

2020

Enero

**NEWSLETTER
TRIBUTARIO**



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Sentencias - Resoluciones - Consultas

ÍNDICE

1. La Directiva matriz-filial se opone a cualquier gravamen, directo o indirecto, a la sociedad matriz por los beneficios distribuidos por su filial
2. Sentencias
 - 2.1 IRPF.- Se puede aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda a los rendimientos no declarados
 - 2.2 IVA.- Los servicios de publicidad se entienden utilizados en España si los mensajes publicitarios se difunden desde este territorio
 - 2.3 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- El apremio de una liquidación nula de pleno derecho se puede recurrir aunque la liquidación sea firme
 - 2.4 Procedimientos tributarios.- La Administración debe notificar las resoluciones a ejecutar en un plazo razonable
 - 2.5 Procedimiento de Inspección.- La Inspección puede revisar operaciones prescritas para concluir sobre sus efectos en ejercicios no prescritos en períodos anteriores a la modificación de la Ley General Tributaria

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades.- La comunicación del acogimiento al régimen de neutralidad por el socio residente en España es obligatoria cuando las sociedades transmitente y adquirente sean no residentes (en los períodos en que era aplicable el TRLIS)
- 3.2 Reglas de calificación de la normativa tributaria.- La Administración no puede declarar la nulidad de un contrato simulado a efectos civiles o mercantiles, pero sí a efectos tributarios
- 3.3 Procedimiento de recaudación.- El sucesor solo es responsable por las deudas tributarias que se generen en el ejercicio de la actividad
- 3.4 Procedimiento de ejecución.- El plazo máximo para solicitar la ejecución de una resolución administrativa es de 5 años
- 3.5 Recurso extraordinario de revisión.- Un acuerdo de ejecución es un documento esencial a efectos del recurso extraordinario de revisión cuando incluya hechos nuevos
- 3.6 Cuestiones prejudiciales.- El TEAC no tiene la facultad de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE
- 3.7 IRPF.- La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación es aplicable en ampliaciones de capital por compensación de créditos

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT analiza diversas cuestiones de interés en relación con la compensación de bases imponibles negativas

- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Aunque la entidad absorbida tenga bases imponibles negativas, la fusión puede tener motivos económicos válidos
- 4.3 IRPF.- Las acciones en nuda propiedad y en plena propiedad no son valores homogéneos
- 4.4 IRPF.- La constitución de un usufructo gratuito sobre acciones se presume retribuido salvo prueba en contrario
- 4.5 Impuesto sobre el Patrimonio.- Un residente en Gibraltar no está obligado a declarar la participación en una sociedad gibraltareña que controla indirectamente inmuebles en España
- 4.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es necesario acreditar el pago del impuesto para que una sociedad pueda entregar acciones nominativas al heredero

5. Normativa

- 5.1 Se aprueba el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020
- 5.2 Se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación en el procedimiento de suministro electrónico de los asientos de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales
- 5.3 Se publica la relación de municipios a los que se aplicarán los coeficientes de actualización de los valores catastrales para el año 2020

1. La Directiva matriz-filial se opone a cualquier gravamen, directo o indirecto, a la sociedad matriz por los beneficios distribuidos por su filial

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) entiende que la aplicación prioritaria de la deducción por dividendos en relación con otras deducciones que tienen un límite temporal es contraria a la Directiva matriz-filial.

El ordenamiento jurídico belga prevé un régimen de deducción aplicable a los dividendos percibidos por una matriz de su filial basado en la incorporación en la base imponible del importe percibido y la posterior deducción de hasta el 95% del dividendo. Es decir, en teoría, solo tributa de forma directa un 5% del dividendo distribuido.

La deducción no aplicada en un ejercicio se puede trasladar a los ejercicios siguientes sin limitación temporal, pero la aplicación de esta deducción es prioritaria en relación con cualquier otra deducción nacional, incluso aunque se trate de deducciones cuya aplicación esté limitada en el tiempo. En la práctica, esta regla de prioridad en cuanto a la aplicación del exceso de deducción puede tener como efecto la disminución o eliminación de la base imponible. Y, en tal caso, se estará privando al contribuyente del aprovechamiento total o parcial de otros créditos fiscales. Ello supone que, de forma indirecta, se está incrementando el gravamen del dividendo por encima del citado 5%.

Por este motivo, se ha planteado al TJUE si una norma como la descrita se opone a la Directiva matriz-filial.

En su sentencia de 19 de diciembre de 2019, en el asunto C-389/18, el TJUE ha concluido lo siguiente:

- (a) La combinación (i) del régimen descrito de tributación de los dividendos percibidos de una filial, con (ii) el orden de aplicación de las deducciones, junto con (iii) la limitación en el tiempo de la posibilidad de aplicar otras deducciones distintas de la relativa a los dividendos, puede hacer que la percepción de los dividendos conlleve para la sociedad matriz la pérdida de otros créditos fiscales establecidos por la legislación nacional.
- (b) En estas condiciones, la obtención de dividendos no es neutra para la sociedad matriz, aunque los dividendos no sean gravados de manera directa.

