

2020

Febrero

**NEWSLETTER
TRIBUTARIO**



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashs de actualidad - Sentencias

ÍNDICE

1. **Modelo 720: Las acciones cotizadas en el extranjero se declaran por su valor de cotización**

2. **Sentencias**
 - 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los intereses de un préstamo participativo no son deducibles si suponen realmente una aportación a los fondos propios del prestatario (normativa anterior a 2015)

 - 2.2 IRPF.- El empleador es el que debe acreditar que las dietas pagadas se corresponden con desplazamientos laborales

 - 2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes/ fondos de inversión.- No se opone a la libre circulación de capitales una norma que exige requisitos para que la exención de dividendos aplique a los fondos de inversión, salvo que ello discrimine a los fondos no residentes

 - 2.4 Impuesto sobre operaciones bursátiles.- No se opone a la libre prestación de servicios una normativa relativa al impuesto sobre operaciones bursátiles que establece diferencias en función de la residencia del profesional intermediario

 - 2.5 ITP-AJD.- Las UTEs son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

 - 2.6 ITP-AJD.- Está exenta la transmisión de participaciones en promotoras o constructoras inmobiliarias, aunque su objeto

social sea más amplio (artículo 108 de la LMV vigente hasta 2012)

2.7 Procedimiento de gestión.- La Administración no puede imponer sistemáticamente trabas al contribuyente por motivos formales para evitar reconocer su derecho a la devolución de ingresos indebidos

3. Resoluciones

3.1 IRPF.- La reducción por alquiler de vivienda es aplicable con independencia de su calificación en la Ley de Arrendamientos Urbanos

3.2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Una reducción reconocida en un procedimiento iniciado mediante declaración no puede ser cuestionada en un procedimiento de inspección posterior

3.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La reducción por vivienda habitual de la norma gallega se debe solicitar en plazo voluntario

3.4 Impuesto sobre Actividades Económicas.- El inicio de la actividad de alquiler de viviendas está exento de IAE, aunque antes se alquilaran locales industriales

3.5 Valoraciones Catastrales.- No es válida la motivación de las categorías constructivas de un inmueble mediante la simple transcripción de la ponencia de valores

3.6 Consultas tributarias.- Las consultas planteadas por terceros a la DGT cuando ya se ha iniciado un procedimiento de inspección tienen efectos vinculantes para quien esté siendo inspeccionado

3.7 Procedimiento de gestión.- Se puede rectificar la renuncia a la devolución en favor del Tesoro Público

3.8 Recurso extraordinario de revisión.- El recurso extraordinario de revisión no es admisible cuando los documentos de valor esencial pudieron ser aportados previamente

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La subrogación de BINs en una escisión parcial acogida al régimen de neutralidad solo está limitada por los deterioros que fueron deducibles

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las entidades sin ánimo de lucro pueden aprovechar la reserva de capitalización y aplicar deducciones

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- La separación de inmuebles sin cargas hipotecarias de otros que están hipotecados es un motivo económico válido para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal

4.4 Impuesto sobre Sociedades.- No es deducible el gasto que deriva de no solicitar la devolución del IVA soportado en el extranjero

4.5 Impuesto sobre Sociedades.- Se puede aplicar el tipo reducido para nuevas entidades si una entidad vinculada constituida con anterioridad tiene el mismo objeto social pero nunca ha iniciado su actividad

4.6 IRPF.- La tributación de los intereses de demora percibidos y posteriormente devueltos a Hacienda solo se recupera mediante la presentación de una declaración rectificativa

4.7 IRPF.- La aplicación de la exención a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual con reserva del usufructo no impide su posterior arrendamiento

4.8 IRPF e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La DGT analiza cómo tributan los ingresos generados por una página web

5. Normativa

5.1 La Agencia Tributaria accederá a la base de datos del Consejo General del Notariado

5.2 Se trasponen las Directivas sobre ‘quick fixes’ (IVA), resolución de conflictos, distribución de seguros y fondos de pensiones de empleo

5.3 Brexit: Se hace efectiva la salida de Reino Unido de la Unión Europea

6. OTROS

6.1 Se actualiza la lista negra de paraísos fiscales de la UE

6.2 Se remiten a las Cortes los proyectos de Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales y del Impuesto sobre Transacciones Financieras

6.3 La Dirección General de Tributos establece los criterios para considerar como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero

6.4 Se publica el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023

6.5 La AEAT publica una nota informativa con su posición en los procesos concursales

1. Modelo 720: Las acciones cotizadas en el extranjero se declaran por su valor de cotización

La Dirección General de Tributos aclara cómo se deben computar en el Modelo 720 las acciones cotizadas en el extranjero en un mercado regulado con características análogas al español. La resolución puede tener implicaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La normativa reguladora de la declaración de bienes y derechos en el extranjero establece que los activos se deben valorar conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso de participaciones en entidades, la ley de este impuesto distingue entre (i) valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, negociados en mercados organizados (artículo 15), y (ii) demás valores representativos de la participación en fondos propios de entidades (artículo 16). Los primeros se deben declarar por el valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, a cuyos efectos se publica anualmente la relación de valores negociados en mercados organizados con su valor de cotización media del último trimestre del año. En las relaciones que se aprueban todos los años solo constan valores cotizados en España.

Por este motivo, la Dirección General de Tributos (DGT) interpretó hace años (y así se refleja también anualmente en el manual de instrucciones para la preparación de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio) que los valores cotizados en el extranjero se deben declarar como no cotizados.

A efectos del Modelo 720, la AEAT, en su consulta 41 del catálogo de preguntas frecuentes en relación con este modelo, concluyó que los valores cotizados en el extranjero se pueden declarar, a opción del contribuyente, como valores cotizados o como valores no cotizados; y, en el primer caso, tanto por el valor de cotización media del último trimestre del año (que es la regla del Impuesto sobre el Patrimonio) como por el valor de cotización al cierre del ejercicio.

