

**1-2012**  
**Enero, 2012**

Los beneficios fiscales vinculados a la reinversión de beneficios extraordinarios (actualmente la deducción por reinversión y hace unos años la exención y, posteriormente, el diferimiento por reinversión) son habitualmente sometidos a escrutinio por parte de la Administración Tributaria, debido a la reducción de la tributación efectiva que su aplicación supone. En la actualidad, la tributación efectiva de las plusvalías, cuando se realiza la oportuna reinversión, se reduce, de hecho, a un 18%, en aquellos casos en que el tipo de gravamen es el general del 30%.

En este sentido, son objeto de fiscalización cuestiones acerca de los activos transmitidos o aquellos en los que se reinvierte. En particular, se revisa el cumplimiento de los requisitos exigibles, como pueden ser la afectación de los bienes a la actividad, o su naturaleza de inmovilizado, o si se cumplen los porcentajes mínimos de participación en caso de transmisión o reinversión en valores. También se comprueba que se respetan los plazos de reinversión, que está bien calculada la renta sobre la que se quiere aplicar la deducción y cualquier otro aspecto que afecte a esta deducción.

En este Boletín comentamos diversas consultas y sentencias recientes en las que se analizan varios de estos aspectos. Así, se comentan tres recientes sentencias de la Audiencia Nacional, todas de 1 de diciembre de 2011, en las que se manifiestan los siguientes criterios:

- La transmisión de opciones sobre acciones no es susceptible de acogerse a la deducción, por cuanto no implica la transmisión de participaciones en el capital social sino de opciones sobre los activos que otorgan dichas participaciones (y los derechos políticos y económicos inherentes a ellas).
- La transmisión de bienes que, antes de la operación, modifican su clasificación contable, pasando de inmovilizado a activos disponibles para la venta, no impide la aplicación de la deducción en la medida en que hasta dicha reclasificación los activos hubieran estado afectos a la actividad como inmovilizado.
- No puede aplicarse la deducción en caso de transmisión de activos adquiridos inicialmente para su arrendamiento, si la actividad de arrendamiento no se ha llegado a iniciar (aunque la intención hubiera sido desarrollarla). En este sentido, la Audiencia Nacional subraya que lo importante es la realidad de la afectación y no la intención de que dicha afectación hubiera tenido lugar.

Comentamos también la consulta V2802-11, de 25 de noviembre de 2011, de la Dirección General de Tributos, en la que se analiza el cálculo de la base de la deducción y del importe a reinvertir en caso de transmisiones con pago aplazado. Basado en las normas contables, se considera en estos casos que el precio acordado tiene un componente principal (el valor actual del precio pactado) y uno financiero (los intereses implícitos por el diferimiento del pago), siendo el componente principal el susceptible de reinversión y el que deberá servir para calcular la renta sobre la que calcular la deducción.

## ÍNDICE

<b>1. SENTENCIAS</b>	<b>5</b>
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No se pueden corregir las cantidades deducidas incorrectamente en ejercicios ya prescritos ni tampoco sancionar su aprovechamiento en ejercicios no prescritos (Tribunal Supremo. Sentencias de 12 y 19 de diciembre de 2011, entre otras)	5
1.2 Impuesto sobre Sociedades.- Subcapitalización, endeudamiento indirecto y simulación (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de diciembre de 2011)	5
1.3 Impuesto sobre Sociedades.- La renta por la transmisión de una opción de compra sobre acciones no es susceptible de beneficiarse del diferimiento por reinversión (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de diciembre de 2011)	7
1.4 Impuesto sobre Sociedades.- La deducción por reinversión requiere que los bienes transmitidos puedan clasificarse como inmovilizado (Audiencia Nacional. Dos sentencias de 1 de diciembre de 2011)	7
1.5 Impuesto sobre Sociedades.- En el caso de inversiones de capital es aplicable la DAEX si existe una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora (Tribunal Supremo. Sentencias de 22 de septiembre de 2011 y 24 de noviembre de 2011)	9
1.6 IRPF.- Opciones sobre acciones: Es ilegal la exigencia reglamentaria de que no puedan concederse anualmente para disfrutar del tratamiento como <i>irregular</i> (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2011)	10
1.7 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Es contrario al principio de proporcionalidad un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, que transmita la responsabilidad sin existir culpa o negligencia en su conducta (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de diciembre de 2011 en el Asunto C-499/10)	11
1.8 ICIO.- En las instalaciones fotovoltaicas la base imponible es el coste de todos los elementos que se incorporan a la instalación (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de noviembre de 2011. BOE de 20 de diciembre de 2011)	11
1.9 ICIO.- La Ley autonómica que regula una exención relativa a un impuesto local vulnera el principio de reserva de Ley (Tribunal Constitucional. Sentencia de 23 de noviembre de 2011)	12
1.10 Procedimiento de revisión.- La comunicación extemporánea de la interposición del recurso contencioso con solicitud de mantenimiento de la suspensión no es motivo suficiente para ejecutar la resolución administrativa (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de octubre de 2011)	12
1.11 Procedimiento contencioso-administrativo.- La Administración debe analizar y refutar en las comprobaciones administrativas los dictámenes periciales aportados por el contribuyente (Audiencia Nacional. Sentencia de 30 de mayo de 2011)	13

1.12	Procedimiento recaudatorio.- Embargo de bienes que fueron gananciales en el momento de devengarse la deuda tributaria (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de octubre de 2011)	14
1.13	Procedimientos de gestión.- Comprobación de valores.- (Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011 y 7 de diciembre de 2011)	14
<b>2.</b>	<b>RESOLUCIONES Y CONSULTAS</b>	<b>15</b>
2.1	Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por reinversión en plusvalías generadas en operaciones con pagos aplazados (Dirección General de Tributos. Consulta V2802-11, de 25 de noviembre de 2011)	15
2.2	Impuesto sobre Sociedades.- Reincorporación de una sociedad dependiente al grupo fiscal por la recuperación de su situación patrimonial (Dirección General de Tributos. Consulta V2657-11, de 7 de noviembre de 2011)	16
2.3	Impuesto sobre Sociedades.- La cesión del uso de unos intangibles a la sociedad que los creó no da derecho a la reducción de los ingresos prevista en el artículo 23 (Dirección General de Tributos. Consulta V2644-11, de 7 de noviembre de 2011)	16
2.4	Impuesto sobre Sociedades.- La pérdida por deterioro de créditos por la insolvencia de entidades vinculadas en situación concursal no será deducible hasta la apertura judicial de la fase de liquidación (Dirección General de Tributos. Consulta V2643-11, de 7 de noviembre de 2011)	17
2.5	Impuesto sobre Sociedades.- Régimen especial de neutralidad: aportación de rama de actividad de arrendamiento inmobiliario por una persona física (Dirección General de Tributos. Consulta V2619-11, de 3 de noviembre de 2011)	17
2.6	IRPF.- Dietas por desplazamiento: cómputo del plazo de nueve meses (Dirección General de Tributos. Consulta V2608-11, de 2 de noviembre de 2011)	18
2.7	Impuesto sobre el Valor Añadido.- En operaciones vinculadas realizadas antes del 9 de diciembre de 2006 La base imponible del IVA es la contraprestación pactada (TEAC. Resolución de 25 de noviembre de 2011)	18
2.8	ITP y AJD.- Los inmuebles en arrendamiento financiero no computan como inmuebles para el artículo 108 de la LMV sino hasta que se ejercite la opción de compra (Dirección General de Tributos. Consulta V2735-11, de 17 de noviembre de 2011)	19
2.9	Procedimiento recaudatorio.- Cuando una declaración complementaria arroje un resultado a devolver inferior al que se había solicitado en la primera declaración no procede la exigencia de recargos por presentación extemporánea sino intereses de demora (TEAC. Resolución de 28 de noviembre de 2011)	19
<b>3.</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>20</b>
3.1	Convenio entre España y Singapur para evitar la doble imposición	20