Conforme a ello, el tribunal concluye que la referida normativa es contraria al principio de neutralidad previsto en la Directiva matriz-filial.

2. Sentencias

2.1 IRPF.- Se puede aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda a los rendimientos no declarados

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 29 de mayo de 2019

La Ley del IRPF establece que los rendimientos derivados del arrendamiento de vivienda habitual a menores de 30 años se pueden beneficiar de una reducción.

En el caso analizado en esta sentencia, el arrendador no había declarado correctamente los rendimientos netos. En la posterior regularización administrativa, la Administración no tuvo en cuenta la reducción por arrendamiento de vivienda sobre el mayor rendimiento a incluir en la base imponible, porque entendió que la reducción solo resultaba aplicable a los rendimientos declarados en período voluntario.

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, sin embargo, admite la aplicación de la reducción a los rendimientos no declarados por los contribuyentes y que son posteriormente regularizados por la Administración.

2.2 IVA.- Los servicios de publicidad se entienden utilizados en España si los mensajes publicitarios se difunden desde este territorio

Tribunal Supremo. Sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019

La regla general de localización de las prestaciones de servicios es la del destinatario, de modo que si el destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, la operación no estará sujeta a IVA.

No obstante, la ley establece una “regla de cierre” en virtud de la cual determinados servicios que no se localicen en la Unión Europea conforme a esa regla general, se entenderán localizados en el territorio de aplicación del impuesto si su utilización o explotación efectivas tienen lugar en este territorio.

En estas dos sentencias se analizan los casos de determinadas entidades establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que prestaban servicios de publicidad, consultoría y marketing a sociedades gibraltareñas dedicadas a la actividad de juego online. De acuerdo con la regla general de localización, estos servicios no se entienden localizados en el territorio de aplicación del impuesto, pero tampoco en la Unión Europea, pero la Administración entendió que se aplicaba la referida “regla de cierre” conforme a la utilización efectiva de los servicios.

Las entidades sostenían que sus servicios no debían quedar sujetos a IVA en España (o al menos no íntegramente). Así, defendían lo siguiente:

- (a) Las entidades gibraltareñas desarrollaban su actividad con jugadores localizados en todo el mundo y los patrocinios deportivos globales se contrataban para fortalecer la marca a nivel internacional y promover sus servicios entre jugadores en cualquier parte.
- (b) Por lo tanto, solo cabía entender utilizado el servicio de publicidad, consultoría y marketing en España (a lo sumo) en la proporción entre los ingresos anuales obtenidos por las entidades gibraltareñas de jugadores residentes en España y sus ingresos anuales totales.

El Tribunal Supremo, sin embargo, concluye a favor del criterio administrativo porque, conforme a la prueba aportada, parece que los servicios de publicidad, marketing y consultoría se limitaban al mercado español. A estos efectos recuerda las pautas interpretativas recogidas por la sentencia del TJUE en el asunto Athesia Druck Srl (C-1/08), en virtud de las cuales la explotación efectiva se entiende producida en el lugar desde el que se difunden los mensajes publicitarios.

El Tribunal Supremo apunta que la aplicación parcial de la medida no se reconoce explícitamente por la Directiva y añade que, en todo caso, en el supuesto de autos no tendría cabida esa aplicación parcial porque, conforme a lo indicado, los servicios prestados por la propia compañía se limitan al mercado español.

Apunta igualmente que, de admitirse un criterio de reparto, solo tendría cabida en la medida en que el porcentaje atribuible a España no se midiese en función de la totalidad de los ingresos de la sociedad gibraltareña destinataria de los servicios de publicidad, sino en función de la efectividad de los servicios concretos prestados por la entidad española, lo que no ocurre en este caso. Esta efectividad se mediría teniendo en cuenta el porcentaje de jugadores captados en España como consecuencia de la actividad publicitaria, frente al porcentaje de jugadores captados a nivel global, como consecuencia de esa misma actividad.

2.3 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- El apremio de una liquidación nula de pleno derecho se puede recurrir aunque la liquidación sea firme

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pontevedra. Sentencia de 15 de octubre de 2019

Se apremió una liquidación firme de la plusvalía municipal. El sujeto impugnó la providencia de apremio sobre la base de que la liquidación era nula de pleno derecho porque no se había producido un incremento de valor del inmueble entre las fechas de adquisición y venta (lo que fue probado en el curso del procedimiento). Este motivo de impugnación no se encuentra entre los tasados en la ley para recurrir las providencias de apremio.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pontevedra estima el recurso y concluye que la nulidad de pleno derecho de la liquidación permite impugnar la providencia de apremio por motivos distintos a los expresamente tasados en la norma. Como esa nulidad de pleno derecho ha quedado probada, precisamente porque se ha justificado que no había habido un incremento del valor en el terreno, no procede el pago del impuesto y, por tanto, tampoco el apremio derivado de la falta de pago de aquel.