Sin embargo, la DGT concluye ahora en su resolución V3511-19, de 20 de diciembre, solo en relación con el Modelo 720, lo siguiente:

- (a) El concepto de “mercados organizados” es más amplio que el de mercado secundario oficial o mercado regulado. El primero se debe entender de acuerdo con la normativa española del mercado de valores, si bien teniendo en cuenta también la normativa que resulte de aplicación en el lugar del extranjero donde estén situados los valores objeto de declaración.
- (b) Por tanto, las acciones de una compañía cotizada en el extranjero (en el caso analizado en la resolución, en el mercado estadounidense), cuando el mercado regulado sea de características análogas al de un mercado español, se deberán computar como valores cotizados, si bien pudiendo optar el declarante entre el valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año y el valor de cotización a 31 de diciembre.

Como se observa, esta resolución de la DGT puede tener implicaciones, dados sus razonamientos, en el propio Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los intereses de un préstamo participativo no son deducibles si suponen realmente una aportación a los fondos propios del prestatario (normativa anterior a 2015)

Audiencia Nacional. Sentencia de 11 de noviembre de 2019

Dos entidades vinculadas suscribieron un préstamo participativo con una duración de 20 años que se computarían a partir de la elevación a público del acuerdo. Esta elevación a público no se realizó y, además, el contrato no preveía ninguna consecuencia para el caso de incumplimiento del referido plazo.

El acuerdo recogía la posibilidad de conversión del préstamo en acciones de la prestataria y preveía su terminación por acuerdo entre las partes. Además, preveía que, en caso de que la prestamista cediera sus derechos vinculados al préstamo, debería transferir igualmente al mismo adquirente sus acciones en la prestataria.

Según la Audiencia Nacional, todo ello denota que estamos realmente ante una aportación a los fondos propios de la entidad participada. Por ello, rechaza la deducibilidad de los gastos financieros derivados del contrato.

Se debe tener en cuenta que en la ley actual se establece de forma expresa que no son deducibles los gastos financieros derivados de préstamos participativos, salvo que hubieran sido suscritos antes del 20 de junio de 2014.

2.2 IRPF.- El empleador es el que debe acreditar que las dietas pagadas se corresponden con desplazamientos laborales

Tribunal Supremo. Sentencias de 29 de enero (1) y de 6 de febrero de 2020 (2)

La Ley del IRPF establece que no tributan determinadas dietas de locomoción, manutención y estancia, con los requisitos que establece el reglamento del impuesto. Entre otros, la exención de determinadas dietas exige que se pueda probar el día y lugar del desplazamiento y su razón o motivo. Si las dietas no tributan, el pagador no practicará retenciones y, en consonancia, el trabajador no tendrá que tributar por dichas dietas.

En los casos analizados por el Tribunal Supremo en estas tres sentencias, la inspección había negado la exención porque el trabajador no había sido capaz de probar las circunstancias anteriores en relación con unas dietas de manutención. Al analizar la prueba de estas circunstancias en torno a las dietas exentas, el tribunal concluye lo siguiente:

- (a) La regla general es que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen. Por lo tanto, cuando se trata de una exención, será quien se beneficia de la exención (el contribuyente) el que deberá probar que cumple los requisitos para disfrutar de esa exención.
- (b) No obstante, la carga de la prueba se debe desplazar a la otra parte (en este caso, la Administración) cuando esta disponga de los medios de prueba que no están al alcance del contribuyente.

- (c) En el caso específico de las dietas exceptuadas de gravamen:
- El reglamento de IRPF establece de forma específica que será el pagador de la renta el que deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, es decir su vinculación con la relación laboral que genera el cobro de las dietas.
 - Siendo esto así, cabe presumir que la Administración debe ser informada por el pagador de estas circunstancias y que, por tanto, no podrá exigir al contribuyente que pruebe lo que ya conoce. Es decir, el contribuyente no tiene más deber que cumplimentar su declaración aportando el certificado de retenciones expedido por la empresa.
 - En definitiva, en estos casos, corresponde a la Administración la carga de la prueba dirigida a acreditar la tributación de las dietas (siempre que retenedor y perceptor hayan cumplido sus deberes formales). Y si la Administración no dispone de la prueba necesaria, se deberá dirigir al empleador, que es el obligado a acreditar que las cantidades abonadas por dietas responden a desplazamientos realizados como consecuencia del desarrollo de una actividad laboral.

Este criterio resulta de especial interés para otras tantas cuestiones en las que la tributación personal de los perceptores depende de circunstancias que, en general, se puede entender que forman parte de la esfera de decisión de los pagadores.

2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes/ fondos de inversión.- No se opone a la libre circulación de capitales una norma que exige requisitos para que la exención de dividendos aplique a los fondos de inversión, salvo que ello discrimine a los fondos no residentes

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de enero de 2020. Asunto C-156/17

Un fondo de inversión alemán percibió dividendos distribuidos por sociedades establecidas en los Países Bajos y soportó una retención sobre dichos dividendos. El fondo de inversión solicitó la devolución de las retenciones porque entendía que los dividendos estaban exentos. La solicitud fue denegada porque la exención era de aplicación exclusiva, según la normativa neerlandesa, a los fondos de inversión EICF que cumplen ciertos requisitos, entre otros:

- (a) Que sus participaciones estén admitidas a negociación en un mercado de instrumentos financieros regulado, de modo que se pueda verificar si sus accionistas cumplen con determinados requisitos.
- (b) Que la distribución de dividendos a los socios se realice en los ocho meses siguientes al cierre del ejercicio contable.