3.2	Breve resumen de las medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre (BOE de 31 de diciembre de 2011)	21
3.3	Notificaciones electrónicas: “días de cortesía”	22
3.4	Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo: nuevo modelo 696	23
3.5	Precios medios de venta para el ejercicio 2012 de determinados medios de transporte, a efectos de la comprobación de valores	23
3.6	Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito	24
<b>4.</b>	<b>OTROS</b>	<b>24</b>
4.1	Nueva Directiva sobre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes	24
4.2	Plan de lucha contra el fraude fiscal	25
4.3	Desgravación transfronteriza en el ámbito del Impuesto de Sucesiones en la Unión Europea	26
4.4	Encuesta sobre el funcionamiento del sistema fiscal español	26

## 1. SENTENCIAS

### 1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No se pueden corregir las cantidades deducidas incorrectamente en ejercicios ya prescritos ni tampoco sancionar su aprovechamiento en ejercicios no prescritos (Tribunal Supremo. Sentencias de 12 y 19 de diciembre de 2011, entre otras)

Recientemente han sido emitidas numerosas sentencias del Tribunal Supremo en las que se defiende la doctrina por la que no es sancionable el aprovechamiento de deducciones incorrectas acreditadas en ejercicios prescritos.

En las sentencias de 12 y 19 de diciembre de 2011 se analiza el supuesto de un sujeto que, en un ejercicio no prescrito y objeto de revisión, había aplicado deducciones acreditadas en ejercicios prescritos. La Inspección emite liquidación e incoa expediente sancionador por el indebido uso de esas deducciones.

Aunque en estos casos se analizan los expedientes sancionadores, recuerda el Tribunal Supremo que, como ya ha sostenido en sus sentencias de 15 de septiembre de 2011 o 25 de febrero de 2010 (en la que a su vez se remite a sus sentencias de 30 de enero de 2004 y 17 de marzo de 2008), una liquidación adquiere firmeza con la prescripción y no puede ser modificada. Este criterio es válido, según el Tribunal, tanto para bases imponibles negativas como para deducciones sobre la cuota.

Aunque estas Sentencias se refieren a la anterior Ley General Tributaria, debemos recordar que en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2011, comentada en nuestro Boletín de noviembre de 2011, así como en su Sentencia anterior de 26 de mayo de 2011, se insiste en que la Administración solo puede revisar que las bases imponibles negativas existen (que se declararon) y que se computaron correctamente desde un punto de vista puramente “aritmético”.

El Tribunal Supremo va ahora más allá defendiendo que en estos casos no procede sancionar. En primer lugar, porque si no procede regularizar, tampoco podrá sancionarse. En segundo lugar, porque no es válido sancionar por la mera “falta de ingreso” de una deuda. Es preciso fundar suficientemente que se cumplen los requisitos subjetivos para sancionar (la culpabilidad).

### 1.2 Impuesto sobre Sociedades.- Subcapitalización, endeudamiento indirecto y simulación (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de diciembre de 2011)

Una sociedad estadounidense -titular del 100% del capital de una sociedad española y de una sociedad holandesa- otorgó un préstamo a favor de la sociedad holandesa que, en la misma fecha, otorgó un préstamo de igual importe a la entidad española. Posteriormente, la entidad holandesa cede a la entidad estadounidense parte del crédito que tenía con la española.

La Inspección, aplicando las reglas de subcapitalización, consideró no deducible una parte de los intereses correspondientes al endeudamiento de la sociedad española. Esta conclusión vino a ser confirmada por el TEAR de Valencia, y posteriormente por el TEAC, que entendieron (sin que ello hubiera sido planteado por la Inspección), que había habido simulación consistente en la interposición de una sociedad residente en la Unión Europea (la holandesa) con la finalidad de evitar la aplicación de las normas de subcapitalización con la sociedad estadounidense (dado que estas normas no aplican cuando el endeudamiento se mantiene con entidades residentes en la Unión Europea).

La Audiencia Nacional, tras analizar el contenido de las actuaciones inspectoras y las resoluciones dictadas previamente en vía económico-administrativa, estima el recurso presentado por el contribuyente y concluye lo siguiente:

- Respecto a la aplicación de las normas de subcapitalización:
  - Que las normas de subcapitalización no pueden ser objeto de aplicación indiscriminada y automática, sino que debe valorarse singularmente en cada caso la realidad del endeudamiento. En este caso, el contribuyente hizo un esfuerzo para argumentar las diferencias existentes en los dos contratos de préstamo (es decir, para justificar que las relaciones jurídicas eran distintas), sin que la Administración contestara estas manifestaciones en el escrito de contestación a la demanda.
  - Que las cláusulas de no discriminación de los Convenios para evitar la Doble Imposición prevalecen sobre la norma de subcapitalización, como ya manifestó el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de marzo de 2011. En este caso, los actos recurridos infringían el principio de no discriminación del artículo 26.4 del Convenio suscrito por España con los Países bajos y el 25.2 del Convenio suscrito por España con EEUU.
- Respecto a la consideración de simulación:
  - Que es improcedente que la simulación pueda ser apreciada en vía económica-administrativa, pues no es posible que un TEA introduzca en el procedimiento un fundamento de derecho nuevo que no fue apreciado en el procedimiento inspector, porque:
    - ◆ La finalidad de los órganos de la vía económico-administrativa es la de valorar jurídicamente los actos sometidos a revisión. Por lo tanto, la introducción de un elemento nuevo, contrario a la parte recurrente, sin ser en sentido estricto una *reformatio in peius*, constituye una desviación en el ejercicio de la potestad revisora.
    - ◆ El modo de obrar del TEA de fortalecer el argumento del acto enjuiciado sin que nadie se lo haya solicitado, no es aceptable jurídicamente y además ocasiona indefensión al recurrente, que obtiene una resolución alejada del objeto sobre el que se produjo el debate.



- Que apreciar simulación en el préstamo que se concede a la entidad española implica apreciar que el préstamo concedido por la sociedad estadounidense a la sociedad holandesa también era simulado, actividad para la que la Administración fiscal española carece por completo de atribuciones tributarias; ello se agrava por cuanto esta apreciación se realizó sin haber oído a las sociedades protagonistas.
- Que el hecho de que no se aplicaran sanciones por el TEAR, por existir una “interpretación razonable de la norma”, es incompatible con la apreciación de la existencia de simulación, por la presencia del elemento intencional que ésta supone.

### **1.3 Impuesto sobre Sociedades.- La renta por la transmisión de una opción de compra sobre acciones no es susceptible de beneficiarse del diferimiento por reinversión (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de diciembre de 2011)**

En el caso enjuiciado se transmitieron unas opciones de compra sobre acciones y se aplicó sobre la renta obtenida el beneficio fiscal del diferimiento por reinversión.

La Audiencia Nacional concluye en contra de la aplicación de este beneficio al entender que para ello se requiere que haya habido una verdadera transmisión de elementos patrimoniales (en este caso, de los correspondientes valores sobre los que existía una opción) y que se trate de valores que otorguen una participación en el capital social de la entidad, lo que no se cumple en este caso (lo transmitido es una opción de compra sobre acciones y no las propias acciones).

