

3-2012
Marzo, 2012

En un procedimiento de comprobación administrativa es normal que el sujeto pasivo o el contribuyente aporten en el momento de recurrir en reposición, ante el Tribunal Económico-Administrativo o incluso en el procedimiento contencioso-administrativo nueva documentación en defensa de sus intereses y que no ha sido aportada anteriormente. Nuestros Tribunales (fundamentalmente el TEAC) han sido reacios a la hora de aceptar como prueba esa nueva documentación.

No obstante, dos recientes pronunciamientos emitidos por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (de 19 de julio de 2011 y 6 de febrero de 2012, respectivamente) rechazan esa conclusión.

En esos dos casos el contribuyente había sido requerido por la Administración para justificar unos gastos que había deducido al calcular sus rendimientos pero no había aportado las pruebas oportunas, ni tras el primer requerimiento, ni en el posterior trámite de audiencia abierto con la propuesta de liquidación; la aportación de pruebas se realizó más tarde, con ocasión del recurso de reposición planteado contra la liquidación.

Los dos Tribunales se pronuncian a favor del derecho de defensa y, con ello, del derecho de aportación de los documentos que el sujeto estime convenientes para su defensa cuando lo considere oportuno, así como de la obligación de los órganos administrativos de analizarlos, más aún por parte de los tribunales económico-administrativos, dadas las amplitudes de las competencias y obligaciones que la Ley señala para ellos.

En todos estos casos se plantea la necesidad de que la Inspección tenga todos los elementos de juicio para poder regularizar convenientemente la situación del sujeto pasivo o del contribuyente, pero también se ha de respetar el ejercicio de su derecho de éste a la defensa de sus intereses y de complementar con las nuevas pruebas que vaya obteniendo o apareciendo durante todo el procedimiento para la mejor resolución del litigio.

ÍNDICE

1. SENTENCIAS	4
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No es deducible el exceso de indemnización por despido o cese sobre el que resulta obligatorio legalmente (Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de febrero de 2012)	4
1.2 Impuesto sobre Sociedades.- La Inspección puede comprobar ejercicios prescritos para determinar la existencia de un fondo de comercio de fusión objeto de amortización en el ejercicio de comprobación (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de enero de 2012)	4
1.3 IRPF.- Para aplicar la deducción por maternidad no es requisito necesario que la actividad desarrollada sea retribuida (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 7 de febrero de 2011)	5
1.4 IRPF.- Los gastos de estudios exigidos por la normativa reguladora de la profesión universitaria cumplen los requisitos para estar exentos de gravamen como gastos de locomoción, manutención y estancia (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 15 de julio de 2011)	5
1.5 IVA.- La emisión de factura rectificativa estando pendiente un proceso judicial en el que se discute la sujeción a IVA debe realizarse cuando el proceso termine (Audiencia Nacional. Sentencia de 14 de diciembre de 2011)	6
1.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El artículo 54.8 del Reglamento (fiducia aragonesa) es ilegal porque exige emitir liquidación a supuestos herederos que pueden no llegar a serlo (Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de enero de 2012)	6
1.7 Procedimiento Económico-Administrativo.- Es posible aportar en reposición los documentos o pruebas que no se habían aportado antes (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 6 de febrero de 2012; TEAR de Galicia. Resolución de 19 de julio de 2011)	6
2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS	7
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los TEAR mantienen una postura no uniforme sobre la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión a entidades de mera tenencia de bienes; nueva Resolución en la que se niega esta posibilidad (TEAR de Andalucía. Resolución de 3 de Febrero de 2012)	7
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- No se traspa el derecho a compensar bases imponibles negativas en una fusión si la absorbente debió reconocer las pérdidas mediante el deterioro fiscal de la participación (Dirección General de Tributos. Consulta V0081-12, de 19 de enero de 2012)	8