El fondo de inversión no había acreditado el cumplimiento de estos requisitos, según la administración de los Países Bajos. Sin embargo, el interesado defendió que sí los cumplía. En concreto:

- (a) En relación con el primero de los requisitos indicados, argumentó que el sistema de negociación de acciones elegido no le permitía conocer a los titulares de las participaciones.
- (b) En relación con el segundo, demostró que la normativa alemana obligaba a tributar por los rendimientos de las inversiones, aunque no hubiera distribución efectiva de dividendos, lo que suponía que en la práctica se cumplía este requisito.



Se plantea ante el TJUE si una normativa como la neerlandesa es contraria a la libre circulación de capitales y, en concreto, se formulan tres cuestiones prejudiciales, en relación con las cuales el TJUE concluye lo siguiente:

- (a) Aplicación de la exención únicamente a los fondos que cumplen con los requisitos previstos en la norma: El TJUE concluye que los Estados miembros son libres de establecer un régimen fiscal especial aplicable a los dividendos percibidos por fondos de inversión, así como de definir los requisitos materiales y formales que se deben respetar para aplicar dicho régimen. Pero, en todo caso, el ejercicio de la autonomía fiscal deberá respetar las exigencias derivadas del derecho de la Unión Europea (“UE”) y, en concreto, no podrá suponer una restricción a la libre circulación de capitales.
- (b) Denegación de la exención a un fondo no residente en Países Bajos que no acredita suficientemente el cumplimiento de los mencionados requisitos: El TJUE recuerda que las autoridades fiscales de un Estado miembro están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por la legislación pertinente. No obstante, a fin de que la obtención de la ventaja fiscal no resulte imposible o excesivamente difícil, no cabe exigir al no residente que presente justificantes que sean absolutamente idénticos a los justificantes exigidos por la normativa aplicable para los fondos residentes.
- (c) Denegación de la exención a un fondo no residente en Países Bajos que no distribuye los rendimientos de sus inversiones en un determinado plazo, aunque estos rendimientos hayan tributado en el Estado de residencia del socio como si hubiera habido una distribución efectiva: El TJUE concluye que la normativa no vulnera el principio de libre circulación de capitales por el hecho de denegar la aplicación de la exención por falta de acreditación de requisitos como el relativo a la identidad de los accionistas (siempre que ello no perjudique de hecho solo a los fondos de inversión no residentes); pero sí vulnera este principio si se niega la exención porque no haya habido distribución efectiva de dividendos en un plazo determinado, si se demuestra que los socios han debido tributar en su Estado de residencia como si hubieran recibido los dividendos.

En definitiva, se pueden establecer requisitos para la aplicación de una exención, pero deberán ser exigibles del mismo modo a los sujetos residentes y no residentes y, además, para comprobar el cumplimiento de los requisitos, se deberá atender tanto al régimen previsto en la normativa nacional como a las particularidades de la legislación del Estado de residencia para concluir, caso por caso, si el fondo no residente se encuentra en una situación comparable a la de un fondo residente.

2.4 Impuesto sobre operaciones bursátiles.- No se opone a la libre prestación de servicios una normativa relativa al impuesto sobre operaciones bursátiles que establece diferencias en función de la residencia del profesional intermediario

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de enero de 2020. Asunto C-725/18

El ordenamiento jurídico belga establece que están sujetas al denominado impuesto sobre operaciones bursátiles aquellas operaciones que se refieran a fondos públicos belgas o extranjeros que sean concluidas o ejecutadas en Bélgica. A estos efectos, se consideran concluidas o ejecutadas en Bélgica (entre otras) las operaciones en las que la orden se curse a un intermediario por una persona física que resida habitualmente en Bélgica o por una persona jurídica que cuente con una

sede o establecimiento permanente en ese Estado. El intermediario puede ser o no residente en Bélgica. No obstante, la normativa de ese Estado señala lo siguiente:

- (a) Si el intermediario es residente en Bélgica, el sujeto pasivo del impuesto será el propio intermediario, que deberá retener y declarar la cuota del tributo.
- (b) Si el intermediario no es residente en Bélgica, el sujeto pasivo y obligado a declarar la cuota del impuesto será el ordenante (persona física o jurídica residente en Bélgica), sin que el intermediario tenga obligación de practicar retención.

El TJUE concluye que este tributo respeta el principio de libre prestación de servicios sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (a) Resulta evidente que la normativa belga establece una diferencia de trato que puede disuadir a los destinatarios de servicios de intermediación financiera residentes en Bélgica de recurrir a los servicios de prestadores no residentes, al tiempo que dificulta a estos ofrecer sus servicios en dicho Estado miembro.
- (b) No obstante, una restricción como la descrita se puede considerar justificada sobre la base de que (i) garantiza la eficacia del cobro del impuesto y de las inspecciones tributarias y (ii) evita cualquier competencia desleal entre los intermediarios profesionales residentes y no residentes (en la medida en que los primeros están obligados a retener y los segundos no).
- (c) Además, la normativa controvertida no excede de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, en tanto que recoge una serie de facilidades (por ejemplo, la posibilidad del intermediario no residente de nombrar a un mandatario para que realice determinadas formalidades) que limitan las restricciones de la norma a lo necesario para cumplir con sus objetivos.

2.5 ITP-AJD.- Las UTEs son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de enero de 2020

Dos sociedades adquirieron por mitad y proindiviso varios inmuebles, haciendo constar en la escritura pública de compraventa que para todo lo relacionado con esos inmuebles las entidades adquirentes tenían constituida una UTE.

La UTE presentó autoliquidación del ITP-AJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, pero solicitando exención por entender que las UTEs no son sujetos pasivos del impuesto (al no constar como tales en la ley del impuesto).

