

2-2012
Febrero, 2012

El contexto económico mundial ha provocado que los grupos multinacionales hayan realizando reestructuraciones empresariales que han conducido, en muchas ocasiones, a la deslocalización total o parcial de actividades, con el efecto en algunos casos de una reducción de beneficios tributables en España. Así, por ejemplo, algunas compañías españolas se han convertido en fabricantes de bajo riesgo o maquiladores, o en distribuidores de bajo riesgo o comisionistas, traspasando gran parte de los riesgos de las actividades de fabricación y distribución a entidades no residentes del mismo grupo.

Este tipo de reestructuraciones plantea fundamentalmente una cuestión de valoración tanto respecto a los activos y negocios transmitidos como en relación con el desarrollo del negocio a partir de la reorganización (coste de fabricación, margen de distribución). También cabe plantear si, tras la reorganización, se puede considerar que las entidades no residentes que pasan a asumir los principales riesgos y funciones de las actividades siguen actuando a efectos fiscales en España a través de la figura del establecimiento permanente.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012 (que comentamos en este boletín), contempla el caso de una entidad no residente que vende en España los productos que fabrica para ella un fabricante de bajo riesgo residente en España vinculado con ella. En este caso, el fabricante, además, asume la labor de promoción de esos productos.

En la Sentencia se concluye que la entidad no residente no tiene un lugar fijo de negocios en España por el hecho de que haya en este territorio un fabricante que solo produzca para ella; y que la entidad española no tiene poderes para concluir contratos en nombre del no residente. Es decir, el punto de partida es que no existe un establecimiento permanente por ninguna de las dos vías tradicionales: el lugar fijo de negocios y el agente dependiente que vincula al no residente.

Sin embargo, el Tribunal considera que el no residente tiene un establecimiento permanente a través del fabricante/promotor porque coinciden en la misma persona ambas funciones. A esta conclusión se llega a partir de una interpretación discutible la redacción actual del Modelo de Convenio de la OCDE, que aplica, a pesar de no coincidir con la del Convenio particular suscrito entre los países afectados, por el principio tan usado últimamente de “interpretación dinámica de los convenios”.

ÍNDICE

1. SENTENCIAS	5
1.1 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Una sociedad española que fabrica para una entidad no residente y promociona sus ventas constituye un establecimiento permanente (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de enero de 2012)	5
1.2 ITPyAJD.- Tributa por TPO la transmisión de negocios en funcionamiento si se cumplen los requisitos objetivos del artículo 108 de la LMV (Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de diciembre de 2011)	5
1.3 Procedimiento Recaudatorio.- La suspensión de las sanciones tributarias sin necesidad de aportar garantía en vía económico-administrativa no se prorroga automáticamente a la vía contencioso-administrativa (Tribunal Supremo. Sentencias de 2 y 15 de diciembre de 2011 y de 16 de enero de 2012)	6
1.4 Procedimiento Sancionador.- La sanción tributaria no puede basarse únicamente en el resultado de la regularización (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de enero del 2012)	6
1.5 Procedimiento Sancionador.- La responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades alcanza a las sanciones impuestas al sujeto pasivo (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de enero de 2012)	7
1.6 Procedimiento de Inspección.- Las actuaciones inspectoras en un grupo fiscal deben entenderse iniciadas a partir del momento en el que se inician frente a cualquiera de las entidades pertenecientes al mismo (Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de noviembre de 2011)	7
1.7 Procedimiento Tributario.- Es incompatible la agravación de la responsabilidad tributaria por ocultación de datos con el régimen de estimación indirecta (Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de noviembre de 2011)	7
1.8 Procedimiento Tributario.- La prescripción de la obligación tributaria frente al deudor principal supone la imposibilidad de derivar la responsabilidad (Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de noviembre de 2011)	8
2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS	8
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Es aplicable la deducción por reinversión a la renta derivada de la entrega de inmuebles a los socios como consecuencia de una reducción de capital (Dirección General de Tributos. Consulta V3042-11, de 23 de diciembre de 2011)	8
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Método LIFO en la reversión de provisiones por deterioro de participaciones (Dirección General de Tributos. Consulta V3041-11, de 23 de diciembre de 2011)	9