2.4 Procedimientos tributarios.- La Administración debe notificar las resoluciones a ejecutar en un plazo razonable

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de diciembre de 2019

De acuerdo con el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (LGT), cuando una resolución económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, las nuevas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo de inspección, con un mínimo de seis meses.



En el caso analizado en esta sentencia, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) había resuelto un recurso de alzada que anulaba una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia y ordenaba la retroacción de las actuaciones. Aunque la resolución fue notificada a los interesados en el recurso de alzada (el contribuyente y el director del Departamento de Inspección) con un solo día de diferencia, poco después de la emisión de la resolución, el TEAR de Valencia no la remitió para su ejecución al director del Departamento de Inspección de la AEAT hasta casi siete meses después. El referido director se declaró entonces incompetente, por lo que el TEAR tuvo que trasladar la resolución al órgano competente para su ejecución (la Dependencia Regional de Inspección), que ejecutó el fallo un mes después.

En definitiva, si se tiene en cuenta la fecha en que la resolución fue inicialmente notificada al contribuyente y al director del Departamento de Inspección, no se cumplió con el referido plazo de seis meses, que es el que resultaba aplicable a este caso.

El contribuyente entendió que, superado ese plazo de seis meses, se habría excedido el plazo máximo del procedimiento de inspección y habría prescrito el derecho a liquidar; y a esos efectos sostenía que el cómputo del plazo de seis meses no puede quedar al arbitrio de que la Administración incumpla sus deberes de buena administración y notifique tarde las resoluciones a ejecutar.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo concluye lo siguiente:

- (a) El principio de buena administración debe regir las actuaciones administrativas.
- (b) De este principio emanan diversos derechos para los ciudadanos, entre los que destacan los derechos a la tutela administrativa efectiva y a la obtención de una resolución administrativa dentro de un plazo razonable.

A pesar de ello no estima las pretensiones del recurrente, porque del examen de las circunstancias concretas del caso concluye que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente, dado que el TEAR fue diligente en remitir la resolución al órgano competente una vez el primer receptor se declaró incompetente y, además, no se observa intencionalidad en el retraso, más allá de un mero error en la primera remisión.

2.5 Procedimiento de Inspección.- La Inspección puede revisar operaciones prescritas para concluir sobre sus efectos en ejercicios no prescritos en períodos anteriores a la modificación de la Ley General Tributaria

Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de octubre de 2019

En un procedimiento de Inspección se regularizó la amortización de un fondo de comercio que había surgido en una operación de fusión realizada en un ejercicio prescrito (2006) en el que no había entrado en vigor la nueva redacción de la LGT introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Plantea el recurrente que la regularización es indebida porque la Administración no tenía entonces potestad para analizar una operación de fusión llevada a cabo en un ejercicio prescrito a los efectos de regularizar la liquidación de un ejercicio no prescrito.

La Audiencia Nacional concluye en su sentencia, remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, en su sentencia de 5 de febrero de 2015 en el recurso de casación 4075/2013), que la inspección sí tiene esa potestad (al menos, a partir de la reforma de la LGT de 2003, que entró en vigor el 1 de julio de 2014).

Interesa subrayar que la sentencia contiene un voto particular emitido por el magistrado Jesús María Calderón, que considera que este criterio no resulta ajustado a Derecho para periodos anteriores a la entrada en vigor de la referida modificación de la LGT. El magistrado concluye que la normativa tributaria anterior a esa modificación únicamente preveía que el contribuyente debía probar la existencia de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores mediante la exhibición de la contabilidad y los soportes documentales convenientes, sin que este mandato dirigido al obligado tributario permitiera a la Administración comprobar la operación jurídica que dio lugar a dichas partidas ni, menos aún, la corrección jurídica de esa operación.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- La comunicación del acogimiento al régimen de neutralidad por el socio residente en España es obligatoria cuando las sociedades transmitente y adquirente sean no residentes (en los periodos en que era aplicable el TRLIS)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de diciembre de 2019

El obligado tributario (persona física residente en España) realizó una operación de canje de valores en virtud de la cual aportó a una sociedad residente en Francia participaciones de otra sociedad francesa a cambio de recibir participaciones en la primera. En su declaración del IRPF no marcó la casilla correspondiente a la comunicación de la opción de acogimiento de la operación al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (régimen de neutralidad). No obstante, tampoco declaró ganancia patrimonial alguna por la operación de canje de valores descrita, al entender de aplicación el referido régimen.