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia lo siguiente:

- (a) Es cierto que el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) contempla la posibilidad de que los entes sin personalidad jurídica sean obligados tributarios, en los términos de *“las leyes en que así se establezca”* y que la normativa del ITP-AJD no hace referencia expresa a las UTEs como sujetos pasivos del impuesto.
- (b) No obstante, no hay ninguna razón que obligue a considerar que *“la ley”* a la que se refiere el artículo 35.4 de la LGT deba ser la propia de cada tributo.



- (c) La Ley 19/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional es una ley de naturaleza tributaria. En su artículo 9 (“responsabilidad ante la Administración Tributaria”), establece que los miembros de las UTEs están solidariamente obligados frente a la Administración Tributaria por los *“tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen”*. Esto implica que los impuestos indirectos que se devengan por las actividades que realicen las UTEs se deben satisfacer por estas y no por las empresas que las integran.
- (d) Además, el término “adquirente” que utiliza el artículo 29 del texto refundido de la ley del ITP-AJD (cundo regula el sujeto pasivo del impuesto en relación con los documentos notariales) es un término abierto que no excluye, per se, a las entidades sin personalidad jurídica, sin que la cuestión de la propiedad de los inmuebles a los que se refiere el documento notarial sea relevante para excluir a las UTEs como sujetos pasivos.

2.6 ITP-AJD.- Está exenta la transmisión de participaciones en promotoras o constructoras inmobiliarias, aunque su objeto social sea más amplio (artículo 108 de la LMV vigente hasta 2012)

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de mayo de 2019

El antiguo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores -LMV- (en su redacción previa a la reforma de 2012) establecía una exención del ITP-AJD para la transmisión de participaciones en entidades. Para que se pudiera aplicar dicha exención debían concurrir una serie de requisitos. En particular, se excluían del ámbito de la exención (y, por tanto, se sometían a tributación) las transmisiones de participaciones en el capital de sociedades cuyo activo estuviera constituido al menos en su 50% por inmuebles, que pusieran al adquirente en una posición de control sobre la entidad.

Para el cálculo del 50% del activo no se debían tener en cuenta, sin embargo, los inmuebles que formaran parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consistiera en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. Es decir, la transmisión de participaciones en estas entidades quedaba, en general, exenta del tributo.

Es precisamente este aspecto el discutido por la Administración en el procedimiento que está en el inicio de esta sentencia. En concreto, la Administración entendió que una transmisión de participaciones en una promotora inmobiliaria no estaba exenta porque el objeto social de la entidad no se limitaba exclusivamente a la “construcción o promoción inmobiliaria” sino que se incluía también la actividad de “servicios de intermediación bancaria”.

Conforme a ello, la Administración concluyó que el activo de la entidad estaba constituido al menos en un 50% por inmuebles a los efectos del artículo 108 de la LMV y, por tanto, entendió que no resultaba aplicable la exención.

Sin embargo, el TSJ de Madrid hace propia la posición de la recurrente, en aplicación de la doctrina jurisprudencial que defiende que los requisitos formales no pueden condicionar el disfrute de un beneficio fiscal, siempre que esté suficientemente acreditado que en el caso concreto se cumple con la finalidad económica del beneficio. En el supuesto analizado, el hecho de que el objeto social de la entidad incluyera dos actividades (“construcción o promoción inmobiliaria” y “servicios de intermediación bancaria”), no implica que se desarrollaran ambas. Si, como se probó, la única actividad desarrollada era la primera, la exención resulta aplicable en este caso.



2.7 Procedimiento de gestión.- La Administración no puede imponer sistemáticamente trabas al contribuyente por motivos formales para evitar reconocer su derecho a la devolución de ingresos indebidos

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de julio de 2019

En el supuesto analizado en esta sentencia, la Administración había negado la devolución de los ingresos indebidamente realizados por el contribuyente en concepto de Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), al considerar incompletas las facturas aportadas justificativas de la repercusión del impuesto.

En las posteriores alegaciones, el contribuyente acreditó que en las facturas constaba que el tributo estaba incluido en el precio, según las pautas recogidas en la ley. No obstante, la Administración negó de nuevo la devolución por el mismo motivo.

En la siguiente instancia (reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid), la recurrente aportó una autorización de la Administración Tributaria para expedir las facturas con dicha cita y, por tercera vez, se le denegó la devolución, por motivos formales diferentes.

En esta sentencia, el TSJ de Madrid concluye que la Administración está creando, hasta límites inadmisibles, impedimentos de carácter formal, con el único objeto de evitar proceder a la devolución de los ingresos indebidos a la que tiene derecho el contribuyente, motivo por el cual le reconoce el derecho a la devolución.



3. Resoluciones

3.1 IRPF.- La reducción por alquiler de vivienda es aplicable con independencia de su calificación en la Ley de Arrendamientos Urbanos

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Resolución de 22 de agosto de 2019

La Ley del IRPF prevé la posibilidad de aplicar una reducción del 60% sobre los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.

En el caso analizado en esta resolución el contribuyente tenía dos viviendas que había arrendado (cada una de ellas) por dos periodos consecutivos inferiores a un año; por lo que, conforme a la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU), los contratos se debían calificar como contratos de arrendamiento “para uso distinto del de vivienda”. Por este motivo, la inspección entendió que no daban derecho a la referida reducción.

El TEAR de Cataluña, sin embargo, entiende que procede la reducción. Afirma que el precepto de la Ley del IRPF que regula la reducción no establece una remisión a la LAU; y que, por lo tanto, habrá que atender al destino real y probado de los inmuebles. En este caso, el sujeto había acreditado (según reconoce el tribunal) que los inmuebles habían sido arrendados de forma consecutiva a los mismos arrendatarios, aunque mediante contratos de duración de 11 meses (lo que implicaba que habían “vivido” en los inmuebles durante 22 meses). Esto evidencia que los inmuebles no satisfacían una necesidad temporal de los arrendatarios, sino que constituían su vivienda habitual.

