la sociedad que supuestamente los prestó, y, por ello, consideró que debían haberse practicado retenciones a cuenta del IRPF de dichos socios.

El Tribunal Supremo considera en esta Sentencia que:

- a) Sólo es posible la regularización si la Administración acredita que no ha existido doble imposición, es decir, que las rentas sobre las que se exigen las retenciones no quedaron efectivamente sujetas a tributación (aunque fuera en sede de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades distintos de los socios personas físicas), siempre que, además, no haya prescrito o se haya extinguido la obligación principal. En caso contrario, se produciría un enriquecimiento injusto de la Administración.
- b) La carga de la prueba de la inexistencia de un enriquecimiento injusto incumbe a la Administración, que es la que tiene la documentación de los sujetos pasivos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.
- c) La falta de datos suficientes para saber si se ha producido o no el enriquecimiento, debe por tanto perjudicar a la Administración y no al contribuyente.

En cualquier caso, el Tribunal Supremo recuerda que la Administración sí puede exigir a la entidad pagadora los intereses de demora por el tiempo durante el cual la Administración no pudo disponer de las cantidades adeudadas por no haberse practicado retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

1.9 Impuesto sobre el Valor Añadido.- En el cálculo de la prorrata no debe incluirse el volumen de negocios de los establecimientos permanentes ubicados fuera del ámbito de aplicación del Impuesto (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de septiembre de 2013 en el Asunto C-388/11)

La cuestión que se analiza por el Tribunal de Justicia consiste en si una sociedad, con sede en un Estado miembro y de sucursales establecidas en otros Estados miembros o en Estados terceros, debe, al calcular su prorrata, tomar en consideración su volumen de negocios total, es decir, incluyendo tanto el de la sede como el de sus distintas sucursales.

El Tribunal concluye que:

- a) No se puede tener en cuenta a los efectos del cálculo de la prorrata el volumen de negocio de los establecimientos permanentes establecidos en otros Estados miembros, afirmando que, como ponía de manifiesto el Abogado General en sus conclusiones, tal consideración no distorsiona el principio de neutralidad que rige en última instancia en el Impuesto pues una parte de dichas adquisiciones no guardan relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes establecidos fuera.
- b) Cuando la Directiva hace referencia a sectores de actividad no se refiere a zonas geográficas, sino a distintos tipos de actividades económicas, lo que ahonda en que la Directiva no permite a un Estado miembro aplicar una regla de cálculo de la prorrata de deducción por sector de actividad de una sociedad sujeta al impuesto tomando en consideración el volumen de negocios realizado por una sucursal establecida en otro Estado miembro o en un Estado tercero.

1.10 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Plazo para la comunicación de la rectificación de las facturas por modificación de la base imponible en los procedimientos concursales abreviados (Audiencia Nacional. Sección Sexta. Sentencia de 12 de septiembre de 2013)

La Ley de IVA permite que, cuando una factura está impagada, si el cliente entra en concurso, se modifique la base imponible de dicha factura para que el sujeto pasivo recupere el IVA repercutido. Para ello, la norma establece (por remisión a la Ley Concursal) que dicha modificación debe comunicarse en el plazo de un mes desde el día siguiente al de la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso, que es el plazo que la propia Ley Concursal establece para que los acreedores pongan en conocimiento de la Administración Concursal la existencia de créditos frente al concursado.

No obstante, determinados plazos se reducen a la mitad para los procedimientos concursales abreviados. Conforme a ello, aunque la norma no lo dijera, la Administración Tributaria venía entendiendo que el plazo de comunicación (a Hacienda) de la modificación de la base imponible de IVA se reducía también a la mitad.

Mediante esta Sentencia, la Audiencia Nacional, sin embargo, confirma que el plazo es de un mes también en los procedimientos concursales abreviados, dado que la Ley de IVA se remite al plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal (es decir, al de un año), sin hacer ninguna referencia a

preceptos concordantes o de aplicación a procedimientos especiales que la Ley Concursal pudiera contener.

La Audiencia Nacional concluye así que si la voluntad del legislador hubiese sido la fijación de un plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable lo habría recogido en la norma de forma expresa.

1.11 ITP y AJD y procedimiento administrativo.- Los actos nulos de pleno derecho no interrumpen la prescripción. Las actuaciones seguidas respecto a una modalidad del ITP y AJD no interrumpen la prescripción respecto de otra de las modalidades de dicho Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 7 de octubre de 2013)

La Administración, en unidad de acto, determinó la no sujeción de dos operaciones a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD y practicó dos liquidaciones en concepto de Actos Jurídicos Documentados (AJD). Dichas liquidaciones fueron anuladas por el TSJ de Andalucía. Posteriormente en ejecución de dicha sentencia la Administración volvió a dictar nuevas liquidaciones en concepto de AJD, siendo recurridas por la actora por entender que el derecho de la Administración a liquidar había prescrito.