La Administración rechazó la aplicación del régimen de neutralidad, entre otros motivos, por esta falta de comunicación del ejercicio de la opción por la aplicación del régimen de neutralidad.

El TEAC recuerda que, como regla general, la falta de comunicación del acogimiento al régimen especial es un mero formalismo que no impide el disfrute del régimen siempre y cuando se cumplan los requisitos materiales para su aplicación. Sin embargo, en supuestos en los que ni la sociedad transmitente ni la adquirente son residentes en España, la comunicación por el socio residente en España tiene carácter esencial, de manera que su omisión basta por sí sola para impedir la aplicación del referido régimen.

Se debe recordar que esta resolución se refiere a un período en que estaba en vigor el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en el que el régimen de neutralidad se aplicaba previa opción; en la actual Ley 27/2014 (LIS) el referido régimen es de aplicación automática, siendo necesario optar, en su caso, por su no aplicación.

3.2 Reglas de calificación de la normativa tributaria.- La Administración no puede declarar la nulidad de un contrato simulado a efectos civiles o mercantiles, pero sí a efectos tributarios

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de diciembre de 2019

El administrador de una sociedad que había cesado en su actividad fue declarado responsable subsidiario de una deuda liquidada a la sociedad. Esta liquidación se basaba en que una operación realizada por la entidad era simulada porque se había realizado para obtener indebidamente la devolución de unas cuotas de IVA; conforme a ello, la Inspección consideró que el contrato que documentaba esa operación era nulo.

En recurso de alzada de la directora del Departamento de Recaudación, esta alegó, entre otras cuestiones, que la nulidad de un contrato debe ser declarada en sentencia judicial y no por la Administración tributaria, que no tiene competencia para ello.

Frente a ello, el TEAC sostiene lo siguiente:

- (a) Es cierto que la Administración no tiene la facultad de declarar la nulidad de un contrato a efectos civiles o mercantiles, puesto que esta competencia está reservada a los órganos jurisdiccionales.
- (b) Sin embargo, esta conclusión no obsta a que la Administración tenga la facultad de tener por nulo e ineficaz un contrato a efectos exclusivamente tributarios.
- (c) De ser así, esta nulidad deberá tener efecto en todas las partes intervinientes en el contrato (conforme al principio de regularización completa).

Añade el tribunal que la simulación declarada dará lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado a efectos tributarios, por inexistencia de causa, tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los supuestos de simulación relativa.

3.3 Procedimiento de recaudación.- El sucesor solo es responsable por las deudas tributarias que se generen en el ejercicio de la actividad

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. Resolución de 31 de julio de 2019

Un contribuyente del IRPF aportó su negocio de administración de loterías a una sociedad de la que era socio único lo que, a juicio de la Administración, generaba una alteración patrimonial por la diferencia entre el valor de mercado del negocio y su coste de adquisición. Como no fue declarada, se emitió liquidación aumentando la base imponible del contribuyente en el importe de la ganancia calculada por la Inspección.

La Administración derivó la responsabilidad de la deuda de IRPF en la compañía que había adquirido el negocio, con base en el régimen de responsabilidad solidaria regulado en el artículo 42.1.c) de la LGT, según el cual los adquirentes de explotaciones o actividades económicas se subrogan en las obligaciones tributarias contraídas por su anterior titular que deriven de su ejercicio. Esta responsabilidad se puede evitar o limitar si se solicita un certificado comprensivo de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad por el transmitente.



Frente a ello, el TEAR de Murcia concluye lo siguiente:

- (a) El sucesor en el ejercicio de una actividad económica (el adquirente del negocio) solo puede ser declarado responsable por las deudas tributarias derivadas del ejercicio de esa actividad por el transmitente.
- (b) La deuda del IRPF derivada de la aportación del negocio a la entidad declarada responsable no tiene su origen en el desarrollo de la actividad, sino en la transmisión del negocio. De hecho, si el adquirente hubiese solicitado a la Administración el certificado antes indicado, nunca hubiera figurado en dicho certificado la deuda derivada de esa transmisión.

Se reitera así lo concluido por el TEAC en resolución de 25 de junio de 2015.

3.4 Procedimiento de ejecución.- El plazo máximo para solicitar la ejecución de una resolución administrativa es de 5 años

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de diciembre de 2019

Una sociedad recibió y pagó unas liquidaciones de la Autoridad Portuaria de Ceuta por unas tarifas cuya cobertura legal fue posteriormente declarada inconstitucional. Conforme a ello, se solicitó la pertinente devolución, que fue estimada. Transcurridos más de cuatro años sin que se ejecutara la resolución estimatoria, la sociedad presentó un escrito solicitando la devolución de las cantidades ingresadas. La Autoridad Portuaria de Ceuta concluyó que había prescrito el derecho de la sociedad a solicitar una devolución de ingresos indebidos.