2.3	Impuesto sobre Sociedades.- Transformación de una SA en una AIE: las bases imponibles negativas generadas por la SA pueden compensarse en el futuro por la AIE (Dirección General de Tributos. Consulta V0015-12, de 12 de enero de 2012)	9
2.4	Impuesto sobre Sociedades.- En ausencia de Convenio, una sociedad que esté constituida conforme a las leyes españolas es residente fiscal en España (Dirección General de Tributos. Consulta V0004-12, de 10 de enero de 2012)	9
2.5	Impuesto sobre el Valor Añadido.- Las “holding mixtas” tienen derecho a la deducción del IVA soportado en función de su prorrata (TEAC. Resolución de 17 de enero de 2012)	10
2.6	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La renuncia a los derechos de suscripción preferente está sujeta al Impuesto sobre Donaciones (Dirección General de Tributos. Consulta V0056-12, de 17 de enero de 2012)	10
2.7	Procedimiento Económico-Administrativo.- La impugnación de un acto administrativo en vía económico-administrativa requiere que dicho acto tenga naturaleza sustantiva (TEAC. Resolución de 31 de enero de 2012)	11
2.8	Procedimiento de Inspección.- La Administración está obligada a realizar una regularización completa de la situación del obligado tributario; no procede sancionar la falta de presentación de declaraciones complementarias (Audiencia Nacional. Sentencia de 12 de diciembre de 2011; TEAC. Dos Resoluciones de 31 de enero de 2012)	11
3.	NORMATIVA	12
3.1	Medidas de protección de deudores hipotecarios sin recursos	12
3.2	“Umbrales de exención” y “umbrales estadísticos” para 2012 relativos a las estadísticas del comercio intracomunitario	13
3.3	Plan Anual de Control Tributario y Aduanero	13
4.	OTROS	15
4.1	El coste de una posible reestructuración de personal considerado en el precio de adquisición de un negocio puede registrarse como un pasivo por el adquirente	15

1. SENTENCIAS

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No es deducible el exceso de indemnización por despido o cese sobre el que resulta obligatorio legalmente (Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de febrero de 2012)

El Tribunal Supremo en esta sentencia, confirmando el criterio de la Audiencia Nacional, concluye que el gasto correspondiente al exceso de la indemnización pagada sobre el importe obligatorio legalmente no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Para ello se apoya en lo siguiente:

- El gasto se asume voluntariamente, sin que ninguna norma ni instrumento de obligado cumplimiento obligara a la entidad a pactar una indemnización por cese o despido distinta de la que se desprendía de la normativa aplicable y obligatoria. El hecho de que la obligación surgiera en virtud de contrato pactado en el momento del cese no aporta nada a la discusión porque el pacto es libre y voluntario y, por lo tanto, el pago en exceso constituye una liberalidad.
- Salvo prueba específica, no puede entenderse que este tipo de gastos esté correlacionado con los ingresos. Para la prueba de esta correlación es preciso demostrar la causalidad entre gasto e ingreso.
- El hecho de que el gasto esté contabilizado o que la indemnización haya tributado en el IRPF de los perceptores no influye en la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

1.2 Impuesto sobre Sociedades.- La Inspección puede comprobar ejercicios prescritos para determinar la existencia de un fondo de comercio de fusión objeto de amortización en el ejercicio de comprobación (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de enero de 2012)

La compañía absorbente en una fusión había contabilizado un fondo de comercio por la parte no asignable a los activos recibidos (participaciones en otras entidades). Dicho fondo de comercio se amortizó sistemáticamente a partir de la fusión. Pasados varios ejercicios, cuando ya había prescrito el ejercicio en que se había realizado la fusión, la Inspección comprobó si dicho fondo de comercio se había calculado correctamente concluyendo que no era así y que, en realidad, no existía tal fondo de comercio, negando la deducibilidad de la amortización del mismo en los ejercicios no prescritos objeto de comprobación.

El Tribunal Supremo admite que el derecho a liquidar y a exigir el pago de las deudas tributarias de la Administración está sometido al plazo de prescripción tributaria, pero no así el derecho a comprobar. En definitiva, se admite que la Inspección puede comprobar los ejercicios prescritos con el objeto de determinar la existencia o no del fondo de

comercio objeto de deducción en el ejercicio de comprobación. Esto, en la práctica, obliga a las compañías a conservar los justificantes y la documentación soporte durante los años en que se deduce el fondo de comercio de fusión.

1.3 IRPF.- Para aplicar la deducción por maternidad no es requisito necesario que la actividad desarrollada sea retribuida (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 7 de febrero de 2011)

En este caso, la Administración Tributaria había denegado la aplicación de la deducción por maternidad porque la recurrente, a pesar de estar dada de alta en el Régimen de Autónomos de la Seguridad Social como familiar colaborador del titular de la empresa, no había justificado adecuadamente la obtención de ingresos, lo que equivalía a la falta de desarrollo de actividad y, por lo tanto, al incumplimiento de uno de los presupuestos de hecho necesarios para aplicar la deducción.