El TSJ, recogiendo la doctrina del Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2012, sostiene que respecto de actos que hayan sido declarados nulos por los Tribunales de Justicia, la Administración tiene la facultad de dictar un nuevo acto, si bien dicha facultad no es absoluta, sino que tiene una doble limitación:

- (i) De un lado, el instituto de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta que los actos declarados nulos de pleno derecho no tienen efectos interruptivos de la misma,
- (ii) y de otro, la imposibilidad de incurrir dos veces en el mismo vicio que supuso la anulación del primero de los actos dictados.

Finalmente, la Sala concluye que las actuaciones seguidas respecto de una modalidad del ITP-AJD (en el caso analizado respecto del TPO) no interrumpen la prescripción respecto de otra de sus modalidades (el AJD).

1.12 Gravamen especial sobre bienes inmuebles de no residentes.- Si el partícipe indirecto de los inmuebles reside en un país con Convenio, aplica la exención (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de junio de 2013)

Una sociedad irlandesa, propietaria de inmuebles en España, está participada a su vez por dos sociedades residentes en paraísos fiscales, siendo el accionista último de estas dos sociedades una entidad constituida, domiciliada y cotizada en Reino Unido.

En el marco del análisis de la aplicación de la exención del Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, la Audiencia Nacional entiende que se ha de tener en cuenta la “propiedad indirecta” de las acciones de la entidad, considerando la totalidad de la cadena de participaciones hasta determinar el propietario último de las mismas.

Conforme a ello, siendo el propietario último de los inmuebles una entidad británica con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, será de aplicación la exención del citado Gravamen, con independencia de que en la cadena intermedie una compañía residente en un paraíso fiscal.

1.13 Procedimiento de recaudación.- La comunicación en plazo a la Administración Tributaria de la intención de mantener en vía contencioso-administrativa la suspensión solicitada previamente es indicio de la intención de solicitar la misma (Audiencia Nacional. Sentencia de 4 de julio de 2013)

La recurrente comunicó a la Administración Tributaria su intención de interponer recurso en la vía contenciosa a efectos de que se mantuviera la suspensión de la deuda acordada previamente en la vía económico-administrativa. Sin embargo, el recurrente no incluyó, por error, en su escrito de interposición ante la Audiencia Nacional el otrosí de solicitud de la suspensión, aunque procedió a subsanar dicho error mediante escrito posterior presentado una vez superado el plazo de dos meses que existe para interponer el recurso. A pesar de lo anterior, la Audiencia Nacional acordó la suspensión de la deuda condicionada a la prestación de garantía.

No obstante, la Administración Tributaria, al entender que no se había cumplido en plazo con la obligación de solicitar la suspensión en vía contencioso-administrativa, procedió a ejecutar la deuda y a dictar la correspondiente providencia de apremio.

En relación con lo anterior, la Audiencia Nacional considera que debe huirse de una interpretación absolutamente literal de los plazos señalados para solicitar la suspensión y que, en la medida en que la comunicación a la Administración Tributaria sí se hizo en

plazo, considera que resulta claro que la intención del recurrente era solicitar el mantenimiento de la suspensión de la deuda y que, en consecuencia, habiéndose prestado caución en tiempo y forma, no procede dictar providencia de apremio.

1.14 Procedimiento administrativo.- Competencia para derivar la responsabilidad subsidiaria tributaria a los administradores de una entidad concursada (Tribunal Supremo. Sala de Conflictos de la Jurisdicción. Sentencia de 9 de abril de 2013)

Mediante esta Sentencia la Sala de Conflictos de la Jurisdicción del Tribunal Supremo resuelve un conflicto de competencia entre el Juzgado de lo Mercantil y la Agencia tributaria en relación con el inicio de las actuaciones y puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad tributaria emitido por la Agencia tributaria frente determinados administradores de una entidad concursada.

El Tribunal resuelve afirmando que:

- a) El principio de universalidad que establece la Ley Concursal, al atribuir jurisdicción exclusiva y excluyente al juez del concurso se funda en razones de economía procesal y por ello debe ser objeto de una interpretación estricta y estar sujeta a ciertos límites.
- b) La competencia que se atribuye al juez del concurso se refiere a las acciones de responsabilidad contra los administradores concursales por los daños y perjuicios causados a la persona jurídica concursada, mientras que las competencias que en este caso ejerce la Administración se refieren a los daños y perjuicios que considera causados por los administradores concursales a la Hacienda Pública.

De hecho, en la normativa concursal se establece que la competencia del juez del concurso queda excluida en el caso de acciones de responsabilidad que corresponden a los acreedores (entre ellos la Administración tributaria) por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente los intereses de aquellos.