Cabe plantearse, sin embargo, si podría haberse aplicado el beneficio por entender que lo transmitido era un activo intangible, cuestión ésta no analizada por el Tribunal ni planteada, al parecer, por el sujeto pasivo.

### **1.4 Impuesto sobre Sociedades.- La deducción por reinversión requiere que los bienes transmitidos puedan clasificarse como inmovilizado (Audiencia Nacional. Dos sentencias de 1 de diciembre de 2011)**

La Ley exige que, para aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, los bienes transmitidos sean bienes que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas o bien determinados activos financieros.

Respecto a los bienes del inmovilizado material, la Audiencia Nacional analiza en diversas sentencias los siguientes supuestos:

- El primer caso analizado es el de la transmisión de un inmueble que se adquirió para afectarlo a una actividad de arrendamiento, pero que finalmente no fue arrendado de manera efectiva con carácter previo a su transmisión.

- El segundo caso se refiere a la transmisión de la parte segregada de una finca urbana. La finca había estado siempre afecta a la actividad, no así la parte segregada desde el momento de su segregación.

Con motivo de estas sentencias, la Audiencia Nacional hace un repaso de su doctrina en relación con la naturaleza y afección de los bienes cuya transmisión puede dar lugar a rentas susceptibles de beneficiarse de la deducción por reinversión, señalando, entre otros aspectos, los siguientes:

- Naturaleza del activo:

- El hecho de que un elemento patrimonial se contabilice de una manera o de otra no cambia la naturaleza de las cosas, pues no es la contabilidad lo que determina el tratamiento sustantivo de una operación (en la medida en que la contabilidad puede no reflejar correctamente la realidad de una operación).
- La calificación de un elemento patrimonial como inmovilizado o como existencias debe realizarse atendiendo a su finalidad o destino. Esta calificación, además, puede ser objeto de modificación en el periodo de permanencia del elemento en la entidad.
- No obstante, la naturaleza de un elemento patrimonial no depende del mayor o menor tiempo en que el bien de que se trate figure en el patrimonio de la entidad, sino de la finalidad o destino que cumpla en relación con la actividad económica o empresarial.
- Los inmuebles construidos o adquiridos para su venta pertenecen al activo circulante y, por tanto, no permiten el acogimiento a la deducción.

- Afección a la actividad:

- Tanto en los antiguos regímenes de exención o de diferimiento por reinversión como en el actual sistema de deducción, lo que se exige es que los elementos transmitidos estén afectos a actividades económicas.
- La presunta intención del sujeto pasivo de afectar un activo patrimonial a una actividad económica no es suficiente para aplicar la deducción por reinversión a las rentas obtenidas de su transmisión.
- Para catalogar ciertos elementos patrimoniales como inmovilizado es esencial su afectación a la actividad de la compañía con vocación duradera.
- La prueba de la adscripción de los elementos patrimoniales a la actividad económica de la entidad (es decir, su “afectación”) debe ser acreditada por el sujeto pasivo, no por la Administración tributaria.

Atendiendo a esta doctrina, en el primero de los casos la Audiencia Nacional no admite la aplicación de la deducción, al no considerar probado que el inmueble transmitido hubiera estado afecto a la actividad empresarial del transmitente. A estos efectos, no se considera válida la sola intención inicial de dedicar el inmueble al arrendamiento.



En el segundo supuesto, concluye la Sala que la operación de segregación no alteró la naturaleza contable de la finca, ya que la misma había estado afecta a la actividad de la sociedad con carácter previo a su segregación (con independencia de que tras la segregación, la parte segregada se contabilizara como activo mantenido para la venta). En consecuencia, admite la aplicación de la deducción por reinversión.

**1.5 Impuesto sobre Sociedades.- En el caso de inversiones de capital es aplicable la DAEX si existe una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora (Tribunal Supremo. Sentencias de 22 de septiembre de 2011 y 24 de noviembre de 2011)**

En el caso analizado la entidad adquiere una participación en una filial del mismo grupo (inversión de capital) a la que el grupo ya exportaba. La Sala de Instancia se había pronunciado en contra del contribuyente al considerar que no procede la deducción por actividades exportadoras (DAEX) en las inversiones de capital dado que, no estando propiamente ante una exportación de bienes y servicios, se estaría yendo contra la finalidad de este beneficio fiscal.

Por el contrario, el Tribunal Supremo considera que supuestos como la adquisición de participaciones dentro de un grupo con el objeto de realizar una reorganización, en absoluto impide la existencia de una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora. Por tanto, considera el Tribunal que, existiendo una relación causal entre la inversión de capital y la actividad de exportación, nada impide aplicar esa deducción.

No obstante, es preciso hacer referencia al voto particular emitido por varios Magistrados de la Sala en la Sentencia de 22 de septiembre de 2011, en el que se señala que, atendiendo al contenido literal de la norma reguladora de la deducción controvertida, su aplicación a las inversiones de capital únicamente es posible si se cumplen determinados requisitos que son exigencias mínimas y de aplicación restrictiva:

- La realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con una participación mínima del 25% del capital de la filial. Estos requisitos son de cumplimiento ineludible por cuanto se exigen en la propia norma.
- La existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción.
- La presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora.

En el supuesto contemplado en la Sentencia la inversión se materializa en una adquisición de participaciones enmarcada, de acuerdo con la Sentencia de instancia y el voto particular, no en el fomento de la exportación sino en la reorganización de un mismo grupo empresarial, ya que tanto antes como después de la adquisición de participaciones efectuada, el control está en la misma empresa con capacidad de decisión sobre el volumen de exportaciones. Por tanto, considera que si las exportaciones hubieran

aumentado, su causa no puede ser una operación de adquisición, que no altera ni los intereses económicos subyacentes ni la última facultad de dirección empresarial que corresponde, en todo momento, a la misma entidad, la empresa matriz.

**1.6 IRPF.- Opciones sobre acciones: Es ilegal la exigencia reglamentaria de que no puedan concederse anualmente para disfrutar del tratamiento como *irregular* (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2011)**

La Ley del IRPF establece que son *irregulares* los rendimientos del trabajo que se generan durante más de dos años, que no sean periódicos ni recurrentes. Reglamentariamente se estableció hace unos años que este requisito se entendía cumplido, en el caso de opciones sobre acciones, si podían ejercitarse solo transcurridos más de dos años siempre que, además, no se concedieran anualmente. Así se reguló en el Real Decreto 214/1999, el Real Decreto 1775/2004 y el Real Decreto 439/2007 –el actual-, en sus redacciones originales.

El Tribunal Supremo (en sus Sentencias de 9 de julio de 2008 y de 30 de abril de 2009) declaró ilegales o nulos ambos requisitos: la no concesión anual y su ejercicio transcurrido el plazo de dos años. El primero, por extralimitación reglamentaria; el segundo, fundamentalmente porque no puede vincularse el tratamiento de una renta a la posibilidad de su obtención sino a su obtención efectiva. La nulidad de este segundo requisito llevó a modificar la redacción del reglamento actualmente en vigor, vinculándose la irregularidad a que las opciones se ejercitaran efectivamente transcurridos más de dos años.

La ilegalidad del primero de los requisitos (no concesión anual) fue declarada por el Tribunal Supremo respecto al Real Decreto 214/1999. La Ley 2/2011, de Economía Sostenible, ha modificado la Ley del IRPF, estableciendo como requisitos para su *irregularidad* (i) que las concesiones no fueran anuales y (ii) que el ejercicio de las opciones se produzca transcurridos más de dos años.