El TEAC concluye en esta resolución que no es conforme a derecho calificar la pretensión de la sociedad recurrente como una devolución de ingresos indebidos, en la medida en que se trata de la ejecución de una resolución firme y favorable (la resolución del Secretario General de Transportes), lo que es netamente distinto y cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que tiene el favorecido por ese acto firme.

Añade el TEAC, reiterando el criterio recogido en su resolución de 15 de julio de 2019, que la normativa tributaria no prevé un plazo específico para el ejercicio del derecho a solicitar la ejecución de una resolución administrativa de contenido tributario. Ante esa laguna jurídica se debe acudir a las disposiciones generales del derecho administrativo y a los preceptos del derecho común, que en este caso establecen un plazo de 5 años para el ejercicio de acciones personales que no tengan previsto un término especial de prescripción. Antes de la Ley 42/2015, que entró en vigor del 7 de octubre de 2015, este plazo era de 15 años.

3.5 Recurso extraordinario de revisión.- Un acuerdo de ejecución es un documento esencial a efectos del recurso extraordinario de revisión cuando incluya hechos nuevos

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de diciembre de 2019

En una liquidación administrativa no se reconoció la aplicación del mínimo personal y familiar del IRPF correspondiente a un determinado grado de discapacidad, lo que fue confirmado por el TEAR de Galicia. En el posterior recurso contencioso-administrativo, el TSJ de Galicia anuló parcialmente la resolución del TEAR, reconociendo el derecho a la aplicación de ese mínimo. En ejecución de la sentencia, la Administración aplicó no solo el mínimo reconocido por el TSJ, sino también un importe adicional en concepto de gastos por asistencia.



Junto con la liquidación, el contribuyente había recibido un acuerdo sancionador que no había impugnado en plazo y que, por tanto, devino firme. No obstante, tras el acuerdo de ejecución de la sentencia del TSJ, el contribuyente solicitó la devolución de la sanción y posteriormente interpuso un recurso extraordinario de revisión contra el acuerdo sancionador. Esta interposición se realizó transcurridos tres meses desde el acuerdo de ejecución.

La normativa tributaria establece que el plazo para la interposición de un recurso extraordinario de revisión es de tres meses a contar desde el conocimiento del obligado tributario de la existencia de un documento que tenga valor esencial en el procedimiento.

El TEAC concluye en esta resolución sobre el concepto de “valor esencial” en relación con un documento y sobre el cómputo del mencionado plazo. Así, afirma que:

- (a) El acuerdo de ejecución de la sentencia del TSJ es un documento de valor esencial que justifica la interposición de un recurso extraordinario de revisión, en la medida en que en este acuerdo se realiza una cuantificación de la deuda tributaria y contiene hechos o elementos fácticos no contemplados en la sentencia ejecutada que pueden resultar esenciales a efectos de analizar las sanciones impugnadas.
- (b) Aunque en este caso el recurso se interpuso más de tres meses después del acuerdo de ejecución, se debe entender que el plazo de interposición no se ha incumplido porque antes del transcurso de esos tres meses el sujeto había solicitado la devolución de la sanción y, por tanto, la Administración debió entender que esa solicitud de devolución era realmente un recurso extraordinario de revisión.

3.6 Cuestiones prejudiciales.- El TEAC no tiene la facultad de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de enero de 2010 en el asunto C-274/14

El TJUE niega al TEAC la facultad para plantearle cuestiones prejudiciales. Para ello se basa en que el TEAC no puede ser considerado un órgano jurisdiccional por no cumplir el criterio de independencia. En concreto, afirma:

- (a) Que el presidente y los vocales del TEAC se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas y, además, el nombramiento y separación de los miembros del tribunal no posee las garantías necesarias. Todo ello puede generar dudas sobre su independencia.
- (b) Que no se cumple el requisito de imparcialidad. Es decir, no se puede entender que el TEAC actúa en calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión que se recurra ante él. En este sentido, se deben tener en cuenta los vínculos orgánicos y funcionales entre el TEAC y el Ministerio de Economía y Hacienda.

El TJUE reconoce que en el asunto *Gabalfrisa* (sentencia de 21 de marzo de 2000 en los asuntos C-110/98 a C-147/98) consideró que los tribunales económico-administrativos tienen la independencia necesaria para ser considerados órganos jurisdiccionales, pero asume que debe revisar ahora este precedente con base en su jurisprudencia más reciente.

El TJUE recuerda finalmente que, en cualquier caso, aunque no estemos ante órganos jurisdiccionales, los tribunales económico-administrativos están obligados a garantizar la aplicación del derecho de la Unión Europea en sus resoluciones y a no aplicar, en su caso, las disposiciones nacionales contrarias a ese derecho.