El Tribunal, sin embargo, estima que para la aplicación de la deducción por maternidad no es requisito necesario que la actividad desarrollada esté retribuida. Considera que el ejercicio de una actividad puede no implicar la percepción de ingresos, siendo suficiente para aplicar la deducción el cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa, es decir: (i) ser mujer con hijos menores de tres años, (ii) realizar una actividad por cuenta propia o ajena y (iii) estar dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.

1.4 IRPF.- Los gastos de estudios exigidos por la normativa reguladora de la profesión universitaria cumplen los requisitos para estar exentos de gravamen como gastos de locomoción, manutención y estancia (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 15 de julio de 2011)

El contribuyente no declaró como rendimiento del trabajo el importe de una ayuda percibida del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte dentro de un programa de estancias de profesores de universidad en centros de enseñanza, al entender que esta ayuda se había recibido para gastos de “manutención y estancia” y, por lo tanto, se trataba de una dieta no sujeta.

La Administración entendió que para que los gastos de locomoción, manutención y estancia estén exceptuados de gravamen como rendimientos del trabajo personal han de estar ocasionados por gastos y suplidos realizados por el trabajador cuando la empresa o la Administración “ordena” la realización de su actividad laboral fuera del lugar habitual en el que la misma se desempeña, lo que no ocurre en este caso, porque se trata de la asistencia a un curso y no del desarrollo de la actividad.

En contra de ello, el Tribunal admite la no sujeción de esta renta al entender que se trata de importes satisfechos para la asistencia a estudios dispuestos por la normativa reguladora de la profesión universitaria, vinculados al desarrollo de actividades docentes e investigadoras así como a las características propias del puesto de trabajo.

1.5 IVA.- La emisión de factura rectificativa estando pendiente un proceso judicial en el que se discute la sujeción a IVA debe realizarse cuando el proceso termine (Audiencia Nacional. Sentencia de 14 de diciembre de 2011)

Según el TEAC, para que se pueda emitir una factura rectificativa en relación con una operación cuya sujeción al IVA está siendo objeto de discusión en un procedimiento judicial, debe esperarse a la finalización de dicho procedimiento en sentencia firme.

La Audiencia Nacional confirma este criterio y añade que, en este tipo de casos, en tanto se sustancia el procedimiento judicial (es decir, hasta que no se dicte sentencia que finalice el procedimiento y ésta sea firme) queda en suspenso el plazo de cuatro años previsto en la normativa de IVA para la rectificación de facturas, más aún cuando lo que se está discutiendo es precisamente la sujeción o no a IVA de una determinada operación.

Lo contrario sería hacer depender la efectividad de un derecho (el de repercusión del IVA por parte del sujeto pasivo) a la duración de un litigio o de un procedimiento administrativo (incluso con la posibilidad de que el derecho prescribiera), que no depende de la voluntad del sujeto pasivo.

1.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El artículo 54.8 del Reglamento (fiducia aragonesa) es ilegal porque exige emitir liquidación a supuestos herederos que pueden no llegar a serlo (Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de enero de 2012)

El Tribunal Supremo ha declarado nulo de pleno derecho el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que permitía girar liquidaciones provisionales en la fiducia aragonesa a cargo de todos los posibles herederos sin perjuicio de que con la formalización de la institución por el comisario se girasen las liquidaciones complementarias pertinentes; ello, aun cuando tales herederos no existen propiamente hasta el momento en que la fiducia se ejecita.

En Sentencia de 31 de marzo de 2004, el propio Tribunal Supremo había considerado que este artículo no era ilegal. No obstante, reconociendo expresamente apartarse de dicho criterio previo, concluye ahora que el citado precepto ignora el principio constitucional de capacidad contributiva e infringe el de jerarquía normativa al hacer recaer la carga tributaria sobre quien no solo no es todavía heredero y no ha adquirido nada, sino que es posible que nunca llegue a ser designado como tal.

1.7 Procedimiento Económico-Administrativo.- Es posible aportar en reposición los documentos o pruebas que no se habían aportado antes (Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 6 de febrero de 2012; TEAR de Galicia. Resolución de 19 de julio de 2011)

Dos pronunciamientos recientes, una resolución del TEAR de Galicia y una sentencia del TSJ de Galicia, han resuelto a favor del contribuyente una cuestión que se viene planteando de manera recurrente en los recursos tributarios, relativa al plazo con que cuenta el interesado para aportar los documentos de prueba en los que se basa su defensa.