- 2.3 Impuesto sobre Sociedades.- El recurso cameral permanente es deducible aunque sea voluntario (Dirección General de Tributos. Consulta V3039-11, de 23 de diciembre de 2011) 9
- 2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Tratamiento contable y fiscal de los préstamos sin intereses entre entidades vinculadas (Dirección General de Tributos. Consulta V3038-11, de 23 de diciembre de 2011) 9
- 2.5 Impuesto sobre Sociedades e IVA.- Distinto concepto de "rama de actividad" y "unidad económica autónoma" a efectos de ambos impuestos (Dirección General de Tributos. Consulta V3025-11, de 23 de diciembre de 2011) 10
- 2.6 Impuesto sobre Sociedades.- Los préstamos sin intereses contienen un interés subvencionado que minorará la base de las deducciones para incentivar determinadas actividades (Dirección General de Tributos. Consulta V2980-11, de 21 de diciembre de 2011) 11
- 2.7 Impuesto sobre Sociedades.- No es aplicable el régimen especial a una fusión en la que la sociedad absorbente es una sociedad holding que no desarrolla actividad económica, si de la fusión resulta un fondo de comercio deducible (Dirección General de Tributos. Consulta V2949-11, de 19 de diciembre de 2011). 11
- 2.8 Impuesto sobre Sociedades.- El régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión puede aplicarse a las entidades de mera tenencia de bienes (Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Valencia y Galicia. Resoluciones de 22 de noviembre de 2011 y 15 de diciembre de 2011, respectivamente) 12
- 2.9 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El plazo para la modificación de la base imponible del IVA en los casos de concurso se reduce a la mitad cuando el concurso se tramita por el procedimiento abreviado (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 13 de diciembre de 2011 y de 17 de enero de 2012) 12
- 2.10 Impuesto sobre el Patrimonio.- No están sujetas las acciones o participaciones en una sociedad no residente titular de inmuebles en España (Dirección General de Tributos. Consulta V 2982-11, de 21 de diciembre de 2011) 13
- 2.11 Procedimiento Tributario.- El principio de calificación es una facultad de la Administración que no puede invocarse por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 1 de diciembre de 2011) 13
- 2.12 Procedimiento Económico-Administrativo.- El recurso extraordinario para unificación de doctrina sólo tiene efectos "ex nunc", por lo que no justifica la revisión de actos firmes (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de diciembre de 2011) 14

3.	NORMATIVA	14
3.1	Reforma del mercado laboral. Aspectos fiscales	14
3.2	Disolución o reducción obligatoria del capital. Cómputo de los deterioros de activos en el patrimonio neto	15
3.3	“Días de cortesía” en las notificaciones electrónicas	16
3.4	Cuestión de inconstitucionalidad en relación con las obligaciones de documentación y el régimen sancionador de las operaciones vinculadas	16
3.5	Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador	17
4.	OTROS	18
4.1	Dictamen del Comité Económico y Social Europeo acerca de la propuesta de Directiva sobre la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea	18

1. SENTENCIAS

1.1 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Una sociedad española que fabrica para una entidad no residente y promociona sus ventas constituye un establecimiento permanente (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de enero de 2012)

Una sociedad española de un grupo multinacional fabricaba y vendía por su cuenta productos farmacéuticos en España. Tras una reestructuración empresarial, pasó a fabricar para una entidad del grupo no residente y suscribió con ella un contrato de promoción de ventas. La Inspección consideró que la sociedad española constituía un establecimiento permanente en España de la sociedad no residente.

La Audiencia Nacional entendió que la entidad no residente no tenía un lugar fijo de negocios en España y reconoció que la sociedad española no tenía poderes para vincular a la entidad no residente. No obstante, concluyó que la sociedad española era un agente dependiente de la no residente porque al mismo tiempo que promocionaba las ventas se ocupaba de la fabricación de los productos respecto a los que se efectuaba dicha promoción.

El Tribunal Supremo confirma el criterio de la Audiencia Nacional. De esta forma se está considerando que el concepto de agente dependiente de los Convenios para evitar la doble imposición es más amplio que el del agente con poderes para vincular al no residente.

1.2 ITPyAJD.- Tributa por TPO la transmisión de negocios en funcionamiento si se cumplen los requisitos objetivos del artículo 108 de la LMV (Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de diciembre de 2011)

La aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a la transmisión de acciones o participaciones en entidades con negocios en funcionamiento que tienen inmuebles es un tema controvertido. Una de las cuestiones que se plantean es su procedencia en aquellos casos en los que no exista el ánimo fraudulento al tratarse de una norma que en su origen fue de antielusión.

En esta sentencia el Tribunal Supremo reitera su criterio ya manifestado en otras sentencias (de 6, 17 y 18 de octubre de 2011, comentadas en anteriores boletines) de que ha de tributarse por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD cuando se cumplan los requisitos objetivos establecidos en el referido artículo, con independencia de que exista o no ánimo fraudulento.

1.3 Procedimiento Recaudatorio.- La suspensión de las sanciones tributarias sin necesidad de aportar garantía en vía económico-administrativa no se prorroga automáticamente a la vía contencioso-administrativa (Tribunal Supremo. Sentencias de 2 y 15 de diciembre de 2011 y de 16 de enero de 2012)

Las sanciones tributarias se suspenden automáticamente en vía administrativa, sin necesidad de aportar garantía y, hasta fechas recientes, los Tribunales venían admitiendo de forma automática la extensión de dicha suspensión (también sin necesidad de aportar garantía) a la vía contencioso-administrativa.