3.7 IRPF.- La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación es aplicable en ampliaciones de capital por compensación de créditos

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria. Resolución de 29 de enero de 2019

La Ley del IRPF permite que los contribuyentes deduzcan el 20% de “las cantidades satisfechas” en el periodo impositivo por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

En el caso analizado, la Administración denegó al contribuyente el derecho a aplicar la referida deducción en relación con una ampliación de capital por compensación de créditos, ya que el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT), manifestado en su Resolución Vinculante V3269-16, de 13 de julio de 2016, era que los créditos compensados no se pueden considerar “cantidades satisfechas” por la suscripción de acciones o participaciones.

El TEAR de Cantabria, por el contrario, entiende que la expresión “cantidades satisfechas” que emplea la Ley del IRPF abarca la figura de la compensación de créditos y admite la aplicación de la deducción en relación con este tipo de operaciones.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT analiza diversas cuestiones de interés en relación con la compensación de bases imponibles negativas

Dirección General de Tributos. Consulta V3284-19, de 28 de noviembre

La totalidad de las participaciones en una sociedad con bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas hasta 2012 fue transmitida a un socio que no había participado en la sociedad antes de la transmisión. Se plantea cuál es el régimen de compensación de esas bases imponibles negativas a partir de 2015 como consecuencia de ese cambio de control.

La DGT concluye que, como la transmisión tuvo lugar antes de la entrada en vigor de la LIS, resulta de aplicación el régimen de limitación a la compensación de bases imponibles negativas regulado en el artículo 25.2 del anterior texto normativo (el TRLIS), aplicable hasta los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Respecto a la prueba de la existencia y corrección de las bases imponibles negativas que se pretendan compensar, se distinguen dos periodos:

- (a) Un primer período de diez años a computar desde que finaliza el plazo de declaración del período en que se generó la base negativa. En este periodo, la justificación a exigir por parte de la Administración tributaria no se verá constreñida por ninguna disposición y, en consecuencia, se aplicarán las reglas generales en cuanto a medios de prueba establecidas en la LGT.

- (b) Un segundo período, una vez transcurrido el citado plazo de 10 años, en el que la Administración solo podrá exigir la exhibición de la declaración del ejercicio en que se generaron las bases negativas y la contabilidad debidamente depositada en el Registro mercantil.

La DGT añade que, para la valoración de estos medios de prueba, son aplicables las reglas generales sobre la prueba de la LGT. Y, a estos efectos, las bases imponibles negativas no solo tienen que ser objeto de declaración en la autoliquidación del período impositivo en que se originaron y del período en que se realiza la compensación, sino también en los períodos intermedios. La carga de la prueba de la acreditación de las bases imponibles negativas corresponde al contribuyente y su falta de declaración en esos períodos impositivos intermedios podrá ser valorada por la Administración tributaria de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Finalmente, se recuerda que, de acuerdo con la doctrina sentada por el TEAC, la compensación de las bases imponibles negativas se enmarca en el ámbito de las opciones tributarias. Según el artículo 119 de la LGT, las opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no se podrán rectificar después del período reglamentario de declaración.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Aunque la entidad absorbida tenga bases imponibles negativas, la fusión puede tener motivos económicos válidos

Dirección General de Tributos. Consulta V3106-19, de 6 de noviembre

La entidad A está participada en su totalidad por socios personas físicas pertenecientes a un mismo grupo familiar. Su actividad económica es la de adquisición, para su posterior arrendamiento, de bienes inmuebles. Los resultados de la entidad han sido siempre negativos, por lo que se han generado bases imponibles negativas.

Uno de los socios de A es socio único de la entidad B, que tiene idéntico objeto social y actividad económica que A. Sin embargo, la entidad B ha generado resultados positivos.

Considerando que las dos sociedades pertenecen a un mismo grupo familiar y que una de ellas genera pérdidas y la otra beneficios, se plantea la fusión entre ambas entidades a fin de mejorar la situación patrimonial del grupo.

La DGT reitera en esta resolución que esta fusión se puede acoger al régimen de neutralidad porque los motivos alegados parecen válidos. Añade la DGT que el hecho de que la entidad absorbida tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida esta conclusión; y a tal efecto subraya que la fusión se realiza entre dos entidades operativas y refuerza y mejora la situación patrimonial de la entidad resultante.

4.3 IRPF.- Las acciones en nuda propiedad y en plena propiedad no son valores homogéneos

Dirección General de Tributos. Consulta V3113-19, de 7 de noviembre

Una persona física tiene diversos títulos de una sociedad en nuda propiedad y otros en plena propiedad y tiene la intención de vender las acciones de las que es nuda propietaria.

La normativa del IRPF establece que, cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos son aquellos adquiridos en primer lugar.