En los dos casos, el supuesto de hecho analizado es idéntico: un contribuyente que, requerido por la Administración para justificar los gastos aplicados en la determinación del rendimiento de su actividad económica, no aporta los justificantes oportunos, ni tras el primer requerimiento ni en el posterior trámite de audiencia abierto con la propuesta de liquidación, sino una vez concluido el procedimiento de comprobación, con ocasión del recurso de reposición planteado contra la liquidación resultante del mismo.

La postura mantenida hasta la fecha por la Administración y confirmada en reiteradas ocasiones por el TEAC ha sido la de considerar que las pruebas deben aportarse en la llamada fase de aplicación de los tributos, de modo que aquéllas que, pudiendo haber sido aportadas antes, se presentan en la posterior fase de revisión o reclamación, han de ser descartadas.

La resolución y la sentencia indicadas, amparadas en la amplitud con que la norma regula las facultades de revisión de los órganos encargados de la misma y en la indefensión que se podría producir en caso contrario, se decantan a favor de la aportación “tardía” de los señalados elementos de prueba y obligan, la primera al órgano que resolvió el recurso de reposición y la segunda al TEAR, a valorar los documentos aportados.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los TEAR mantienen una postura no uniforme sobre la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión a entidades de mera tenencia de bienes; nueva Resolución en la que se niega esta posibilidad (TEAR de Andalucía. Resolución de 3 de Febrero de 2012)

En nuestro anterior Boletín comentábamos dos Resoluciones de los TEAR de Valencia y de Galicia en las que se concluía que (en contra de lo manifestado por el TEAC en su Resolución de 29 de enero de 2009, dictada en unificación de doctrina), el régimen fiscal especial para empresas de reducida dimensión es aplicable a las entidades de mera tenencia de bienes (como las dedicadas al arrendamiento de inmuebles sin contar con persona ni local).

Entre otros argumentos, se afirmaba en esas Resoluciones que la del TEAC se refería a una legislación anterior a la actualmente en vigor, en la que existía un régimen de sociedades patrimoniales ya derogado. Asimismo, el TEAR de Valencia puntualizaba que (i) el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica empresarial (al menos a efectos del IAE), (ii) el régimen fiscal especial hace referencia a “entidades”, término sinónimo al de “sociedades” y, además, (iii) dicho régimen no se aplica en función de la naturaleza de los sujetos sino de su volumen de operaciones.

Frente a lo anterior, el TEAR de Andalucía considera ahora que la Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009 es vinculante incluso con la actual legislación, por cuanto, con independencia de que el régimen de sociedades patrimoniales ya no esté en vigor, lo cierto es que el régimen fiscal especial no es aplicable a una entidad que no realiza una actividad económica. En particular, este TEAR considera que:

- El término “empresa” citado en el régimen ha de entenderse referido a aquellas entidades que cuentan con una organización de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica.
- La finalidad de dicho régimen fiscal especial es, precisamente, estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por parte de empresas de reducida dimensión.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- No se traspasa el derecho a compensar bases imponibles negativas en una fusión si la absorbente debió reconocer las pérdidas mediante el deterioro fiscal de la participación (Dirección General de Tributos. Consulta V0081-12, de 19 de enero de 2012)

Se plantea la fusión de una entidad matriz con su filial (íntegramente participada), en un caso en el que el coste de la participación en la filial es superior a su valor patrimonial neto. La diferencia deriva del hecho de que la filial ha tenido pérdidas y que la matriz no reconoció la corresponde provisión en los ejercicios en que tales pérdidas se produjeron. En el momento previo a la fusión la filial tiene pendientes de compensar las BIN derivadas de dichas pérdidas.

El consultante plantea que la fusión se produce por motivos económicos válidos y no exclusivamente para compensar las referidas BIN de la sociedad dependiente, puesto que, de no llevarse a cabo la fusión, se procedería a la liquidación de la filial, debiéndose reconocer entonces en sede de la matriz la pérdida fiscal. La DGT señala que:

- El hecho de que la sociedad absorbida cuente con un crédito fiscal por BIN pendientes de compensar no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, en la medida en que concurran motivos económicos válidos en la operación.
- No obstante, en lo que se refiere a la compensación de las BIN por la sociedad absorbente, considera que, por aplicación del último párrafo del artículo 90.3 de la Ley del Impuesto, conforme al cual no serán compensables las BIN correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación en la adquirente, aquellas no podrán ser objeto de compensación en ésta.