Sin embargo, el Tribunal Supremo parece apoyar una doctrina contraria, al entender, en sus sentencias de 2 y 15 de diciembre de 2011 y 16 de enero de 2012, que la suspensión automática de la sanción sin necesidad de aportar garantías concedida en vía económico-administrativa no se prorroga automáticamente a la vía contenciosa-administrativa, sino que es necesaria una decisión del órgano jurisdiccional en la que se valoren las circunstancias del caso concreto, así como los intereses en conflicto y se analicen los específicos motivos invocados para justificar la suspensión de la ejecutividad de la sanción.

1.4 Procedimiento Sancionador.- La sanción tributaria no puede basarse únicamente en el resultado de la regularización (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de enero del 2012)

En el caso analizado por el Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional anuló una sanción tributaria al considerar que no se había motivado suficientemente la culpabilidad del sujeto pasivo. La Audiencia Nacional se apoyó en los siguientes argumentos:

- La Administración debe probar y motivar, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, sino la forma específica de la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción. En este sentido, la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta que se sanciona y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción.
- En ese caso concreto, la entidad no había ocultado datos a la Administración y, además, su actuación se debió a una interpretación, cuando menos, razonable de la norma (aunque el criterio administrativo fuera distinto), por lo que debe entenderse que puso la diligencia debida.
- A ello se une que el acuerdo sancionador no se motivaba de modo específico por qué concurría el esencial requisito de la culpabilidad, limitándose a señalar en cuanto a la apreciación del grado de culpabilidad que la compañía era consciente de que estaba aplicando un criterio incorrecto (en este caso, se trataba de un criterio de depreciación de activos).

El Tribunal Supremo confirma la sentencia de la Audiencia Nacional sentando, como posición previa, que la determinación y valoración de la culpabilidad del sujeto de una infracción tributaria es propia del órgano jurisdiccional, al ser en muchas ocasiones una cuestión puramente fáctica. Asimismo, recuerda el Tribunal que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria.

1.5 Procedimiento Sancionador.- La responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades alcanza a las sanciones impuestas al sujeto pasivo (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de enero de 2012)

El Tribunal Supremo recuerda en esta sentencia que hay una regla general, en virtud de la cual la responsabilidad alcanza a toda la deuda tributaria, excluidas las sanciones, y una regla especial, en virtud de la cual la responsabilidad no alcanza a las sanciones, salvo cuando resulte de la participación del responsable en la infracción. En el caso de los administradores, por tanto, si se concluye que participaron en las infracciones, procede que la responsabilidad alcance a las sanciones, por aplicarse una regla especial, que prevalece sobre la general en el supuesto específico que regula.

1.6 Procedimiento de Inspección.- Las actuaciones inspectoras en un grupo fiscal deben entenderse iniciadas a partir del momento en el que se inician frente a cualquiera de las entidades pertenecientes al mismo (Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de noviembre de 2011)

En el caso debatido en este procedimiento las actuaciones inspectoras se iniciaron frente a una de las entidades dependientes del grupo fiscal sin conocimiento formal de la entidad dominante y se discute sobre el momento a partir del cual se ha de computar el plazo máximo de las actuaciones inspectoras.

Siguiendo la doctrina ya señalada en su sentencia de 23 de julio de 2009, la Audiencia Nacional considera que, a los efectos del cómputo del plazo máximo de las actuaciones inspectoras, debe entenderse que en este caso las actuaciones comenzaron cuando el procedimiento se dirigió frente a la entidad dominada, con independencia de que lo conozca o no la entidad dominante. Entender lo contrario supondría que la Administración Tributaria podría beneficiarse de una actuación incorrecta suya en perjuicio del contribuyente.

1.7 Procedimiento Tributario.- Es incompatible la agravación de la responsabilidad tributaria por ocultación de datos con el régimen de estimación indirecta (Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de noviembre de 2011)

De acuerdo con la doctrina de la Audiencia Nacional, por su inherencia o indisolubilidad con el régimen de estimación indirecta, el elemento de graduación de la sanción tributaria consistente en la ocultación no debe ser aplicado en aquellos casos en los que la sanción deriva de una deuda tributaria calculada mediante el procedimiento de estimación indirecta.

1.8 Procedimiento Tributario.- La prescripción de la obligación tributaria frente al deudor principal supone la imposibilidad de derivar la responsabilidad (Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de noviembre de 2011)

Se había girado un recargo de apremio a una entidad en concepto de retenciones a cuenta del IRPF y casi siete años después, ante la prescripción de las actuaciones de cobro iniciadas contra el deudor principal, se pretendió iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria contra los administradores de la entidad, como *otros responsables de la deuda tributaria*.