En este caso, sin embargo, se entiende que las acciones en nuda propiedad no son homogéneas respecto a las acciones en plena propiedad, porque llevan aparejadas distintos derechos y, por tanto, representan realidades patrimoniales diferentes. En consecuencia, en este supuesto se entenderán vendidas las acciones en nuda propiedad, al ser estas las que van a ser efectivamente vendidas, con independencia de la antigüedad que tuvieran las acciones en plena propiedad.

4.4 IRPF.- La constitución de un usufructo gratuito sobre acciones se presume retribuido salvo prueba en contrario

Dirección General de Tributos. Consulta V3101-19, de 5 de noviembre

El consultante tiene intención de constituir en favor de su padre, de forma gratuita, un usufructo vitalicio sobre el 50% de las participaciones de una entidad mercantil.

La DGT señala lo siguiente:

- (a) La constitución del usufructo se califica como rendimiento de capital mobiliario.
- (b) En este caso, al tratarse de una operación gratuita, se presumirá retribuida, salvo prueba en contrario.
- (c) La renta presunta se valorará por el valor normal de mercado, entendiendo por tal la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, también salvo prueba en contrario.

4.5 Impuesto sobre el Patrimonio.- Un residente en Gibraltar no está obligado a declarar la participación en una sociedad gibraltareña que controla indirectamente inmuebles en España

Dirección General de Tributos. Consulta V3178-19, de 14 de noviembre

Una persona física residente en Gibraltar es dueña de todas las participaciones de una sociedad gibraltareña. Esta sociedad gibraltareña es, a su vez, propietaria de todas las participaciones de una sociedad limitada española, cuyo único activo es un bien inmueble residencial localizado en España. La sociedad limitada no realiza ningún tipo de actividad económica y tiene el inmueble a disposición de la persona física, que lo usa como residencia vacacional.

Las personas físicas no residentes solo están sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, lo que implica que solo deberán tributar por los bienes y derechos de los que sean titulares que estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español.

En consecuencia, dice la DGT, como el consultante solo es propietario directo de las participaciones de la sociedad gibraltareña y no de bienes o derechos situados o ejercitables en territorio español, no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio español por obligación real.



4.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es necesario acreditar el pago del impuesto para que una sociedad pueda entregar acciones nominativas al heredero

Dirección General de Tributos. Consulta V3179-19, de 15 de noviembre

Una sociedad española tiene dividido su capital social en acciones nominativas representadas por títulos, cuyos titulares quedan inscritos en el libro-registro de acciones nominativas. Uno de sus socios, residente en Alemania, ha fallecido. Su heredero es una persona de nacionalidad alemana y residente en Canadá.

La DGT recuerda lo siguiente:

- (a) El heredero no residente en España está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real por la adquisición de las acciones emitidas por una entidad constituida y residente en España y, en consecuencia, situadas y ejercitables en territorio español.
- (b) La sociedad española está obligada a solicitar al heredero acreditación del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o su exención, con carácter previo a la entrega de las acciones nominativas y su inscripción en el libro-registro de acciones nominativas. El incumplimiento de este deber constituiría una infracción tributaria sancionable.

5. Normativa

5.1 Se aprueba el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020

Se ha publicado el Plan de Control Tributario para 2020 mediante Resolución de 21 de enero de 2020 de la Dirección General de la AEAT (BOE de 28 de enero). En el plan se insiste en las áreas de control de los planes de años anteriores, si bien se destacan ciertas líneas y programas de actuación, entre los que llamamos la atención sobre los siguientes:

1. En relación con la información y asistencia para la prevención de los incumplimientos, destacan las siguientes iniciativas:
 - (a) Se crearán y reforzarán las plataformas ADI (Administraciones de asistencia Digital Integral), dirigidas a prestar servicios de información y asistencia por medios electrónicos, mediante el uso de canales de comunicación virtuales. Entre otras, se mencionan el nuevo asistente censal o las herramientas complementarias destinadas a garantizar el correcto funcionamiento del asistente virtual del SII o del asistente virtual del IVA -AVIVA-, tales como el calificador inmobiliario o la ayuda para la confección del modelo 303 de arrendadores.
 - (b) Se consolidarán las herramientas de análisis y control de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, destacando la introducción en el Impuesto sobre Sociedades de 2019 de la posibilidad de formular estas solicitudes mediante el modelo de autoliquidación.
 - (c) Se avanzará en la puesta a disposición de los contribuyentes de sus datos fiscales. Como novedad, se introduce esta posibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, con información sobre pagos fraccionados, retenciones, importes pendientes de aplicación de años anteriores o sanciones y recargos impuestos por la AEAT); y en el IVA, en este caso mediante el servicio de ayuda PRE-303, para la preparación del modelo 303.