En este sentido, se advierte que aunque la liquidación de la filial generaría una pérdida contable en la matriz (por la diferencia entre el valor de la participación y el patrimonio neto de la sociedad dependiente), esta pérdida se entendería contabilizada en un ejercicio posterior al de su devengo, por cuanto las pérdidas de la filial se produjeron en ejercicios anteriores al de la liquidación. En tal caso:

- Si las pérdidas de la filial se generaron en un ejercicio prescrito, no podrán aprovecharse (ni por subrogación en el derecho a compensar las BIN como consecuencia de la fusión ni por liquidación de la filial).

- Si las pérdidas se generaron en un ejercicio no prescrito, el reconocimiento de la pérdida deberá realizarse, en todo caso, por medio de un ajuste extracontable (“provisión por deterioro”) en cada uno de los correspondientes períodos impositivos, debiendo instarse al efecto la oportuna rectificación.

En definitiva, las pérdidas de la filial solo podrán ser aprovechadas por la matriz mediante las correspondientes provisiones por deterioro y no por subrogación en el derecho a la compensación de BIN.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Transformación de una SA en una AIE: las bases imponibles negativas generadas por la SA pueden compensarse en el futuro por la AIE (Dirección General de Tributos. Consulta V0015-12, de 12 de enero de 2012)

Se plantea el tratamiento aplicable respecto a las BIN pendientes de compensar en una sociedad anónima (SA) que se transforma en una agrupación de interés económico (AIE). Según la DGT:

- Con la transformación, se produce la conclusión del período impositivo de la sociedad, dado que dicha transformación supone la modificación del régimen tributario de la entidad. Recordemos a estos efectos que las AIE tributan en transparencia fiscal, no tributando por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de la base imponible imputable a sus socios residentes en territorio español.
- Con la conclusión del ejercicio puede originarse en la sociedad una base imponible positiva o negativa (que se incluirá en la última declaración de la sociedad).
- En este último caso, se admite que esta BIN (junto con la pendiente de compensar de períodos anteriores) sea aprovechada en sede de la propia AIE, en los términos y con los plazos generales de aprovechamiento de bases negativas, pero con carácter previo a la obtención de la base imponible susceptible de imputación a los respectivos socios de la AIE.

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- En ausencia de Convenio, una sociedad que esté constituida conforme a las leyes españolas es residente fiscal en España (Dirección General de Tributos. Consulta V0004-12, de 10 de enero de 2012)

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades son residentes en territorio español las entidades que (i) se hayan constituido conforme a las leyes españolas, o (ii) tengan su domicilio social en territorio español o, finalmente, (iii) tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A la vista de estas reglas, la DGT concluye que una sociedad que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas no perderá su condición de sociedad residente fiscal en España por el hecho de que cambie su domicilio social y la sede de dirección efectiva a otro Estado (manteniendo su personalidad jurídica y, por tanto, sin extinción de la

sociedad), si España no tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición con dicho Estado, al concurrir la primera de las circunstancias previstas para tener la consideración de residente fiscal en España.

2.5 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Las “holding mixtas” tienen derecho a la deducción del IVA soportado en función de su prorrata (TEAC. Resolución de 17 de enero de 2012)

Se analiza en esta Resolución la posibilidad de las entidades “holding”(dedicadas única o principalmente a la tenencia de valores) de deducir el IVA soportado. El TEAC, con apoyo en jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, distingue entre las “holding puras” y las “holding mixtas”:

- Las "holdings puras" son aquellas que se dedican a la mera tenencia de valores en otras entidades. Al no realizar ninguna actividad económica propiamente dicha, no tienen derecho a la deducción del IVA soportado como consecuencia de los gastos en que incurran.
- Las "holdings mixtas", además de disponer de valores en otras entidades, intervienen directa o indirectamente en la gestión de sus participaciones, es decir, realizando actividades sujetas a IVA, tales como servicios administrativos, contables, informáticos, etc., por lo que tienen el derecho a deducir el impuesto soportado en la realización de dichas actividades. En este sentido, la transmisión de acciones o participaciones en estos supuestos constituye una prolongación directa, permanente y necesaria de dichas actividades económicas sujetas al impuesto.