La Audiencia Nacional señala que el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria no puede iniciarse cuando se hubiera producido con anterioridad la prescripción de las acciones que pudieran haberse iniciado contra el deudor principal. En este caso, por lo tanto, en la medida en que entre la fecha de notificación del apremio hasta la siguiente actuación habían pasado más de cuatro años, no es posible reclamar la deuda liquidada ni al deudor principal ni a ninguno de los responsables subsidiarios o solidarios.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Es aplicable la deducción por reinversión a la renta derivada de la entrega de inmuebles a los socios como consecuencia de una reducción de capital (Dirección General de Tributos. Consulta V3042-11, de 23 de diciembre de 2011)

Se consulta acerca de una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios mediante adjudicación de bienes inmuebles afectos a la actividad que formaban parte del inmovilizado material de la sociedad.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en este tipo de operaciones la entidad que reduce su capital debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos (los inmuebles) y su valor contable. Por otro lado, conforme al artículo 1274 del Código Civil, la reducción de capital con devolución de aportaciones sociales a los socios puede considerarse como un negocio jurídico oneroso.

Por lo tanto, si los elementos transmitidos reúnen los requisitos establecidos al efecto, podría considerarse que las rentas positivas generadas en su transmisión pueden acogerse a la deducción por reinversión. A los efectos de determinar el importe a reinvertir se debería considerar el valor que tienen los elementos transmitidos de acuerdo con el referido artículo 15, esto es, su valor de mercado.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Método LIFO en la reversión de provisiones por deterioro de participaciones (Dirección General de Tributos. Consulta V3041-11, de 23 de diciembre de 2011)

Se analiza un caso en el que se revierte una provisión por deterioro de participaciones que había sido dotada a lo largo de varios años y la DGT considera que, desde el punto de vista fiscal, las primeras provisiones o correcciones valorativas que revierten son las últimas dotadas, en la medida en que son las primeras que recuperan el valor de la participación poseída.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- El recurso cameral permanente es deducible aunque sea voluntario (Dirección General de Tributos. Consulta V3039-11, de 23 de diciembre de 2011)

Tras la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, y una vez finalizado el régimen transitorio previsto en él, el pago de la cuota cameral será obligatorio únicamente para las empresas que decidan voluntariamente ser miembros de una Cámara de Comercio, Industria y Navegación.

La DGT recuerda que es fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades todo gasto que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo previsto en el artículo 14 del TRLIS y, particularmente, que no se trate de un donativo o liberalidad.

A este respecto, se concluye que, con independencia de que la pertenencia a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación tenga carácter voluntario, en la medida en que la totalidad de las funciones encomendadas por la Ley y los servicios prestados están destinados a favorecer la actividad de las empresas, la cuota cameral tendrá la consideración de gasto fiscal del ejercicio dado que se trata de un gasto correlacionado con los ingresos y no de una liberalidad.

Este mismo tratamiento sería de aplicación, en su caso, a los contribuyentes del IRPF.

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Tratamiento contable y fiscal de los préstamos sin intereses entre entidades vinculadas (Dirección General de Tributos. Consulta V3038-11, de 23 de diciembre de 2011)

La DGT analiza el tratamiento fiscal de un préstamo otorgado por una entidad a otra en la que participa en un 15% de su capital. Se trata de un préstamo sin intereses amortizable anualmente en un plazo de 5 años. Reiterando los criterios manifestados en anteriores consultas, la DGT concluye que el tratamiento fiscal depende del tratamiento contable. Por tanto:

- La prestamista debe registrar el crédito por su valor razonable, de forma que la diferencia entre dicho valor y el importe transferido a la prestataria (en proporción a su participación -15%-), se contabilizará como mayor aportación a los fondos propios de ésta. El resto de esa diferencia tendrá la consideración de gasto del ejercicio, que no será deducible.
- La prestataria contabilizará la diferencia entre el valor razonable del préstamo y el importe recibido de la prestamista (en proporción a su participación -15%-), como aportación de la prestamista. El resto de esa diferencia tendrá la consideración de ingreso, que será computable en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- Los intereses devengados se calcularán mediante el método del tipo de interés efectivo a partir del importe inicialmente reconocido, que corresponderá al valor razonable del instrumento financiero.

Añade la DGT que, si se aplica correctamente la normativa contable, puede entenderse respetado el criterio de valoración fiscal establecido, para las operaciones vinculadas, en el artículo 16 del TRLIS (valor de mercado).