Esta incorporación legal se ha hecho con efectos retroactivos, siendo aplicable a los rendimientos que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad al 4 de agosto de 2004. Esta fecha es, precisamente, la de la entrada en vigor del Real Decreto 1775/2004 (solo el Real Decreto 214/1999 había sido declarado ilegal por el Tribunal Supremo).

Ahora, el Tribunal Supremo declara, en Sentencia de 16 de noviembre de 2011, la ilegalidad del artículo reglamentario del Reglamento actualmente en vigor (el Real Decreto 439/2007), por ser sustancialmente idéntico al del Real Decreto 214/1999 anulado por la Sentencia de 30 de abril de 2009.

Declarada la ilegalidad del artículo del Reglamento actual (en la parte que exigía la no concesión anual) se plantean dudas sobre la validez de la cláusula de retroactividad establecida en la Ley 2/2011 antes citada.

**1.7 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Es contrario al principio de proporcionalidad un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, que transmita la responsabilidad sin existir culpa o negligencia en su conducta (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de diciembre de 2011 en el Asunto C-499/10)**

La Sexta Directiva permite a los Estados miembros que, en determinadas situaciones, una persona distinta del deudor del Impuesto quede obligado solidariamente a su pago. La normativa belga establecía, concretamente, que en el régimen de depósito distinto del aduanero, el depositario, la persona que esté encargada del transporte de las mercancías desde el depósito y, en su caso, su comitente, estarían obligados con carácter solidario frente al Estado al pago del impuesto junto a la persona que sea deudora del mismo.

El TJUE analiza una cuestión prejudicial en la que se plantea la legalidad de dicha norma belga, en tanto prevé el establecimiento de un régimen de responsabilidad solidaria objetiva para los titulares de depósitos distintos del aduanero por el pago del IVA debido por el depositante; en el caso analizado, el Gobierno belga reclamaba al depositario (en virtud de dicha normativa) el pago del IVA devengado en las entregas onerosas de mercancías realizadas desde el depósito, tras el infructuoso intento de cobro dirigido al depositante declarado en quiebra.

El Tribunal concluye que una normativa que establece un régimen de responsabilidad solidaria objetiva sin que el declarado responsable tenga la posibilidad de acreditar que actuó conforme a Derecho es contraria a Derecho Comunitario, en la medida que en que vulnera el principio de proporcionalidad. No obstante, aclara el Tribunal que no sería contrario a derecho una normativa que exigiera a una persona distinta del deudor que adopte las medidas que razonablemente sean necesarias para asegurarse que *la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal*.

**1.8 ICIO.- En las instalaciones fotovoltaicas la base imponible es el coste de todos los elementos que se incorporan a la instalación (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de noviembre de 2011. BOE de 20 de diciembre de 2011)**

En la Sentencia de 14 de mayo de 2010 el Tribunal Supremo señaló que la base imponible del ICIO en el caso de instalaciones de parques eólicos se formaba por el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y que carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada.

En esta nueva Sentencia, el Tribunal Supremo aplica la doctrina anterior a las instalaciones de plantas fotovoltaicas, estableciendo que la base imponible del ICIO en estos casos está formada, no solo por las obras necesarias para poder llevar a cabo la instalación (obra civil), sino también por el conjunto de elementos que se incorporan a la instalación y que son esenciales para convertir la energía solar en energía eléctrica.

**1.9 ICIO.- La Ley autonómica que regula una exención relativa a un impuesto local vulnera el principio de reserva de Ley (Tribunal Constitucional. Sentencia de 23 de noviembre de 2011)**

La Ley del patrimonio cultural catalán estableció una exención en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO), aplicable a las obras que tuviesen por finalidad la conservación, la mejora o la rehabilitación de monumentos declarados de interés nacional.

En esta Sentencia, el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre si es constitucionalmente admisible que una Ley autonómica establezca una exención en un impuesto local de regulación estatal como es el ICIO. La cuestión fue planteada tras la denegación de la exención por parte del correspondiente Ayuntamiento, al entender éste que la referida Ley era inconstitucional.

El Tribunal Constitucional concluye que:

- Toda exención es un aspecto fundamental de un tributo, estando sometido su establecimiento al principio de reserva de Ley.
- En este caso, siendo el tributo estatal, las exenciones deben ser fijadas por el legislador estatal.

Por tanto, su establecimiento por Ley autonómica no respeta el referido principio de reserva de Ley y, por ello, dicha Ley es inconstitucional en este aspecto. No obstante, el Tribunal considera que las situaciones jurídico-tributarias producidas a su amparo no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada.

**1.10 Procedimiento de revisión.- La comunicación extemporánea de la interposición del recurso contencioso con solicitud de mantenimiento de la suspensión no es motivo suficiente para ejecutar la resolución administrativa (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de octubre de 2011)**

Cuando se interpone un recurso contencioso-administrativo puede mantenerse la suspensión acordada en la vía administrativa, si bien es preciso comunicar a los órganos de recaudación de la Administración, en el plazo de interposición del recurso contencioso administrativo (en general, dos meses), que se ha interpuesto este recurso y que se ha solicitado la suspensión.

En el supuesto analizado, se comunicó dicha interposición pero una vez se había superado el referido plazo de dos meses, ejecutando la Administración la deuda.

La Audiencia Nacional manifiesta que la razón de ser de la suspensión es la de evitar ejecuciones precipitadas por parte de la Administración, por lo que carece de sentido que el plazo de comunicación a los órganos de recaudación sea considerado perentorio. En

este sentido, la prudencia, conectada con los principios de buena fe y de sometimiento integral al control judicial, obliga a la Administración a paralizar todo intento de ejecución en un caso en el que, antes de dicha ejecución, la Administración ya conocía la interposición del recurso (aunque se le hubiera comunicado tarde).

**1.11 Procedimiento contencioso-administrativo.- La Administración debe analizar y refutar en las comprobaciones administrativas los dictámenes periciales aportados por el contribuyente (Audiencia Nacional. Sentencia de 30 de mayo de 2011)**

La Inspección había discutido la aplicación de la deducción por I+D a una sociedad por entender que los proyectos en los que se había invertido no constituían realmente actividades merecedoras de la deducción por no ser lo suficientemente novedosos. Ante el TEAR de Cataluña la entidad aportó un dictamen sobre la verdadera naturaleza de las actividades, emitido por un Doctor, Catedrático experto en gestión de la Innovación y de la Tecnología de la materia concreta que se estaba discutiendo. La Audiencia falla a favor de la compañía principalmente por no haberse refutado mediante las adecuadas pruebas objetivas y razonables el dictamen pericial presentado. De esta sentencia cabe sustraer las siguientes consideraciones:

- En determinados casos para dilucidar la cuestión sobre la procedencia de esta deducción es necesario disponer de nociones técnicas que requieren de auxilio de peritos con la suficiente titulación y conocimientos, no siendo válido a estos efectos el mero examen superficial por no expertos en esa materia, por lo que tanto el contribuyente como la Administración han de apoyarse en pruebas periciales con garantías de imparcialidad y solvencia técnica y profesional realizadas por expertos técnicos.
- La novedad en los productos, materiales o procesos a que se refiere la Ley hay que entenderla en el seno de empresas que no necesariamente tienen como objeto social la investigación científica o técnica o el desarrollo, sino por sociedades mercantiles para las que esas actividades de investigación y desarrollo suponen un medio para la mejora de la productividad.