La deducción se efectuará en función de la prorrata resultante, debiendo tenerse en cuenta que la inversión en participaciones queda fuera del ámbito de la mecánica de regularización de deducciones de bienes de inversión.

2.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La renuncia a los derechos de suscripción preferente está sujeta al Impuesto sobre Donaciones (Dirección General de Tributos. Consulta V0056-12, de 17 de enero de 2012)

El consultante era el socio de una entidad sobre la que tenía un porcentaje de los derechos económicos distinto al de sus derechos políticos. Para equiparar ambos tipos de derechos, se plantea realizar una ampliación de capital que suscribe dicho socio exclusivamente, previa renuncia del resto de socios a sus derechos de adquisición preferente.

Teniendo en cuenta que están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito (inter vivos), se concluye que dicha renuncia supone una donación (sujeta a este Impuesto) a favor del socio que acude a la ampliación.

2.7 Procedimiento Económico-Administrativo.- La impugnación de un acto administrativo en vía económico-administrativa requiere que dicho acto tenga naturaleza sustantiva (TEAC. Resolución de 31 de enero de 2012)

La Oficina de Gestión tributaria emitió comunicación ordenando el pago de una devolución de IVA. Contra esta comunicación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR correspondiente, que se declaró incompetente.

En el recurso de alzada, el TEAC analiza si la referida comunicación es susceptible de recurso y concluye que:

- No todos los actos administrativos son recurribles en vía económico-administrativa, sino solo los que tienen naturaleza sustantiva en los que se despliegue el ejercicio de potestades administrativas, al poder derivarse de éstos, de forma directa e inmediata, consecuencias para los administrados.
- Así, no son recurribles las simples actuaciones de trámite o preparatorias de actos sustantivos o meras actuaciones informativas o comunicativas.
- Por tanto, la comunicación no es recurrible aunque sí lo habrían sido los acuerdos previos que dieron lugar a la determinación del importe de la devolución.

2.8 Procedimiento de Inspección.- La Administración está obligada a realizar una regularización completa de la situación del obligado tributario; no procede sancionar la falta de presentación de declaraciones complementarias (Audiencia Nacional. Sentencia de 12 de diciembre de 2011; TEAC. Dos Resoluciones de 31 de enero de 2012)

En los casos analizados en estas resoluciones del TEAC y en la sentencia de la Audiencia Nacional, la Inspección había realizado regularizaciones que tenían efectos en ejercicios posteriores a los comprobados. La Administración entendió que los sujetos pasivos debieron presentar las oportunas declaraciones complementarias de los ejercicios posteriores a los que afectaba la regularización (en cuyo caso, si las presentaban recaían los recargos correspondientes, y, si no lo hacían, procedía la imposición de sanciones).

Frente a ello, y como ya había concluido anteriormente la Audiencia Nacional en su conocida Sentencia de 9 de diciembre de 2010 (comentada en nuestro boletín de enero de 2011), dicho Tribunal y el TEAC confirman ahora que:

- La presentación de declaración complementaria en estos casos no permite exigir el recargo por presentación extemporánea.
- No procede imponer sanciones si no se presenta declaración complementaria; la presentación de este tipo de declaraciones constituye una opción para el obligado tributario y no una obligación.

3. NORMATIVA

3.1 Medidas de protección de deudores hipotecarios sin recursos

El Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo (BOE de 10 de marzo de 2012) regula unas medidas para proteger al deudor hipotecario que no tiene recursos para hacer frente a los préstamos o créditos hipotecarios que concertó para adquirir lo que es su vivienda habitual.

La mayoría de las medidas contenidas en esta norma son aplicables a los contratos garantizados con hipoteca inmobiliaria cuyo deudor se encuentre situado en el umbral de exclusión y que estén vigentes a la fecha de su entrada en vigor (11 de marzo de 2012). Se considerarán situados en el umbral de exclusión cuando concurren todas las circunstancias siguientes:

- Que todos los miembros de la unidad familiar (junto con terceros codeudores que no formen parte de la unidad familiar, en su caso) carezcan de rentas derivadas del trabajo o de actividades económicas y de bienes o derechos patrimoniales con los que hacer frente a la deuda y que la cuota hipotecaria resulte superior al 60% de los ingresos netos que perciban el conjunto de las personas citadas.
- Que el préstamo o crédito recaiga sobre la única vivienda en propiedad del deudor y que carezca de otras garantías.