2.5 Impuesto sobre Sociedades e IVA.- Distinto concepto de "rama de actividad" y "unidad económica autónoma" a efectos de ambos impuestos (Dirección General de Tributos. Consulta V3025-11, de 23 de diciembre de 2011)

El supuesto contemplado es el de una segregación de una actividad de comercialización y arrendamiento de vehículos; en concreto, se transmiten la flota de vehículos (con los derechos frente a proveedores), los contratos de alquiler suscritos con clientes (con la mayoría de los derechos de cobro relacionados) y los pasivos asociados. No obstante, no se transmiten determinados elementos residuales del activo (mobiliario, herramientas, contratos de alquiler sobre inmuebles...) ni se traspasan los trabajadores, si bien se realizan los contratos de servicios necesarios para el desarrollo de la actividad por la entidad beneficiaria.

Se plantea si estamos ante una "rama de actividad", a efectos de aplicar el régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales del Impuesto sobre Sociedades, y de una "unidad económica autónoma", a efectos de la no sujeción a IVA.

La DGT recuerda que existe "rama de actividad" cuando el patrimonio transmitido determina la existencia de una explotación económica en sede de la transmitente, que se segrega y transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, aunque no se transmitan todos los elementos sino que se realicen todos aquellos contratos necesarios para el mantenimiento de la actividad.

Por el contrario, la "unidad económica autónoma" en la normativa de IVA es un concepto más acotado. No se exige solo que se trate de un conjunto de elementos corporales y (en su caso) incorporeales que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, sino que es preciso que la unidad transmitida pueda funcionar por sus propios medios.

En el presente caso, no se cumple esta última condición, porque la adquirente necesita los servicios de la transmitente para poder funcionar autónomamente. Por lo tanto, aunque la segregación podrá beneficiarse del régimen especial establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no podrá beneficiarse del régimen de no sujeción a IVA.

2.6 Impuesto sobre Sociedades.- Los préstamos sin intereses contienen un interés subvencionado que minorará la base de las deducciones para incentivar determinadas actividades (Dirección General de Tributos. Consulta V2980-11, de 21 de diciembre de 2011)

Algunas de las deducciones previstas para incentivar determinadas actividades (como son las deducciones por inversiones medioambientales o las deducciones por actividades de I+D+i) prevén que la base de la deducción se minore en el importe de las subvenciones recibidas. Se plantea si existe subvención cuando la financiación de las inversiones se realiza mediante préstamos sin intereses.

Conforme a la consulta del ICAC nº 1 del BOICAC nº 81, de marzo de 2010, en los casos de préstamos concedidos a tipo cero o a tipo inferior al de mercado se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe de la deuda y el valor razonable de la misma (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado), siendo dicha diferencia el importe de la subvención a tener en cuenta para calcular la base de la deducción.

2.7 Impuesto sobre Sociedades.- No es aplicable el régimen especial a una fusión en la que la sociedad absorbente es una sociedad holding que no desarrolla actividad económica, si de la fusión resulta un fondo de comercio deducible (Dirección General de Tributos. Consulta V2949-11, de 19 de diciembre de 2011).

El régimen especial de neutralidad fiscal para las operaciones de reestructuración está condicionado a la existencia de motivos económicos válidos, como la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, distintos de los meramente fiscales.

En esta consulta se analiza la fusión entre una sociedad holding y sus dos filiales participadas al 100%. La DGT subraya que en este caso la actividad económica de la sociedad absorbente es inmaterial por ser una mera entidad holding, por lo que el patrimonio resultante de la fusión es equiparable al existente en las absorbidas con carácter previo a la fusión.

Según esto, se puede considerar que la operación no añade nada nuevo al funcionamiento de las actividades desarrolladas por las sociedades absorbidas y, por lo tanto, no se aprecia una verdadera reestructuración de sus actividades y sí una ventaja fiscal derivada de la amortización del fondo de comercio de fusión, siendo marginales los ahorros de costes alegados como motivación de la operación. Por este motivo, se concluye que no es aplicable el régimen fiscal especial.

2.8 Impuesto sobre Sociedades.- El régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión puede aplicarse a las entidades de mera tenencia de bienes (Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Valencia y Galicia. Resoluciones de 22 de noviembre de 2011 y 15 de diciembre de 2011, respectivamente)

El TEAC concluyó, en su Resolución de 29 de enero de 2009, dictada en unificación de doctrina, que el régimen fiscal especial para empresas de reducida dimensión no es aplicable a las sociedades patrimoniales, porque no realizan una auténtica actividad económica. Esta Resolución se emitió en un caso en el que resultaba aplicable el actualmente derogado régimen especial de transparencia fiscal regulado en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

Los TEAR de Valencia y de Galicia consideran que la Resolución del TEAC no vincula en la actualidad, estando en vigor otra legislación (el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), por cuanto dicha Resolución del TEAC unifica el criterio respecto de un precepto distinto que ya no está vigente.