3.2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Una reducción reconocida en un procedimiento iniciado mediante declaración no puede ser cuestionada en un procedimiento de inspección posterior

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de enero de 2020

En el Impuesto sobre Sucesiones, con carácter general, los sujetos pueden declarar el impuesto mediante una autoliquidación; o bien presentar la documentación necesaria para que la Administración gire la correspondiente liquidación.

En el caso analizado en esta resolución, los herederos se acogieron a la segunda alternativa. En concreto, presentaron una relación de los bienes y derechos que componían la masa hereditaria y solicitaron por escrito la aplicación de determinadas reducciones (por adquisición de participaciones en empresas familiares y de la vivienda habitual). La Administración practicó la correspondiente liquidación provisional incluyendo los valores declarados por los herederos y aplicando las reducciones solicitadas.

Posteriormente, la Administración inició un procedimiento de inspección en el que cuestionó la valoración dada a los bienes, así como la aplicación de la reducción relativa a las participaciones heredadas.

El TEAR de Asturias anuló la liquidación practicada al considerar que el procedimiento iniciado mediante la presentación de documentación y finalizado mediante la práctica de la liquidación provisional tenía efectos preclusivos.

Frente a la resolución del TEAR de Asturias, la Administración interpuso recurso de alzada, que es desestimado por el TEAC a la vista del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 31 de mayo de 2019 (recurso de casación 1215/2018). En concreto, el TEAC concluye lo siguiente:

- (a) El reconocimiento o aceptación (aunque sea tácito) de las reducciones en la liquidación provisional impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de esos beneficios fiscales, en tanto que la Administración Tributaria tuvo desde el primer momento todos los datos relativos al cumplimiento de los requisitos condicionantes de dichos beneficios fiscales y estos fueron reconocidos por ella en la liquidación provisional.
- (b) Únicamente sería posible modificar la conclusión alcanzada en el procedimiento iniciado mediante declaración cuando en el procedimiento de comprobación posterior se descubran hechos o circunstancias nuevas que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración (con la presentación de la documentación por los contribuyentes). De lo contrario, se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica.

3.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La reducción por vivienda habitual de la norma gallega se debe solicitar en plazo voluntario

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. Resolución de 21 de febrero de 2019

La adquisición por sucesión de la vivienda habitual da derecho a una reducción en el Impuesto sobre Sucesiones en la Comunidad Autónoma de Galicia, que es más beneficiosa que la prevista en la normativa estatal. La aplicación de esta reducción requiere que el contribuyente lo solicite dentro del periodo reglamentario de declaración del impuesto.

En el caso analizado en esta resolución, el contribuyente olvidó solicitar la aplicación de la reducción en plazo, por lo que, advertido el error, solicitó (fuera de plazo) la rectificación de su autoliquidación. El TEAR de Galicia niega el derecho a la rectificación en los siguientes términos:

- (a) Estamos ante un requisito esencial, al estar establecido expresamente en la ley autonómica. Por lo tanto, se debe cumplir en período voluntario.
- (b) De no solicitar la aplicación de la reducción autonómica en plazo, se podrá aplicar la reducción estatal. En este caso, si en la autoliquidación formulada en período voluntario no se aplicó la reducción estatal, se podrá rectificar la autoliquidación durante el período de prescripción, porque la ley y el reglamento estatales no prevén ningún plazo para su solicitud.

3.4 Impuesto sobre Actividades Económicas.- El inicio de la actividad de alquiler de viviendas está exento de IAE, aunque antes se alquilaran locales industriales

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. Resolución de 23 de mayo de 2019

La norma que regula el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) prevé una exención para los dos primeros años de ejercicio de una actividad económica en territorio español.

En el supuesto de esta resolución, el TEAR de Galicia reconoce la aplicación de esta exención en el caso de una entidad que venía desarrollando la actividad de alquiler de locales industriales y, en un momento posterior, comienza a realizar la actividad de alquiler de viviendas, recogida en un



epígrafe distinto de las tarifas del IAE. Señala el tribunal que, en la medida en que el contribuyente debe presentar una declaración independiente de alta por el inicio de la nueva actividad en un epígrafe distinto al de la actividad anterior, se entiende que estamos ante dos actividades diferentes y, por ende, procede aplicar la referida exención.

3.5 Valoraciones Catastrales.- No es válida la motivación de las categorías constructivas de un inmueble mediante la simple transcripción de la ponencia de valores

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Resolución de 20 de diciembre de 2019

La valoración catastral de la construcción de un inmueble se determina, en parte, en función de la categoría constructiva que se le asigna. Por este motivo, la asignación de una categoría u otra, que depende, a su vez, de la calidad de la propia construcción, debe estar debidamente motivada por parte de Catastro.

El TEAR de Madrid acuerda en esta resolución anular la valoración catastral de un inmueble sobre la base de que la categoría asignada a su construcción no se encontraba debidamente motivada. En concreto, señala el tribunal que no es válida la motivación de dichas categorías mediante la transcripción literal de la ponencia de valores y una referencia genérica al catálogo de tipologías constructivas que acompaña a dicha ponencia.

3.6 Consultas tributarias.- Las consultas planteadas por terceros a la DGT cuando ya se ha iniciado un procedimiento de inspección tienen efectos vinculantes para quien esté siendo inspeccionado

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18 de diciembre de 2019

La AEAT regularizó la situación tributaria de un contribuyente. El obligado tributario interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC en la que sostuvo que la liquidación practicada debía ser anulada porque su actuación se había ajustado a lo concluido por la DGT en una consulta formulada por una asociación, de la que no formaba parte, y que fue emitida antes de que se hubiera dictado la liquidación que puso fin al procedimiento de comprobación de su situación tributaria.