- c) En definitiva, corresponde a la Agencia tributaria la competencia para tramitar el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria tributaria en un caso como el analizado en el que, tras el impago de una deuda tributaria por la entidad concursada y el seguimiento contra ésta del procedimiento de apremio y las correspondientes actuaciones de ejecución sin hallar bienes para atender al pago de la deuda, se declara fallida a dicha entidad.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades – Aspectos fiscales del traslado del domicilio social de una sociedad al extranjero (Dirección General de Tributos. Consulta V2597-13, de 5 de agosto de 2013)

Se analiza por la DGT el traslado del domicilio social y sede de dirección efectiva de dos sociedades a Alemania, planteándose si por el hecho de que las sociedades se hayan constituido conforme a las leyes españolas las mismas siguen teniendo la condición de residentes en territorio español.

Para resolver esta cuestión, la DGT parte de la regulación contenida en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, para el traslado al extranjero del domicilio de una sociedad inscrita constituida conforme a la ley española. Conforme a dicha Ley, en la medida en que con el traslado (i) la inscripción de las sociedades consultantes es cancelada del Registro Mercantil español, (ii) produciéndose la inscripción en el correspondiente Registro Mercantil del estado de destino (Alemania) y (iii) quedando por tanto sometidas las sociedades a la legislación mercantil de Alemania, se produce un cambio en la “lex societatis” aplicable a las sociedades consultantes y, con ello, la pérdida de toda conexión con el ordenamiento jurídico español. En consecuencia, dejan de ser entidades constituidas conforme a la legislación española, perdiendo, por tanto, su condición de sociedades residentes fiscales en territorio español.

Por otra parte, la DGT recuerda que la pérdida de la residencia fiscal en España determinará el cierre del período impositivo y la integración en la base imponible de la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de todos los elementos patrimoniales, si bien subrayando que a la parte de dicha renta correspondiente a participaciones extranjeras se le podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.– Nuevo criterio en relación con la regla de imputación para las operaciones a plazos o con precio aplazado (Dirección General de tributos. Consulta V2442-13, de 22 de julio de 2013)

El artículo 19.4 del TRLIS regula una regla especial de imputación temporal para las operaciones a plazos o con precio aplazado, según la cual las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

La DGT venía manteniendo hasta la fecha que esta regla especial de imputación era únicamente de aplicación a las operaciones a las que expresamente se refiere dicho precepto, ventas y ejecuciones de obra, considerando que determinados supuestos (como puede ser una indemnización) no son susceptibles de ser tratados como las operaciones a plazo o con precio aplazado, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, al no tener tal consideración de ventas ni ejecuciones de obra.

En esta consulta, sin embargo, la DGT modifica su criterio a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (número de recurso 16/2009), conforme a la cual la referencia a las ventas y ejecuciones de obra no impide extender la regla del criterio de caja a otras operaciones. Así, el Tribunal Supremo advierte que una correcta interpretación del precepto obliga a entender que no contiene una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden recibir la calificación de operaciones a plazo, debiendo considerarse que el precepto se limita a determinar en qué condiciones las operaciones contempladas pueden ser calificadas como operaciones a plazo.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.– Tratamiento fiscal de los cambios de criterios contables (Dirección General de Tributos. Consulta V2280-13, de 10 de julio de 2013)

El Plan General de Contabilidad establece que cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

A estos efectos, el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, que (salvo excepciones expresamente establecidas) se imputará directamente en el patrimonio neto, en una partida de reservas.

En esta consulta, la DGT concluye que tanto los gastos como los ingresos derivados de esta contabilización se consideran devengados en el ejercicio en que se producen los cambios de criterio. En consecuencia, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 19 del TRLIS, en el período impositivo correspondiente al ejercicio en que tenga lugar el cambio de criterio contable, deberá integrarse en la base imponible el gasto o el ingreso de que se trate, efectuando el correspondiente ajuste al resultado contable, puesto que los mismos se habrán registrado como cargos o abonos a reservas.

2.4 Impuesto sobre Sociedades.– La reducción del período de mantenimiento de 7 a 3 años de las viviendas adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012 se aplica retroactivamente (Dirección General de Tributos. Consulta V2185-13, de 4 de julio de 2013)

La aplicación del régimen fiscal especial para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas está condicionada a ciertos requisitos, entre los que se encuentra que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante un período mínimo de tiempo. Dicho período de tiempo era originalmente de 7 años, habiéndose reducido a 3 con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013 por la Ley 16/2012.

A la vista de esta modificación, se plantea si la reducción del plazo de permanencia de 7 a 3 años es aplicable únicamente a las viviendas que se incorporen al régimen a partir de la entrada en vigor de la referida Ley 16/2012 o, por el contrario, también a las viviendas que ya estaban incluidas en el régimen especial con anterioridad.