Dicho lo anterior, el TEAR de Valencia analiza el referido régimen fiscal especial para concluir que:

- No se trata de un régimen por razón de la naturaleza de los sujetos afectados, sino en razón del volumen de operaciones de las sociedades, por lo que resulta aplicable a las sociedades patrimoniales.
- Carece de base jurídica afirmar que una sociedad de mera tenencia de bienes o dedicada al arrendamiento de inmuebles, por el hecho de no disponer de medios materiales y/o humanos, no es una “empresa” (dado que, según el Código de Comercio, es empresario toda sociedad mercantil, sin distinción alguna). Asimismo, se recuerda que el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica empresarial a efectos del IAE.
- Además, aunque el régimen especial haga referencia a “empresas” y no a “entidades” de reducida dimensión, todo su articulado contiene referencias a la expresión “entidades”. Así, una interpretación sistemática del régimen coherente con toda la normativa del Impuesto lleva a entender que la expresión “entidades” debe entenderse sinónima de la de “sociedades”.

2.9 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El plazo para la modificación de la base imponible del IVA en los casos de concurso se reduce a la mitad cuando el concurso se tramita por el procedimiento abreviado (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 13 de diciembre de 2011 y de 17 de enero de 2012)

La Ley de IVA permite reducir la base imponible del IVA cuando el cliente incurre en concurso de acreedores, en el plazo establecido en el artículo 21.1, apartado 5º, de la Ley Concursal, que es el de un mes desde la publicación del Auto de declaración de concurso en el BOE.

A pesar de la literalidad de la Ley de IVA, el TEAC considera que el plazo ha de reducirse a la mitad cuando el concurso es *abreviado*, por cuanto el referido plazo de la Ley Concursal se refiere al período de comunicación de los créditos por los acreedores a la administración concursal, plazo que, en el procedimiento abreviado, no es de un mes sino (en general) de 15 días.

2.10 Impuesto sobre el Patrimonio.- No están sujetas las acciones o participaciones en una sociedad no residente titular de inmuebles en España (Dirección General de Tributos. Consulta V 2982-11, de 21 de diciembre de 2011)

Un no residente tributa en España por el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real por los bienes o derechos que posea que se pueden ejercitar en el territorio de aplicación del Impuesto.

En esta consulta se analiza si está sujeta a dicho impuesto la tenencia, por una persona física no residente fiscal en España, de participaciones en una sociedad residente fiscal en Alemania, cuyo principal activo es un inmueble situado en España (que, antes de la aportación a la entidad alemana, era propiedad de la referida persona física).

La respuesta de la DGT es negativa porque son participaciones de una entidad no residente, aun cuando su activo principal esté localizado en España (sí estaría sujeta si la persona física no residente tuviera directamente el inmueble situado en España).

2.11 Procedimiento Tributario.- El principio de calificación es una facultad de la Administración que no puede invocarse por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 1 de diciembre de 2011)

En este caso, el sujeto pasivo había suscrito un contrato denominado por las partes como de cuentas en participación, pero entendía que la verdadera naturaleza del contrato era otra, conforme a la cual le había dado el correspondiente tratamiento tributario.

El TEAC afirma en esta resolución que, aunque la Ley General Tributaria dispone que las obligaciones tributarias han de exigirse conforme a la naturaleza del hecho, acto o negocio realizado, con independencia de la forma o denominación dada por las partes, dicho principio de calificación se enmarca en las facultades que el ordenamiento tributario ofrece a la Administración para exigir el tributo (sin que el sujeto pueda alterar la calificación que se desprende del contrato suscrito). A ello se une que el principio de buena fe exige que se respete la voluntad de las partes plasmada en el contrato, sin que el sujeto pueda huir de la calificación jurídica que se desprende de dicha voluntad solo porque dicha calificación le perjudique fiscalmente.

2.12 Procedimiento Económico-Administrativo.- El recurso extraordinario para unificación de doctrina sólo tiene efectos “ex nunc”, por lo que no justifica la revisión de actos firmes (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de diciembre de 2011)

La finalidad del recurso extraordinario para la unificación de doctrina es fijar criterios uniformes con carácter vinculante para toda la Administración tributaria. No obstante, a juicio del TEAC, la interpretación que se establezca en la Resolución de este tipo de recursos sólo vincula a la Administración tributaria a partir de su adopción, sin que pueda desplegar efectos retroactivos.

Siguiendo esta doctrina, los actos firmes no pueden revisarse como consecuencia de la Resolución de un recurso extraordinario para la unificación de doctrina que adopte un criterio diferente.

3. NORMATIVA

3.1 Reforma del mercado laboral. Aspectos fiscales

En el BOE de 11 de febrero de 2012 se ha publicado el Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral. Esta norma contiene diversas modificaciones en el ámbito fiscal. En concreto:

- Se regulan incentivos fiscales para los empresarios que utilicen la nueva modalidad de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, prevista para las empresas con menos de 50 trabajadores en el momento de producirse la contratación.