El TEAC estima la reclamación del contribuyente y reconoce los efectos vinculantes de dicha consulta, sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (a) Los órganos de aplicación de los tributos están vinculados por el criterio contenido en una consulta formulada a la DGT, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los que se incluyen en la contestación a la consulta. Dicha identidad se verifica por el TEAC en el caso analizado.
- (b) En todo caso, el órgano de aplicación de los tributos debió motivar por qué se apartaba del criterio del órgano consultivo y las razones (ya sean de hecho o de derecho) por las que se consideraba errónea la contestación a la consulta y, sin embargo, no lo hizo.
- (c) Si bien es cierto que el artículo 89.2 de la Ley General Tributaria establece que la consulta no tiene efectos vinculantes cuando se refiera a cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a la consulta, el TEAC considera que ese precepto solo es aplicable cuando es el propio

consultante (o un miembro o asociado de la entidad consultante cuando se trate, por ejemplo, de una asociación) quien está siendo objeto de comprobación.

En el caso analizado, la consulta se planteó con posterioridad al inicio de las actuaciones de inspección, pero la entidad inspeccionada no era miembro de la asociación consultante, por lo que el TEAC considera que no resulta de aplicación la previsión contenida en el referido artículo 89.2 y, por tanto, que no cabe eliminar el efecto vinculante de la consulta.

3.7 Procedimiento de gestión.- Se puede rectificar la renuncia a la devolución en favor del Tesoro Público

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Resolución de 8 de abril de 2019

Un contribuyente presentó su autoliquidación por el IRPF renunciando por error a la devolución que le correspondía. Tiempo después (una vez superado el periodo voluntario de declaración) solicitó la rectificación de su autoliquidación para enmendar dicho error. La Administración Tributaria denegó esta solicitud al considerar que la renuncia a la devolución en favor del Tesoro constituye una opción tributaria que, según lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, solo puede ser rectificada dentro del periodo voluntario de declaración.

El TEAR de Cataluña, sin embargo, concluye que una renuncia a una devolución solo se puede calificar como error y no como el ejercicio de una opción tributaria, por lo que se ha de acceder a la rectificación solicitada.

3.8 Recurso extraordinario de revisión.- El recurso extraordinario de revisión no es admisible cuando los documentos de valor esencial pudieron ser aportados previamente

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18 de diciembre de 2019

Un contribuyente presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) que fue desestimada por ausencia de documentación que acreditara que el sujeto pasivo le había repercutido el impuesto en factura. La resolución adquirió firmeza. Frente a la resolución, el obligado tributario interpuso recurso extraordinario de revisión, en el que aportó facturas rectificativas en las que se documentaba la referida repercusión.

El TEAC concluye que las facturas rectificativas aportadas no tienen ese carácter de documento esencial posterior o de imposible aportación que evidencie un error en la resolución impugnada; y ello en la medida en que se podían y debían haber presentado en el procedimiento tributario correspondiente, por estar a disposición del contribuyente.

Según el TEAC, lo que pretende el contribuyente es utilizar el recurso extraordinario de revisión una vez finalizado el plazo de recurso ordinario, a fin de instar una nueva revisión del fondo, lo que no resulta admisible.



4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La subrogación de BINs en una escisión parcial acogida al régimen de neutralidad solo está limitada por los deterioros que fueron deducibles

Dirección General de Tributos. Consulta V3525-19, de 23 de diciembre

Se pretende llevar a cabo una escisión impropia de una rama de actividad de una entidad B en beneficio de su socio único A. La entidad B ha generado bases imponibles negativas (BINs) en el desarrollo de la actividad de esa rama de actividad; y la entidad A ha dotado deterioros fiscalmente deducibles por su participación en B, que se corresponden con las pérdidas generadas por B que han dado lugar a las mencionadas BINs.

En relación con la subrogación de las bases imponibles negativas por parte de la entidad beneficiaria de la rama de actividad (A), la DGT afirma lo siguiente:

- (a) El espíritu y la finalidad de las normas que limitan la subrogación de BINs en las operaciones acogidas al régimen de neutralidad es evitar que la misma pérdida pueda ser objeto de aprovechamiento dos veces.
- (b) Por este motivo, en la operación planteada la BIN pendiente de compensar en B podrá ser aprovechada por A, pero reducida en el deterioro que haya sido deducible en A.
- (c) Por el mismo motivo, la parte del deterioro registrado y deducido por A que haya sido revertido antes de la escisión (y, como consecuencia de ello, se haya integrado en base imponible) no reducirá las BINs a recibir por A.

Sin embargo, en la medida en que la entidad A dará de baja parte de su participación en B para recibir el patrimonio escindido, el deterioro pendiente de revertir asociado a esa participación (que se dará de baja con ocasión de la operación), se integrará en la base imponible con el límite de la renta positiva que se genere en la operación.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las entidades sin ánimo de lucro pueden aprovechar la reserva de capitalización y aplicar deducciones

Dirección General de Tributos. Consulta V3521-19, de 23 de diciembre

Una asociación sin ánimo de lucro cuyo objeto es el fomento de la investigación científica y el desarrollo tecnológico, realiza actividades de investigación y desarrollo, asesoramiento técnico, estudio y evolución del mercado y formación. Al no estar declarada de utilidad pública, le resulta de aplicación el régimen fiscal especial de entidades sin ánimo de lucro regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT señala que, a la vista de las actividades que desarrolla la asociación, que requieren una ordenación por cuenta propia de medios con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, las rentas que obtenga se considerarán derivadas del ejercicio de una explotación económica y, por tanto, no estarán exentas de tributación.