Recuerda por último la Audiencia que en cualquier fase del proceso, tanto en la parte administrativa como en la jurisdiccional, la Administración ha de valorar las pruebas técnicas y los dictámenes o informes presentados por el contribuyente, que pueden obviamente ser sometidos a contradicción y crítica, pero que esa actividad procesal implica necesariamente que la Administración se pronuncie sobre ellos valiéndose también de opiniones cualificadas y especializadas en los campos del conocimiento técnico o científico que proceda.

### **1.12 Procedimiento recaudatorio.- Embargo de bienes que fueron gananciales en el momento de devengarse la deuda tributaria (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de octubre de 2011)**

Se enjuicia un caso en el que se embargan unos bienes que habían sido adjudicados a uno de los cónyuges en la liquidación de la sociedad de gananciales, por las deudas tributarias contraídas por la sociedad de la que era administrador el otro cónyuge, que había sido declarado responsable subsidiario del pago de dichas deudas. Las deudas son anteriores a la liquidación de la sociedad de gananciales.

La Audiencia Nacional suscribe la resolución del TEAC y considera que ha quedado acreditado que las deudas tributarias fueron causadas en el ejercicio de una actividad comercial de carácter ganancial y que las mismas se devengaron con anterioridad a la disolución de la sociedad de gananciales, por lo que deben responder de las mismas los bienes que integraban aquella sociedad de gananciales, cuya responsabilidad no desaparece por el hecho de que, posteriormente, algunos de estos bienes hayan sido adjudicados al cónyuge no deudor.

Esta responsabilidad (de los bienes del cónyuge “no deudor”) se produce por subrogación real en los bienes que debieron en su día responder de las deudas, al pertenecer por mitad al deudor subsidiario pero que por actuaciones posteriores al devengo de las deudas pasaron a la propiedad exclusiva de la actora.

### **1.13 Procedimientos de gestión.- Comprobación de valores.- (Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011 y 7 de diciembre de 2011)**

El Tribunal Supremo insiste de nuevo en su Sentencia de 12 de diciembre de 2011 en la necesaria motivación detallada de las comprobaciones de valores administrativas. No se justifican esas comprobaciones cuando la Administración se limita a utilizar fórmulas estereotipadas. Deben expresarse las razones concretas de la valoración, los criterios especiales de valoración seguidos y los elementos de juicio tenidos en cuenta para llegar al valor comprobado determinante de la base imponible del Impuesto correspondiente.

No obstante lo anterior, en Sentencia de 7 de diciembre de 2011 parece alcanzarse una conclusión contraria por el propio Tribunal Supremo cuando, refiriéndose a una comprobación de valores administrativa basada en la tasación hipotecaria del inmueble, declara como doctrina legal que *“la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (“Valor asignado para la tasación de fincas hipotecarias en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse”*.



En el caso en concreto, el sujeto había solicitado una valoración fiscal a la Administración competente a efectos del ITP, que fue la que finalmente utilizó para declarar dicho Impuesto, pero la Oficina liquidadora realizó una comprobación de valores y, al advertir que el valor derivado de la tasación hipotecaria era superior, aplicó éste, sin mayor motivación ni crítica sobre la primera de las valoraciones. Como vemos, sin embargo, el Tribunal Supremo da validez a esta actuación administrativa, al utilizarse uno de los métodos establecidos en la LGT como método válido para la comprobación administrativa del valor de los bienes.

## 2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

### 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por reinversión en plusvalías generadas en operaciones con pagos aplazados (Dirección General de Tributos. Consulta V2802-11, de 25 de noviembre de 2011)

Se transmite una participación, con pagos aplazados durante cinco años (sin intereses explícitos) y conforme a la normativa contable, el transmitente registra un activo financiero que se valora conforme al método del coste amortizado. La aplicación de dicho método de valoración supone la descomposición del importe percibido por la venta en dos partes: el principal de la operación y el interés implícito.

Se plantea cómo calcular la correspondiente deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, concluyéndose por la DGT lo siguiente:

- Para determinar la renta derivada de la transmisión, deberá tomarse el valor razonable del crédito en el momento de realizar la operación de venta o, dicho en otros términos, el valor actual del precio pactado de la transacción cuyo pago se ha diferido en cinco años, calculado con arreglo al tipo de interés efectivo que se corresponderá con el valor razonable de la participación en el momento de la transmisión. Este importe será el que deba reinvertirse (es decir, no el precio, sino el precio una vez descontados los intereses implícitos).
- La base de la deducción (la plusvalía) es la diferencia entre dicho precio actualizado y el valor contable de la participación, con independencia de que con posterioridad el tipo de interés de mercado pueda variar con respecto al tipo de interés efectivo de la operación, dado que dicha variación no afectará a la valoración del derecho de crédito registrado con ocasión de la transmisión realizada.
- En definitiva, los ingresos financieros correspondientes a los intereses devengados en cada ejercicio, atendiendo al tipo de interés efectivo de la operación, no formarán parte en ningún caso de la base de la deducción, aun cuando dichos intereses deban reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, formando parte de la base imponible.

## **2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Reincorporación de una sociedad dependiente al grupo fiscal por la recuperación de su situación patrimonial (Dirección General de Tributos. Consulta V2657-11, de 7 de noviembre de 2011)**

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece que no pueden formar parte de los grupos fiscales las entidades que al cierre del período impositivo se encuentren en concurso de acreedores o estén incursas en situación de disolución obligatoria, a menos que antes de la conclusión del ejercicio en que se aprueben las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

La salida del grupo, en estos casos, se produce con efectos del primero de los ejercicios (el de cierre) y no en el segundo (el de aprobación de cuentas). Si una vez fuera del grupo (por no haberse recuperado en el ejercicio siguiente), dicha sociedad recupera posteriormente su situación patrimonial (en un determinado ejercicio "n"), la DGT entiende que se ha de reincorporar al grupo fiscal con efectos para el ejercicio anterior (en el ejercicio "n-1").

Es decir, si una sociedad dependiente está en esta situación de concurso de acreedores o de disolución obligatoria, por ejemplo, al cierre de 2011, saldrá del grupo fiscal con efectos del propio ejercicio 2011, si en 2012 no corrige esa situación. Si en 2012 no se corrige, pero lo hace en 2013, volverá a formar parte del grupo de consolidación fiscal a partir del 2012, incluido. En este supuesto, esa sociedad habrá quedado fuera del grupo solo en 2011.

## **2.3 Impuesto sobre Sociedades.- La cesión del uso de unos intangibles a la sociedad que los creó no da derecho a la reducción de los ingresos prevista en el artículo 23 (Dirección General de Tributos. Consulta V2644-11, de 7 de noviembre de 2011)**

Una sociedad, creadora de ciertos intangibles, aporta los medios materiales y personales de su actividad de I+D+i y las patentes desarrolladas hasta la fecha de la aportación a una entidad de nueva constitución.

La DGT recuerda en esta consulta que si la aportación se acoge al régimen especial de neutralidad fiscal, la entidad cesionaria podrá aplicar la reducción por cesión de intangibles aunque, formalmente, no haya sido la creadora de los intangibles. Para ello no será requisito necesario que los activos intangibles hubieran estado registrados en el activo del balance de la sociedad creadora si, conforme a las normas contables, podían figurar registrados como gastos del ejercicio.

No obstante lo anterior, la DGT advierte que la reducción no podrá ser de aplicación por la entidad cesionaria por la cesión de uso de intangibles a la cedente que los creó.