No se pueden acoger a esta modalidad de contrato las empresas que en los seis meses anteriores a la celebración del contrato (i) hubieran realizado extinciones de contratos de trabajo por causas objetivas declaradas improcedentes por sentencia judicial o (ii) hubieran procedido a un despido colectivo, siempre que las extinciones y despidos se hubieran producido con posterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, y lo que se cubra con las nuevas contrataciones sean precisamente puestos de trabajo del mismo grupo profesional que los afectados por la extinción o despido, para el mismo centro o centros de trabajo.

El disfrute de los incentivos fiscales obligarán al empresario a mantener al trabajador contratado durante al menos tres años desde la fecha de inicio de la relación laboral (con reintegro del incentivo en caso contrario), salvo que el contrato se extinga por despido disciplinario declarado o reconocido como procedente, dimisión, fallecimiento, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

Dichos incentivos son los siguientes:

- En el supuesto de que el primer contrato de trabajo concertado por la empresa se realice con un menor de 30 años, la empresa tendrá derecho a una deducción fiscal de 3.000 euros.
- En caso de contratar desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, la empresa tendrá derecho a una deducción fiscal con un importe equivalente al 50% de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, con el límite de doce mensualidades y de acuerdo con las siguientes reglas:
 - ◆ El trabajador contratado deberá haber percibido la prestación durante, al menos, tres meses en el momento de la contratación.
 - ◆ El importe de la deducción quedará fijado en la fecha de inicio de la relación laboral y no se modificará por las circunstancias que se produzcan con posterioridad.
 - ◆ La empresa requerirá al trabajador un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.
- Se ha reducido la indemnización obligatoria por despido improcedente de 45 días de salario por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades a 33 días por año de servicio con un tope de 24 mensualidades, si bien con un régimen transitorio.

Así, para los contratos anteriores a la entrada en vigor del Real Decreto-ley, la indemnización será de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha entrada en vigor y de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, no pudiendo superar la indemnización 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior resultase un período superior (en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades).

Esta reducción de la indemnización obligatoria por despido improcedente, reduce de forma paralela la exención en el IRPF de dicha indemnización.

3.2 Disolución o reducción obligatoria del capital. Cómputo de los deterioros de activos en el patrimonio neto

El Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero (BOE de 4 de febrero de 2012) ha renovado (sin solución de continuidad y a todos los efectos legales) para el ejercicio que se cierre a partir de su entrada en vigor (4 de febrero de 2012), la dispensa de la obligación de computar los deterioros de activos del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias en el importe del patrimonio neto, a efectos de determinar si existen causas de reducción de capital o de disolución obligatorias en las sociedades anónimas y limitadas.

Esta dispensa fue introducida por el apartado 1 de la Disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre, inicialmente para los dos ejercicios que se cerraran después de la entrada de dicho Real Decreto-ley 10/2008 (13 de diciembre de 2008).

3.3 “Días de cortesía” en las notificaciones electrónicas

En el BOE de 2 de febrero de 2012 se ha publicado la Resolución de 24 de enero de 2012 de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la Resolución de 18 de mayo de 2010, relativa al registro y gestión de apoderamientos y al registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.

En concreto, el objetivo de esta Resolución es contemplar la posibilidad de que los apoderados puedan señalar los días en los que la Administración Tributaria no podrá poner a disposición de los obligados tributarios notificaciones en la dirección electrónica habilitada (los “días de cortesía”).

Asimismo, se regula un régimen transitorio en el que se señala que, salvo renuncia o revocación expresa, se entiende que los apoderamientos para la recepción de comunicaciones y notificaciones otorgados antes del 3 de febrero de 2012 (fecha de entrada en vigor de esta Resolución), incluyen la posibilidad de que el apoderado pueda señalar los citados “días de cortesía”.

Por último, se establece que la renuncia al apoderamiento en este ámbito no se entenderá producida hasta que se acredite a la AEAT que dicha renuncia se ha comunicado de manera fehaciente al representado.

3.4 Cuestión de inconstitucionalidad en relación con las obligaciones de documentación y el régimen sancionador de las operaciones vinculadas

El Pleno del Tribunal Constitucional ha acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en relación con los apartados 2 y 10 del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por posible vulneración del artículo 25.1 de la Constitución. Dichos apartados establecen la obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria determinada documentación (cuya concreción se fija reglamentariamente) y regulan el régimen de infracciones y sanciones en materia de documentación de las operaciones vinculadas.

En esencia, se cuestiona que la Ley haya realizado una remisión reglamentaria plena para la delimitación del contenido de la documentación obligatoria que el sujeto debe preparar y aportar a requerimiento de la Administración tributaria y que la conducta antijurídica consistente en la no aportación (o aportación inexacta o incompleta o falseada) de dicha documentación dependa, por tanto, de un Reglamento.