Sin perjuicio de lo anterior, la asociación podrá aplicar la reserva de capitalización, así como la deducción por actividades de I+D+i, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la norma en relación con esos beneficios fiscales.

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- La separación de inmuebles sin cargas hipotecarias de otros que están hipotecados es un motivo económico válido para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal

Dirección General de Tributos. Consulta V3418-19, de 13 de diciembre

La entidad A desarrolla una actividad de adquisición y promoción de locales de negocio. Como consecuencia del desarrollo de esta actividad, ha adquirido una variada cartera de inmuebles, algunos de ellos con préstamos hipotecarios. Además, arrienda a otras entidades del grupo determinados inmuebles.

Se plantea realizar una escisión, en virtud de la cual se transmitiría la totalidad de su patrimonio a dos entidades de nueva constitución. Una de ellas recibiría inmuebles libres de cargas hipotecarias; y la segunda entidad, una cartera de inmuebles con o sin cargas hipotecarias.

La DGT acepta como motivo económico válido que la escisión se realice con la finalidad de separar parte de los inmuebles sin cargas, de forma que no respondan de las deudas frente a los bancos que están financiando otros inmuebles.

4.4 Impuesto sobre Sociedades.- No es deducible el gasto que deriva de no solicitar la devolución del IVA soportado en el extranjero

Dirección General de Tributos. Consulta V3417-19, de 13 de diciembre

Una sociedad recibió una factura de un proveedor francés con IVA. La factura se contabilizó desglosando el IVA con la intención de solicitar su devolución en Francia. No obstante, una vez transcurrido el plazo para solicitar la devolución y, por tanto, caducado el derecho, registró el coste de IVA como gasto.

Según la DGT, el IVA soportado en Francia fue en su origen un importe susceptible de ser recuperado, mediante el procedimiento legalmente previsto para obtener su devolución en Francia. Por lo tanto, el gasto derivado de la renuncia a la solicitud de la devolución no puede tener la consideración de fiscalmente deducible, porque es realmente una liberalidad.

4.5 Impuesto sobre Sociedades.- Se puede aplicar el tipo reducido para nuevas entidades si una entidad vinculada constituida con anterioridad tiene el mismo objeto social pero nunca ha iniciado su actividad

Dirección General de Tributos. Consulta V3382-19, de 11 de diciembre

La normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé la aplicación de un tipo reducido del 15% para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente. La aplicación de este tipo reducido está condicionada, entre otros requisitos, a que la actividad económica no hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas a la entidad de nueva creación.



En el caso analizado en esta resolución, una entidad de nueva creación está participada por un socio (al 33%) que, a su vez, tiene el 50% de una segunda entidad constituida previamente. Ambas entidades comparten objeto social pero la constituida en primer lugar nunca ha llegado a iniciar su actividad.

En estas circunstancias, la DGT admite la aplicación del tipo reducido a la nueva entidad, porque, aunque es vinculada a la constituida en primer lugar, esta nunca ha iniciado una actividad; en cuyo caso no se puede entender que la nueva ha adquirido el negocio de la anterior.

4.6 IRPF.- La tributación de los intereses de demora percibidos y posteriormente devueltos a Hacienda solo se recupera mediante la presentación de una declaración rectificativa

Dirección General de Tributos. Consulta V3503-19, de 20 de diciembre

En 2012 la Comunidad de Madrid dictó una liquidación por la que se denegó al contribuyente la aplicación de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El contribuyente pagó la deuda resultante de la liquidación, pero la recurrió ante el TEAC, obteniendo en 2017 una resolución parcialmente estimatoria en la que se ordenaba a la Comunidad de Madrid que practicara una nueva liquidación.

La Comunidad de Madrid dictó nueva liquidación en el propio ejercicio 2017 y ordenó la devolución al contribuyente del exceso ingresado; devolución que se efectuó en un ejercicio posterior con intereses demora. La Comunidad de Madrid, no obstante, recurrió la resolución del TEAC ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, obteniendo una sentencia estimatoria en 2019, lo que implicaba que el contribuyente debía reintegrar a Hacienda el importe previamente satisfecho por la Comunidad en concepto de devolución de ingresos indebidos e intereses de demora.

La DGT analiza la tributación de los intereses percibidos por el contribuyente en 2017 y la de su posterior reintegro y concluye lo siguiente:

- (a) Los intereses de demora percibidos como consecuencia de una resolución de devolución de ingresos indebidos constituyen una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro.
- (b) Su posterior restitución tendrá incidencia en la liquidación correspondiente al ejercicio en que se declaró por el contribuyente la percepción de los intereses de demora como ganancia patrimonial. Para regularizar la situación, se podrá instar la rectificación de la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio.

4.7 IRPF.- La aplicación de la exención a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual con reserva del usufructo no impide su posterior arrendamiento

Dirección General de Tributos. Consulta V3313-19, de 3 de diciembre

La Ley del IRPF establece una exención para la renta derivada de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años. La DGT ya ha concluido anteriormente que esta exención aplica en la transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo.



En esta resolución, la DGT concluye, además, que esta exención no se pierde por el hecho de que el usufructuario (anterior pleno propietario) alquile la vivienda una vez transmitida la nuda propiedad; alquiler que, además, es plenamente acorde con las facultades que la normativa civil otorga a los usufructuarios de inmuebles.

4.8 IRPF e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La DGT analiza cómo tributan los ingresos generados por una página web

Dirección General de Tributos. Consulta V3320-19, de 4 de diciembre

Una persona física obtiene ingresos por derechos de autor derivados de trabajos editoriales. Además, comparte materiales docentes en una página web. La página web le genera ingresos por inserción de publicidad (que se calculan en función de los usuarios que acceden a los anuncios) y por aportaciones anónimas de los usuarios, en atención a un material docente que comparte en la página web. El acceso a ese material no depende de que el usuario realice o no una aportación voluntaria.