**2.4 Impuesto sobre Sociedades.- La pérdida por deterioro de créditos por la insolvencia de entidades vinculadas en situación concursal no será deducible hasta la apertura judicial de la fase de liquidación (Dirección General de Tributos. Consulta V2643-11, de 7 de noviembre de 2011)**

Las pérdidas por deterioro de créditos con personas o entidades vinculadas no son deducibles salvo en caso de "insolvencia judicialmente declarada". Se plantea si la declaración judicial de situación de concurso de acreedores, permite considerar que se cumple dicho requisito. La DGT responde negativamente. Así, entiende que:

- La "insolvencia judicialmente declarada" (concepto no definido en la normativa) ha de asociarse a la insolvencia definitiva y no a la provisional.
- La mera declaración de concurso de una entidad solo pone de manifiesto que el deudor se encuentra en una situación de insolvencia, sin precisarse si es una insolvencia provisional (antigua suspensión de pagos) o definitiva (antigua declaración de quiebra).
- Solo la existencia de auto judicial por el que se acuerde la apertura de la fase de liquidación (ya sea en la fase inicial del concurso, ya sea como consecuencia del incumplimiento de un convenio concursal) permite suponer que la insolvencia ha sido judicialmente declarada, puesto que es la apertura de dicha fase de liquidación la que permite estimar que el deudor no va a continuar la actividad ni va a poder atender la totalidad del pasivo del concursado.

**2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Régimen especial de neutralidad: aportación de rama de actividad de arrendamiento inmobiliario por una persona física (Dirección General de Tributos. Consulta V2619-11, de 3 de noviembre de 2011)**

En esta consulta se analiza el caso de una persona física, empresario individual, que desarrolla la actividad económica de alquiler de locales industriales y que dispone de un local destinado exclusivamente a la gestión de la actividad arrendaticia y cuenta con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa y afiliación al régimen general de la Seguridad Social, para dicha gestión (durante un período la empleada es su hija).

Los inmuebles afectos a la actividad son (i) varias naves industriales arrendadas a un vinculado, (ii) varios locales arrendados a empresas del grupo, (iii) naves a la expectativa de ser arrendadas desde su adquisición, y (iv) parcelas contabilizada como existencias y pendientes de construir y destinarlas al arrendamiento o venta.

Se plantea la aportación de esta rama de actividad a una entidad dedicada a la promoción y el arrendamiento, planteándose el posible acogimiento de esta aportación al régimen de neutralidad fiscal. Al respecto, la DGT afirma lo siguiente:

- En primer lugar, interesa subrayar que la DGT no cuestiona que se cumple el requisito de "empleado y local" que exige la normativa del IRPF para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad empresarial, a pesar de que la empleada es

hija del consultante. A este respecto, debe recordarse que, conforme al Estatuto de los Trabajadores, existe una presunción en virtud de la cual los descendientes que convivan con el empresario no tienen una relación laboral.

- En lo que se refiere a la inclusión de los inmuebles indicados en la rama de actividad, se afirma que, además de los inmuebles arrendados (a vinculados o no vinculados), pueden entenderse incluidos los inmuebles ofertados para su arrendamiento desde su adquisición, sin que se haya podido formalizar ningún contrato de arrendamiento, siempre que se hayan realizado todos los intentos y gestiones posibles al objeto de poder arrendar el inmueble (publicación de anuncios, contratación de agencias inmobiliarias, realización de gestiones directas, etc.) y que dichas gestiones pueden acreditarse.

Por el contrario, se entiende que las parcelas contabilizadas como existencias y pendientes de construir y destinarlas al arrendamiento o venta no forman parte de la rama de actividad, puesto que de los hechos manifestados en el escrito de consulta no se desprende que la actividad económica desarrollada por la persona física incluyera la promoción de inmuebles para destinarlos al arrendamiento o la venta.

## **2.6 IRPF.- Dietas por desplazamiento: cómputo del plazo de nueve meses (Dirección General de Tributos. Consulta V2608-11, de 2 de noviembre de 2011)**

La normativa del IRPF excluye de tributación las asignaciones por manutención que no excedan de determinados importes diarios cuando el trabajador se desplace a otro municipio distinto del lugar del trabajo y de su residencia. Sin embargo, esta excepción a la obligación de tributar no es de aplicación cuando el desplazamiento es superior a nueve meses continuados. En relación con este límite temporal, la DGT aclara dos cuestiones:

- En primer lugar, matiza que el cómputo del período de nueve meses debe realizarse de fecha a fecha, de forma que el 31 de diciembre de cada año no se interrumpe el cómputo del plazo.
- Adicionalmente, entiende que el período de nueve meses debe considerarse únicamente en relación a un mismo municipio, de forma que si el trabajador se desplaza a varios municipios, el período de nueve meses se computaría de forma independiente para cada uno de ellos.

## **2.7 Impuesto sobre el Valor Añadido.- En operaciones vinculadas realizadas antes del 9 de diciembre de 2006 La base imponible del IVA es la contraprestación pactada (TEAC. Resolución de 25 de noviembre de 2011)**

Con anterioridad al 9 de diciembre de 2006, el artículo 79.5 de la Ley del IVA establecía que cuando en las operaciones vinculadas se estableciera un precio notoriamente inferior al normal del mercado, la base imponible no podría ser inferior a la que se derivara de las reglas de determinación de la base imponible en los autoconsumos de bienes y servicios. Ello llevó en este caso, consistente en la entrega de determinados inmuebles con motivo de una escisión, a que la Inspección determinara la base imponible de la entrega conforme al valor de mercado de los activos.

Frente a ello, el TEAC, tomando de referencia lo establecido por el TJUE en su Sentencia de 9 de junio de 2011, en el asunto C-285/10, concluye que la Sexta Directiva no permite que un Estado Miembro establezca que en las operaciones entre partes vinculadas la base imponible sea distinta de la contraprestación pactada (en los casos en los que el Estado Miembro no ha solicitado la pertinente autorización, según el procedimiento contemplado en el artículo 27 de la Directiva). Puesto que España no solicitó dicha autorización, no procede la aplicación de la regla de valoración a mercado antes indicada.

Esta conclusión es aplicable únicamente, conforme a la evolución normativa interna y comunitaria, a las entregas y prestaciones de servicios realizadas antes del 9 de diciembre de 2006. A partir de entonces, aplica la regla especial establecida en el artículo 79.5 de la Ley del IVA, en su redacción fijada por la Ley 36/2006, que también se remite al valor de mercado pero que lo limita a los casos en los que la aplicación de otra valoración supone, dicho de forma muy genérica, (i) alterar la prorrata de deducción en beneficio del empresario que realiza la operación o (ii) reducir el importe del IVA soportado no deducible en beneficio del adquirente.

**2.8 ITP y AJD.- Los inmuebles en arrendamiento financiero no computan como inmuebles para el artículo 108 de la LMV sino hasta que se ejercite la opción de compra (Dirección General de Tributos. Consulta V2735-11, de 17 de noviembre de 2011)**

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) establece la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de determinadas operaciones por las que se adquiere el control de sociedades cuyo activo sea principalmente de carácter inmobiliario.

Se plantea si aplica dicho artículo, cuando el activo de una compañía está integrado en su mayor parte por inmuebles que se estén financiando mediante contratos de arrendamiento financiero. La DGT concluye que, dado que la transmisión de la propiedad de dichos inmuebles a la compañía solo se producirá cuando se ejercite la opción de compra, no resultará aplicable el referido artículo (con independencia de cómo haya de realizarse el registro contable de los activos durante el período de arrendamiento financiero).