En opinión del Tribunal Supremo, esto abre un campo ilimitado al Reglamento para definir los elementos esenciales de la tipicidad de una conducta antijurídica, lo que puede vulnerar el artículo 25.1 de la Constitución. Conforme a este artículo, la Ley debería delimitar con claridad y certeza la conducta infractora sin que quepa una remisión total y absoluta de tales aspectos a una norma reglamentaria.

3.5 Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador

En el BOE de 30 de enero de 2012 se ha publicado la Resolución de 23 de enero de 2012, que modifica el modelo 145, de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados.

Esta modificación tiene su origen en la nueva redacción de la deducción por inversión en vivienda habitual introducida por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. En este sentido, cabe recordar que:

- Hasta 2010 inclusive, la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual no dependía del importe de la base imponible del contribuyente.
- La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, limitó la deducción para los contribuyentes con una base imponible inferior a 24.107,20 euros, pero estableciendo un régimen transitorio para cubrir los casos en que ya se tenía derecho a la deducción antes de 1 de enero de 2011 y que dejaban de tenerlo conforme al referido límite.
- No obstante, el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, ha devuelto la deducción por inversión en vivienda a su redacción previa a 2011 (incluso para el propio 2011), lo que supone que, de nuevo, puede aplicarse la deducción con independencia de la base imponible del contribuyente.

Estas novedades llevan ahora a modificar el modelo 145, eliminando la distinción entre los sujetos que aplican el régimen general de deducción y los que aplican el régimen transitorio. En definitiva, los contribuyentes que deseen que se reduzca su tipo de retención en dos enteros y que tengan derecho a ello, deberán comunicar a su pagador que tienen derecho a la deducción y que la cuantía total de sus retribuciones íntegras en concepto de rendimientos del trabajo procedentes de todos sus pagadores es inferior a 33.007,20 euros anuales.

Teniendo en cuenta que esta novedad solo aplica a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2012 (siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero), surtirá efectos solo en relación con las comunicaciones de datos al pagador, o de variación de los datos previamente comunicados, que deban efectuarse a partir del 1 de febrero de 2012.

4. OTROS

4.1 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo acerca de la propuesta de Directiva sobre la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea

El Comité Económico y Social Europeo (ECOSOC) ha emitido un Dictamen favorable acerca de la propuesta de Directiva sobre la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Recordemos que la Comisión Europea presentó, el 16 de marzo de 2011, una propuesta de Directiva para armonizar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, pero manteniendo los tipos impositivos dentro de la esfera de soberanía de los Estados miembros.

Los puntos más destacables de este Dictamen son los siguientes:

- El ESOCOC apoya el proyecto, al entender que fomentará la neutralidad del impuesto y reducirá la competencia fiscal entre los Estados Miembros, insistiendo en que la base imponible consolidada debería ser neutral en términos de recaudación fiscal.

Según el ECOSOC, la principal ventaja de este proyecto es la consolidación (compensación de beneficios y pérdidas, eliminación de la doble imposición, simplificación de los precios de transferencia, neutralidad entre filiales y establecimientos permanentes, etc.), por lo que no se muestra favorable a que el proyecto se inicie únicamente (tal y como habían solicitado algunos Estados Miembros) como una base “común” sin consolidación.

Como desventajas, se apunta la ralentización en la toma de decisiones de política fiscal y consiguiente pérdida de flexibilidad a la hora de plantear incentivos fiscales, lo que podría conducir a la pérdida de inversión exterior a favor de otras jurisdicciones. Además, se apunta la necesidad de medir el impacto socio-económico de la base consolidada en aquellos países que han basado parte de su economía en la competencia fiscal.

- Se apuesta por una base consolidada de carácter facultativo en la fase de introducción pero obligatoria, al menos cuando se supere un determinado umbral.
- Se apoya la desvinculación de la base consolidada de las normas contables pero con una consecuente mejora en la definición de algunos conceptos así como en la introducción de disposiciones más detalladas para algunos sectores para conseguir una uniformidad en la aplicación.
- Se valora de una manera positiva que se evite la doble imposición de las rentas generadas fuera de la Unión Europea a través del sistema de exención. No obstante, el ECOSOC critica la propuesta de Directiva que prevé el cambio al método de

imputación cuando el impuesto pagado en el Estado de la fuente sea demasiado bajo, dado que considera que podría afectar no solo a situaciones fraudulentas, sino también a "actividades comerciales normales".

- La fórmula uniforme de distribución de la base imponible entre Estados miembros en función de los factores correspondientes a mano de obra, activos y ventas, se considera adecuada dado que permite evitar distorsiones y doble imposición, si bien se sugiere (i) que se estudie la inclusión de los activos intangibles como factor de reparto y (ii) que se limite el excesivo peso relativo del factor "ventas" que favorece a los grandes Estados Miembros con economías de consumo, simplemente por su tamaño.

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

© Febrero 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.