Las medidas de carácter fiscal de este Real Decreto-ley son las siguientes:

- Exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD del ITPyAJD de las escrituras de formalización de novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios.
- Exención en el IRPF de las ganancias patrimoniales que se pudieran generar con ocasión de la dación en pago de la vivienda.
- En las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago, será sujeto pasivo sustituto del contribuyente en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía Municipal) la entidad que adquiera el inmueble, que no podrá repercutir el Impuesto al deudor.
- Bonificación del 50% de los derechos arancelarios notariales y registrales derivados de la cancelación del derecho real de hipoteca. Asimismo, el deudor no soportará ningún coste adicional de la entidad financiera.

3.2 “Umbral de exención” y “umbrales estadísticos” para 2012 relativos a las estadísticas del comercio intracomunitario

La Orden HAC/400/2012 (BOE de 2 de marzo de 2012) fija para 2012 los “umbrales de exención” y “umbrales estadísticos” por debajo de los cuales los responsables del suministro de la información estarán exentos de facilitar información Intrastat o podrán facilitar información simplificada:

- El “umbral de exención” para introducciones y expediciones en o desde la Península y Baleares de mercancías procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea se fija en 250.000 euros de importe facturado acumulado en el ejercicio precedente o en el corriente.
- El “umbral estadístico” para introducciones y expediciones en o desde la Península y Baleares de mercancías procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea se ha fijado en 6.000.000 euros de importe facturado acumulado en el ejercicio precedente o en el corriente

Además, se establece que para la verificación del cumplimiento de la obligación y aplicación de los mencionados umbrales, la AEAT tomará en consideración la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349.

3.3 Plan Anual de Control Tributario y Aduanero

El Plan de Control Tributario para 2012 (Resolución de 24 de febrero de 2012 de la Dirección General de la AEAT. BOE de 1 de marzo de 2012) se articula en torno a tres grandes ámbitos, (i) la comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero, (ii) el control del fraude en fase recaudatoria y (iii) la colaboración con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas. En cada una de estas áreas, como es habitual, se definen varios tipos de control en función de los objetivos perseguidos.

Así, en el primero de los ámbitos indicados, de lucha contra el **fraude tributario y aduanero**, se prevé lo siguiente:

- Promover la obtención de información, entre otras, (i) sobre actividades empresariales que permitan descubrir ingresos ocultos y garantizar un adecuado control sobre las rentas de los sujetos intervinientes en las operaciones, (ii) sobre actividades profesionales que pongan de manifiesto ingresos de la actividad no declarados o signos externos de riqueza que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados, (iii) sobre rentas o patrimonios situados en «paraísos fiscales» o en territorios o países de baja tributación, (iv) sobre comercio exterior, en particular, de los países de origen de las mercancías importadas, o (vi) sobre escrituras públicas formalizadas ante Notario mediante acceso directo y por vía telemática al Índice Único Notarial. Asimismo, se pretende impulsar el intercambio de información con la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección de Trabajo y Seguridad Social con el objeto de detectar actividades económicas no declaradas.

- Para luchar contra la economía sumergida se prevé, entre otras, realizar un control integral de la importación y venta de mercancías procedentes de terceros países, fundamentalmente de Asia.
- Para luchar contra las rentas no declaradas serán objeto de atención preferente, entre otros: (i) los arrendamientos no declarados de viviendas y locales de negocios, (ii) las conductas fraudulentas que generen alarma social como, por ejemplo, el empleo de facturas falsas, (iii) los entramados que abusan de formas societarias, mediante los cuales profesionales, artistas y deportistas utilizan sociedades para deducir indebidamente sus gastos particulares, u (iv) operaciones con pago de efectivo de elevado importe.
- Para la lucha contra la deslocalización y la planificación fiscal abusiva se pondrá el máximo empeño, entre otras actuaciones, en (i) aflorar las rentas que han sido ocultadas por medio de la utilización de paraísos fiscales o residencias artificiales en el extranjero, (ii) las entidades residentes en España o no residentes con establecimientos permanente que se transforman en entidades no residentes sin establecimiento permanente sin haber modificado la realidad de sus formas de operar comercialmente en territorio español; o (iii) la utilización abusiva de precios de transferencia en operaciones de reestructuración empresarial, especialmente por las grandes empresas y con particular atención a la posible transferencia de activos intangibles al exterior.