**2.9 Procedimiento recaudatorio.- Cuando una declaración complementaria arroje un resultado a devolver inferior al que se había solicitado en la primera declaración no procede la exigencia de recargos por presentación extemporánea sino intereses de demora (TEAC. Resolución de 28 de noviembre de 2011)**

El sujeto presentó una declaración complementaria que arrojaba un importe a devolver inferior al solicitado en la declaración original, resultando una cantidad a ingresar de dicha declaración complementaria, por cuanto la devolución inicialmente solicitada ya se había realizado. La Administración exigió al recurrente el recargo por presentación extemporánea, en este caso, del 5%, por no haber transcurrido más de 3 meses desde la finalización del plazo voluntario de declaración.

En contra de ello, el TEAC estimó que no cabe la exigencia de los recargos por presentación extemporánea en estos casos por cuanto que:

- Tanto la autoliquidación original como la complementaria presentaban un resultado a devolver (a pesar de ser inferior el de la complementaria).
- Al no estar ante una autoliquidación con resultado a ingresar, no resulta de aplicación el régimen de recargos por presentación extemporánea sino la liquidación de intereses de demora, como consecuencia del cobro de una devolución improcedente.

Este criterio confirma el de Resoluciones anteriores del propio TEAC, como la de 10 de febrero de 2009.

### 3. NORMATIVA

#### 3.1 Convenio entre España y Singapur para evitar la doble imposición

Se ha publicado en el BOE del 11 de enero de 2012 el Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino de España y la República de Singapur, hecho en Singapur el 11 de abril de 2011.

Destacan de este Convenio los siguientes aspectos:

- Los tipos de gravamen aplicables en función del tipo de renta obtenida serán los siguientes:
  - Dividendos: Están exentos los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 10% del capital social de la sociedad que paga los dividendos; en el resto de los casos la tributación máxima será del 5% del importe bruto de los dividendos.

En el caso específico de distribuciones efectuadas con cargo a entidades cotizadas de inversión inmobiliaria, la tributación será del 5% del importe bruto de la distribución si el beneficiario efectivo posee, directa o indirectamente, menos del 10% del valor del capital aportado a dicha entidad. No obstante, lo anterior no afecta a la imposición de los beneficios de la sociedad o de la entidad cotizada de inversión inmobiliaria con cargo a los que se pagan los dividendos o se realiza la distribución.

- Intereses: 5% del importe bruto de los intereses. No obstante, en algunos supuestos especiales los intereses sólo serán objeto de gravamen en el país de residencia.
- Cánones: 5 % del importe bruto de los cánones.



No obstante lo anterior, las disposiciones relativas a dividendos, intereses y cánones no se aplican cuando el fin primordial de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generen la participación en los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, o la creación o cesión del derecho que genera los cánones, sea el de conseguir los beneficios contenidos en el Convenio mediante dicha creación o cesión.

- Las ganancias de capital serán susceptibles de tributación en el país de la fuente siempre que deriven de (i) la enajenación de bienes inmuebles, (ii) la enajenación de bienes muebles de establecimientos permanentes, (iii) la enajenación de acciones cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en dicho estado (con determinadas excepciones), y (iv) la enajenación de acciones que, de forma directa o indirecta otorguen el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en dicho estado.

Este Convenio entrará en vigor el 2 de febrero de 2012 y sus disposiciones surtirán efecto:

- En relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas a no residentes a partir del 1 de enero de 2013.
- En relación con otros impuestos, respecto de los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.
- En los restantes casos, en o a partir del 1 de enero de 2013.

Por último, a partir de la fecha de entrada en vigor la República de Singapur dejará de tener la consideración de paraíso fiscal.

### **3.2 Breve resumen de las medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre (BOE de 31 de diciembre de 2011)**

En nuestro Boletín de Novedades Legislativas 1-2012 se analizaron las reformas fiscales, mercantiles y laborales introducidas por este Real Decreto-Ley. Recordamos brevemente las siguientes:

- Se ha incrementado la tributación en el IRPF para los ejercicios 2012 y 2013, mediante la introducción de un gravamen complementario estatal que incrementa los tipos de tributación de la base liquidable general entre un 0,75% y un 7%. Ello supone un incremento del tipo marginal máximo hasta el 52% (aplicable para bases liquidables a partir de 300.000 euros), sin perjuicio de lo que resulte de la normativa de cada Comunidad Autónoma.
- Se han aumentado también los tipos aplicables a la base liquidable del ahorro del IRPF entre un 2% y un 6%. De esta forma, esta base liquidable tributará entre el 21% y el 27%.
- Se han subido los tipos de retención del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Los aplicables a los rendimientos del trabajo del IRPF suben de la misma forma que ha aumentado la tributación de la base liquidable general (es decir, con un incremento entre el 0,75% y el 7%); los tipos fijos de los tres impuestos que estaban al 19% pasan al 21%; el tipo fijo de retención a consejeros y administradores pasa del 35% al 42%; y, finalmente, el tipo general del 24% del Impuesto sobre la Renta de No Residentes pasa al 24,75%.

- Se ha reestablecido la deducción por adquisición en vivienda habitual en el IRPF en su redacción previa a 2011 (cuando se limitó la deducción a determinados contribuyentes, en función de su renta), con efectos desde el propio 2011.
- Se ha extendido a los períodos iniciados en 2012 la previsión de que los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, no tendrán consideración de rentas en especie y permitirán aplicar la deducción por gastos de formación en el Impuesto sobre Sociedades.
- Se ha ampliado también a los períodos iniciados en 2012 (i) en el IRPF, la aplicación de la reducción del 20% del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo; y (ii) en el Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del tipo superreducido del 20% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo sea inferior a 5 millones de euros, que tengan una plantilla media en el periodo inferior a 25 empleados y que creen o mantengan empleo.
- Se han mantenido los porcentajes de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (en la modalidad que parte de la base imponible de los tres, nueve u once primeros) en los tipos aprobados en agosto de 2011, es decir, entre el 21% y el 27% en función del volumen de operaciones.
- Se ha extendido a 2012 la aplicación del tipo superreducido del 4% de IVA para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.
- Se han incrementado los tipos del IBI aplicables en 2012 y 2013; los incrementos dependen básicamente del ejercicio en el que se haya aprobado la última Ponencia de Valores del municipio en cuestión en el que sitúe el inmueble gravado.

### 3.3 Notificaciones electrónicas: “días de cortesía”

Como ya comentamos en un Boletín anterior, el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, modificó el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, para establecer de forma expresa la posibilidad de señalar un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales la Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada (DEH) (“días de cortesía”).

El desarrollo de ese Real Decreto se ha llevado a cabo por la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre (BOE de 29 de diciembre de 2011), que establece lo siguiente:

- Se pueden señalar un máximo de 30 días naturales por año natural, siendo estos días de libre elección y sin necesidad de tener que agrupar un número mínimo de días.
- La solicitud deberá realizarse con una antelación mínima de 7 días naturales al primer día en que vaya a surtir efecto y, una vez señalados estos “días de cortesía”, podrán ser objeto de modificación mediante solicitud expresa que dejará sin efecto el período inicialmente elegido, con los mismos límites respecto del número máximo de días anuales por obligado tributario y antelación mínima.
- Se podrá disfrutar de la totalidad de los 30 días naturales del año natural en curso, sin necesidad de prorrateo de días por el período del año natural restante, en el caso de ser incluido a lo largo del año natural con carácter obligatorio en el sistema o de darse de alta voluntariamente para ser notificado a través de dicha dirección electrónica en determinados procedimientos.
- El señalamiento de los días afectará exclusivamente a las notificaciones que pudieran haberse efectuado en los días señalados, no pudiéndose descontar en ningún caso del cómputo de los plazos que se hayan iniciado por haberse producido la notificación con anterioridad al primero de los días señalados.
- El señalamiento de los días deberá realizarse obligatoriamente en la sede electrónica de la AEAT ([www.agenciatributaria.gob.es](http://www.agenciatributaria.gob.es).)