A juicio de la DGT, atendiendo a las reglas de cómputo del plazo de mantenimiento de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, todas aquellas viviendas que en el periodo 2013 cumplan con el requisito de haber estado arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, durante al menos tres años, a contar desde la fecha de inicio del periodo impositivo en que se comunicó la opción por el régimen o desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez, según corresponda, podrán ser transmitidas sin que ello implique la pérdida de las bonificaciones previamente disfrutadas.

2.5 IRPF – Para la aplicación de la exención a los despidos objetivos no es preceptiva la conciliación judicial o ante el SMAC (Dirección General de Tributos. Consultas V2351-13 y V2355-13, de 16 de julio de 2013)

Tras la modificación operada en la redacción del artículo 7.e) de la Ley del IRPF por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, la DGT ha consolidado una doctrina según la cual es necesaria la conciliación ante el SMAC para poder aplicar la exención a las indemnizaciones por despido.

Frente a ello, la DGT concluye que en caso de despido por causas objetivas no es necesaria conciliación para aplicar la exención, lo que resulta razonable porque en la normativa laboral no es precisa la conciliación administrativa o judicial para que se acepten las causas objetivas del despido.

2.6 IRPF.– Posibilidad de reiniciar la práctica de la deducción por vivienda habitual tras un período en el que no constituyó la residencia habitual del contribuyente (Dirección General de Tributos. Consulta V2336-13, de 15 de julio de 2013)

El consultante venía aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual. Tras un período en el que la vivienda dejó de tener la consideración de vivienda habitual, el consultante traslada de nuevo en 2012 su residencia habitual a dicha vivienda, planteándose reiniciar nuevamente la aplicación de la deducción.

Señala la DGT que el hecho de haber practicado la deducción por una determinada vivienda habitual durante un período de tiempo precedente nada impide, en sí mismo, el tener nuevamente el derecho a practicarla una vez que ésta vuelva a constituir la residencia habitual del contribuyente.

La DGT recuerda igualmente que a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para todos los contribuyentes, si bien subraya que existe un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán seguir aplicando la deducción, para lo cual es necesario (como regla general) que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por la adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado antes de 1 de enero de 2013.

3. NORMATIVA

3.1 Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre

El pasado 26 de octubre de 2013 ha sido publicado en el BOE el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican varios reglamentos, en particular, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Reglamentos 520/2005, 1065/2007 y 1619/2012, con entrada en vigor inmediata, salvo determinadas excepciones, en particular las relativas al nuevo Régimen Especial de criterio de caja.

Las modificaciones reglamentarias se centran en determinados ámbitos y, en particular:

- a) Se regula el desarrollo reglamentario del nuevo Régimen Especial del criterio de caja introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, con entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2014.
- b) Se regula el desarrollo reglamentario de otras modificaciones legislativas efectuadas en 2012 (en particular, en cuanto a la supresión de determinadas autorizaciones en la aplicación de exenciones, nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo y situaciones de concurso).
- c) Se introducen cambios en el Reglamento de IVA en cuanto a la acreditación de exenciones ligadas a operaciones aduaneras.
- d) Se introducen también cambios asociados a la modificación de la base imponible para créditos incobrables y situaciones de concurso.
- e) Se incluyen otras modificaciones en cuanto a los plazos de declaración del mes de julio, simplificación de los procedimientos para el ejercicio de la opción de la prorata especial, flexibilización de los requisitos en la aplicación de tipos reducidos en la adquisición de vehículos, declaración anual de operaciones con terceras personas y otras medidas de diversa índole.

Dada la casuística y relevancia de las modificaciones introducidas, se va a preparar un boletín específico con las nuevas medidas introducidas por este Real Decreto.

4. OTROS

4.1 Se publica la decisión del “*Tax Lease*”

Con fecha 1 de octubre de 2013 se publica en la página web de la Comisión Europea el texto de la decisión sobre el “*Tax Lease*” que, como habíamos anticipado en anteriores boletines, declara que:

- El “*Tax Lease*” español constituye una ayuda de estado ilegal e incompatible.
- Los beneficiarios son las AIEs y los partícipes e inversores que invirtieron a través de ellas.

- No procede la recuperación de las ayudas concedidas o autorizadas antes del 30 de abril de 2007 (fecha en la que se adoptó la decisión final sobre el régimen de las AIEs francesas).

Debe recordarse, como se indicó en el pasado boletín de novedades, que el 3 de agosto se publicó el Real Decreto-ley 11/2013, de 2 de agosto, por el que se introdujo el régimen transitorio del “*Tax lease*” para todas aquellas autorizaciones administrativas actualmente en vigor y que se han visto afectadas por el contenido de la referida Decisión.

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

© Octubre 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.