2. Se hace especial hincapié en el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la prevención del fraude y, entre otras:

- (a) En la depuración y análisis de los censos, para que solo las sociedades y otras entidades jurídicas que realmente realicen actividades mantengan su vida jurídico-fiscal y para que los contribuyentes realicen correctamente sus declaraciones censales.
- (b) En el fomento de la presentación de información completa y veraz por los contribuyentes, a fin de mejorar la calidad de esta información. En el ámbito internacional, se recuerda que en 2020 el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios de la OCDE evaluará a España, junto al resto de países y jurisdicciones participantes en el intercambio automático de información de cuentas financieras, en relación con la observancia de las obligaciones derivadas del CRS (“*Common reporting standard*”).
- (c) En la prevención en materia de aduanas e impuestos especiales. En este ámbito se implantará el pre-despacho aduanero, que permitirá que los controles documentales a que queden sujetas las predeclaraciones aduaneras se realicen de forma previa a la llegada de las mercancías, aumentando el período de análisis por parte de las aduanas y, al mismo tiempo, agilizando las tramitaciones, especialmente en relación con tráficos fuera del horario de despacho de las oficinas. Además, se prestará especial atención a las empresas que comiencen su actividad importadora.

3. En relación con las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero, se subraya lo siguiente:

- (a) Se realizará un plan especial de comprobación de los contribuyentes que han consignado reiteradamente en sus declaraciones bases imponibles negativas a compensar y deducciones pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades.
- (b) Cobrará impulso un nuevo sistema informático que permitirá interactuar a los representantes y asesores de los contribuyentes con la inspección sin necesidad de desplazarse a la sede del órgano inspector actuante (incluyendo una conexión por vídeo).

Además, se recuerda que en 2020 se implementará en la Unión Europea la obligación de declaración de mecanismos de planificación agresiva y otras técnicas de ocultación de la titularidad de rentas y activos, derivada de la transposición a nuestra normativa interna de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 (DAC 6), lo que implicará la realización de actuaciones en este ámbito.

En relación con los grupos multinacionales, grandes empresas y grupos fiscales, se pone el foco en:

- (a) La realización de controles simultáneos e inspecciones coordinadas.
- (b) El refuerzo de los procedimientos amistosos y la aplicación los nuevos mecanismos de resolución de conflictos derivados de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo.
- (c) La puesta en práctica de un nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia basado en toda la información sobre operaciones vinculadas con que cuenta la Administración. En este ámbito se prestará especial atención al cumplimiento de las obligaciones de documentación; sin dejar de lado el análisis sustancial de las operaciones, prestando especial atención a las reestructuraciones

empresariales, las transmisiones intragrupo de activos (fundamentalmente, los intangibles) o la deducción de partidas que erosionen la base imponible (como los cánones derivados de la cesión de intangibles o los pagos por servicios intragrupo).

En el ámbito del análisis patrimonial se destaca como área de especial atención la relativa a la implementación efectiva del CRS (*Common Reporting Estándar* sobre cuentas financieras); y se subraya (como en 2019) la labor de la Unidad Central de coordinación del Control de Patrimonios Relevantes, creada en el seno de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

En relación con la ocultación de actividades empresariales o profesionales y el uso abusivo de sociedades, se van a potenciar las operaciones coordinadas de lucha contra la actividad no declarada y la economía sumergida realizadas con el concurso de las unidades de auditoría informática.

En cuanto al control de actividades económicas, se pone el foco en:

- (a) Las actuaciones de control relativas al IVA, utilizando la información obtenida del SII. Se prestará especial atención en el comercio minorista para evitar la elusión del recargo de equivalencia.
- (b) Las actuaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en la lucha contra la economía sumergida.

También destacan, entre otras actuaciones:

- (a) El diseño y desarrollo de una herramienta de control de retenciones en sede del retenedor, ampliando las contingencias objeto de comprobación mediante la herramienta de gestión de riesgos, lo que permitirá un enfoque integral del control de IRPF, partiendo de la fuente de renta.
- (b) Las actuaciones sobre artistas y deportistas no residentes que actúan en territorio español.

5.2 Se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación en el procedimiento de suministro electrónico de los asientos de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales

En el BOE de 8 de enero de 2020 se publicó la Resolución de 18 de diciembre de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación en el procedimiento para el suministro electrónico de los asientos de la contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales a través de la Sede electrónica de la AEAT.

5.3 Se publica la relación de municipios a los que se aplicarán los coeficientes de actualización de los valores catastrales para el año 2020

En el BOE de 28 de diciembre de 2019 se ha publicado la Orden HAC/1257/2019, de 17 de diciembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2020.

Más información:
Departamento Tributario

Síguenos:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© 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.

Hermsilla, 3
28001 Madrid España
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

www.garrigues.com