Esta Orden entró en vigor el 30 de diciembre de 2011, si bien el señalamiento de los días en los que la AEAT no pondrá a disposición de los obligados tributarios notificaciones en la dirección electrónica habilitada no tendrá efectos hasta el 1 de enero de 2012.

### **3.4 Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo: nuevo modelo 696**

Como consecuencia de las modificaciones introducidas mediante la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (que redujo a 50 euros la cantidad fija que sirve para determinar la cuota tributaria de la tasa), se aprueba (mediante la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre -BOE de 29 de diciembre de 2011-), un nuevo modelo de autoliquidación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo en los procesos monitorios.

### **3.5 Precios medios de venta para el ejercicio 2012 de determinados medios de transporte, a efectos de la comprobación de valores**

Como todos los años, se ha aprobado para el ejercicio 2012 la Orden (Orden EHA/3551/2011, de 13 de diciembre -BOE de 29 de diciembre de 2011-), por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que mantiene la tabla de porcentajes aprobada en la Orden de 1998 por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado de los vehículos y a la depreciación que sufren los automóviles.

### **3.6 Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito**

En el BOE de 27 de diciembre de 2011 se ha publicado la Resolución de 16 de noviembre de 2011 por la que se aprueba el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.

Conforme a este procedimiento las actuaciones de embargo de los órganos de recaudación de la AEAT, respecto de las cuentas a la vista abiertas en las entidades de crédito, se llevarán a cabo de a través de Internet (es decir, de forma no presencial), cualquiera que sea el importe a embargar.

No obstante, existen determinados supuestos (cuentas a la vista abiertas en entidades de crédito cuyos saldos se encuentren total o parcialmente pignorados y aquellas otras cuya titularidad corresponda a deudores en situación concursal) en los que, por la situación jurídica de la cuenta o del deudor, no podrá ultimarse la tramitación de las diligencias de embargo a través del citado procedimiento telemático.

Con el objeto de regular los procedimientos de embargo en estos otros supuestos, se ha aprobado otra Resolución, también de fecha de 16 de noviembre de 2011 pero publicada en el BOE de 28 de diciembre de 2011, en la que se establece que el procedimiento para efectuar el embargo en estos casos se realizará de forma centralizada a través de Internet.

Estas Resoluciones serán de aplicación para aquellas diligencias de embargo de cuentas a la vista que genere la AEAT a partir de 1 de junio de 2012.

## **4. OTROS**

### **4.1 Nueva Directiva sobre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes**

El Consejo Europeo ha aprobado la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (refundición), con entrada en vigor el 18 de enero de 2012, derogando la directiva hasta ahora vigente (Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio).

Con esta Directiva, se refunden los distintos textos normativos existentes en el ámbito comunitario que han ido introduciendo en los últimos años modificaciones en el texto inicial.

Los Estados miembros tendrán que poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva no más tarde del 18 de enero de 2012.

#### 4.2 Plan de lucha contra el fraude fiscal

El Consejo de Ministros del pasado 5 de enero analizó las directrices generales que inspiran el Plan General de Control Tributario para 2012. Asimismo, estudió diversas medidas que se impulsarán a lo largo del ejercicio con la finalidad de estrechar el cerco contra el fraude fiscal.

Las directrices que inspirarán el Plan General de Control Tributario para 2012, se estructuran en los siguientes apartados:

- Comprobación e investigación contra el fraude fiscal: En este apartado se engloban las actuaciones sobre los sectores o actividades económicas en las que existe una mayor percepción del fraude, actuaciones de fiscalidad internacional, investigación de la economía sumergida y control sobre el comercio exterior y los impuestos especiales.
- Control de fraude en fase recaudatoria: Se adelantará la intervención de los órganos de recaudación al momento en que se inicien los procedimientos de gestión tributaria y se impulsará la adopción de medidas cautelares y de derivaciones de responsabilidad. Asimismo, se potenciará la utilización de las normas antiabuso disponibles, tales como la responsabilidad por ocultación de bienes y por levantamiento del velo y, para los supuestos más graves, la acusación por delito de insolvencia punible.
- Colaboración de las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas: En la lucha contra el fraude en los tributos cedidos se va a promover la adopción de acuerdos para el intercambio de aquella información de la que disponen las Administraciones autonómicas y estatal. En 2012 también se avanzará en el establecimiento de cauces permanentes de intercambio de información tributaria entre el Estado y las Haciendas Forales.

Por su parte, el Gobierno ha analizado diversas medidas que serán objeto de estudio, modificaciones normativas o adaptaciones operativas a lo largo de 2012. Entre ellas se incluyen actuaciones dirigidas a fomentar el cumplimiento voluntario y la prevención del fraude mediante (i) la autorregularización voluntaria, (ii) la autocorrección de incidencias censales, (iii) la ampliación del ámbito del borrador del IRPF, o (iv) la potenciación de la Administración electrónica.

También en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal, se estudiará la posibilidad de establecer algún tipo de limitación al uso de efectivo en determinadas transacciones económicas.

Asimismo, en el ámbito internacional, se van a firmar nuevos Acuerdos de Intercambio de Información e incluir cláusulas en este sentido en los Convenios de Doble Imposición.

Por último, y con el propósito de consolidar un sistema de reacción frente a los fraudes en la acción de cobro, se estudiará la modificación de la normativa vigente con el fin de introducir mejoras en la exigencia de responsabilidades tributarias, en la adopción de medidas cautelares y en el sistema sancionador.

#### **4.3 Desgravación transfronteriza en el ámbito del Impuesto de Sucesiones en la Unión Europea**

Con el objeto de establecer la forma en la que los Estados miembros pueden aplicar medidas, o mejorar las existentes, a fin de evitar la doble o múltiple imposición derivada de la aplicación de impuestos sobre sucesiones por parte de dos o más Estados miembros, la Comisión Europea ha adoptado la Recomendación de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (2011/856/UE).

Conforme a ella, se pide a los Estados miembros que introduzcan determinadas desgravaciones fiscales (i) respecto a bienes inmuebles y bienes muebles de un establecimiento permanente, (ii) en casos en los que el difunto tenga un vínculo personal con un Estado miembro distinto de aquel con el que mantiene un vínculo personal el heredero, o (iii) en caso de múltiples vínculos personales de una misma persona, entre otras.

Asimismo, se insta a los Estados a que desarrollen un procedimiento de mutuo acuerdo para resolver conflictos que surjan en relación con la doble imposición.

#### **4.4 Encuesta sobre el funcionamiento del sistema fiscal español**

La Fundación Impuestos y Competitividad, constituida en octubre de 2011, está llevando a cabo una encuesta anónima y confidencial, dirigida a recabar la opinión de las empresas españolas, de modo especial de las grandes empresas, sobre el sistema fiscal español y la aplicación del mismo. La encuesta ha sido encargada por la Fundación a la Universidad Pontificia de Comillas.

El objetivo del proyecto es profundizar en el conocimiento de nuestro sistema fiscal, para identificar aspectos del mismo sobre los que se demanda una reforma.

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

© Enero 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.