Asimismo, en 2012 se perseguirán las operaciones de ingeniería fiscal que busquen minorar indebidamente el pago de impuestos. Así, se perseguirá:

- La acreditación indebida de gastos financieros, sobre todo intragrupo.
 - La compensación anticipada o irregular de bases imponibles negativas generadas, especialmente, fuera de España.
 - La utilización de estructuras opacas y entramados societarios para ocultar el verdadero titular de rentas, actividades, bienes o derechos.
 - Las prácticas que persigan el doble aprovechamiento fiscal de pérdidas o gastos de personas jurídicas, en particular mediante el uso de entidades o instrumentos híbridos.
 - La aplicación indebida del régimen de neutralidad.
 - La utilización indebida de fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro o parcialmente exentas.
- Se realizarán además controles específicos de productos objeto de los Impuestos especiales, del contrabando (especialmente de cigarrillos) y otros controles específicos aduaneros.

En relación con el **control en fase recaudatoria**, se prevé realizar el máximo esfuerzo en medidas destinadas a lograr el ingreso efectivo de la deuda tributaria, destacando en este sentido las medidas (i) de máximo aprovechamiento de las posibilidades legales del

embargo preventivo de bienes y derechos o (ii) de aseguramiento del pago de las responsabilidades derivadas del delito fiscal y (iii) las dirigidas al especial seguimiento de la situación patrimonial de los deudores que, de forma recurrente, no pagan sus deudas.

En relación con la **colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas**, se potenciará la planificación coordinada y la colaboración así como el intercambio de información y la persecución de la planificación abusiva que pretenda beneficiarse indebidamente de las diferencias normativas.

4. OTROS

4.1 El coste de una posible reestructuración de personal considerado en el precio de adquisición de un negocio puede registrarse como un pasivo por el adquirente

En el caso analizado, en el precio acordado para la adquisición de un negocio se había tenido en cuenta el coste que previsiblemente tendría que asumir en un futuro en caso de acometer una reestructuración de personal. Por lo tanto, el precio del negocio se había reducido por la asunción de un pasivo potencial.

Se pregunta el consultante si, como contrapartida al registro de los activos recibidos por su valor razonable es posible, en el marco de las reglas de las combinaciones de negocios, registrar una provisión/pasivo por el coste derivado de la posible (pero no segura) reestructuración de personal en lugar de un ingreso, en la medida que las partes han asumido dicha existencia precisamente mediante la determinación del precio.

El ICAC considera (en su Consulta de 2 de diciembre de 2011. BOICAC 88) que, con carácter general, la sociedad adquirente únicamente podrá reconocer los costes de reestructuración del personal como una provisión si, en la fecha de adquisición, se cumple la definición de pasivo, es decir, en caso de que haya desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración o exista una expectativa válida entre los afectados que ponga de manifiesto que la reestructuración se llevará a cabo -por ejemplo, anunciando públicamente los detalles del plan-.

A estos efectos, en general, los costes "futuros" de un "posible" plan de reestructuración de personal, por sí mismos, no generan una obligación presente con terceros, al margen de que las partes hayan podido considerarlos a la hora de fijar el precio del negocio adquirido (por lo que, en general, no se cumple con la definición de pasivo).

No obstante, en el supuesto de que a la vista de los términos del acuerdo pudiera concluirse que la sociedad consultante recibe un activo singular por haber asumido un negocio deficitario (por ejemplo, como consecuencia de un posible expediente de regulación de empleo), este importe individualizado, desde una perspectiva contable, se reconocerá como una transacción separada de la combinación de negocios, reconociéndose, con carácter excepcional, una provisión como contrapartida al activo recibido y no un ingreso.

Cuestión distinta es que esta regla particular pueda generalizarse y considerar que, cuando el adquirente no desembolsa contraprestación alguna, el conjunto de los activos netos recibidos constituyen la compensación por haber adquirido un negocio deficitario, porque de prosperar este razonamiento el conjunto de la operación debería calificarse como una transacción separada, vaciando de contenido la regla general para el reconocimiento de pasivos en una combinación de negocios.

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

© Marzo 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.