La DGT entiende que:

- (a) Los ingresos por derechos de autor por la realización de trabajos editoriales se califican como rendimientos del trabajo, salvo que la labor de autor se realice como ejercicio de una actividad económica.
- (b) Los ingresos por la incorporación de anuncios comerciales en la página web se califican como rendimientos de la actividad económica.

Las aportaciones anónimas realizadas por los visitantes de la página web constituyen una renta sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la medida en que son aportaciones voluntarias y el acceso a los documentos compartidos en la página web no depende de la realización de esas contribuciones. Es preciso, por tanto, que el sujeto establezca algún mecanismo que haga posible identificar a los donantes tanto por la obligación de identificar a estos en las liquidaciones de las donaciones como para la aplicación de la regla de acumulación de donaciones recibidas de un mismo donante en un período de tres años.



5. Normativa

5.1 La Agencia Tributaria accederá a la base de datos del Consejo General del Notariado

En el BOE de 15 de febrero de 2020 se publica la Resolución de 5 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, por la que se publica el Convenio con el Consejo General del Notariado en materia de suministro de información.

En virtud de este convenio, suscrito el 3 de febrero de 2020, la AEAT tendrá acceso a la información contenida en la base de datos de titularidad real del notariado. También se prevé que la AEAT reciba información periódica de determinadas operaciones o grupos de operaciones contenidas en el índice único informatizado notarial y que tenga un acceso telemático directo e individualizado a este índice. Además, se regula la posibilidad de efectuar al Notariado requerimientos específicos de información.

Finalmente, la Agencia Tributaria y el Consejo General del Notariado han firmado un segundo acuerdo por el que se establece un marco general de colaboración sobre los términos y condiciones en los que los notarios podrán realizar actuaciones ante la Agencia por cuenta de los obligados tributarios que hayan acudido a su notaría.

5.2 Se trasponen las Directivas sobre ‘quick fixes’ (IVA), resolución de conflictos, distribución de seguros y fondos de pensiones de empleo

El 5 de febrero de 2020 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la UE:

- (a) En materia de IVA se trasponen la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, y la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, normas que se complementan con lo dispuesto en el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018. Nos remitimos a nuestro [Comentario de IVA](#) de 10 de febrero de 2020 donde se analizan las modificaciones en esta materia.
- (b) Por otro lado, se traspone la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE. Nos remitimos a nuestra [Alerta](#) de 5 de febrero de 2020 en relación con esta cuestión.
- (c) Además, se traspone la Directiva (UE) 2016/2341, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, analizada en nuestro [Comentario](#) de 20 de febrero de 2020 sobre esta trasposición.
- (d) Finalmente, se traspone la Directiva (UE) 2016/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de enero de 2016, sobre la distribución de seguros, resumida en nuestro [Comentario](#) de 19 de febrero de 2020.

También se introducen otras modificaciones en relación con la tributación relacionada con los planes y fondos de pensiones. En concreto:

- Se regula una exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados para la constitución, la disolución y las modificaciones consistentes en

aumentos y disminuciones de los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

- A efectos del IRPF, se establece que las cantidades percibidas en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración o enfermedad grave y disposición anticipada en planes de pensiones del sistema individual y asociado de aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad) tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de planes de pensiones.

Finalmente, el 29 de febrero de 2020 se ha publicado en el BOE la Resolución de 20 de febrero de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación de este Real Decreto-ley 3/2020.

5.3 Brexit: Se hace efectiva la salida de Reino Unido de la Unión Europea

El 31 de enero de 2020 se hizo efectiva la salida del Reino Unido de la UE y dio comienzo un período transitorio, hasta el 31 de diciembre de este año, durante el cual se seguirá aplicando el Derecho de la UE en las relaciones con el Reino Unido, a la espera de un futuro acuerdo que concrete las condiciones que regirán las relaciones bilaterales a partir de entonces.

Las principales implicaciones de la salida de Reino Unido de la UE (incluyendo las tributarias) sobre las empresas han sido analizadas en [este artículo](#) de 31 de enero, al que nos remitimos.



6. OTROS

6.1 Se actualiza la lista negra de paraísos fiscales de la UE

El 18 de febrero se acordó, por el Consejo de la UE, la actualización del listado de países y territorios no cooperadores en materia fiscal. Nos remitimos a nuestra [Alerta](#) de 19 de febrero de 2020 en relación con esta cuestión.

6.2 Se remiten a las Cortes los proyectos de Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales y del Impuesto sobre Transacciones Financieras

El Consejo de Ministros aprobó el 18 de febrero la remisión a las Cortes de los proyectos de ley que crean el Impuesto sobre Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Servicios Digitales; finalmente, los textos de los proyectos han sido publicados el 28 de febrero. Nos remitimos a nuestras [Alertas](#) (ver [aquí](#) y [aquí](#)), en las que se recuerdan los rasgos principales de ambos tributos.

6.3 La Dirección General de Tributos establece los criterios para considerar como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero

El artículo 35.4 de la Ley General Tributaria establece que son obligados tributarios las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separados susceptibles de imposición.

Por su parte, las leyes del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) añaden que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Finalmente, la Ley del Impuesto sobre Sociedades califica como entidad en régimen de atribución de rentas a las sociedades civiles distintas de las que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria.

La DGT se ha pronunciado en numerosas consultas tributarias sobre la condición o no de entidad en régimen atribución de rentas de entidades constituidas en el extranjero, pero sigue habiendo numerosas dudas al respecto.

Para solventar estas dudas, en el BOE de 13 de febrero de 2020 se ha publicado la Resolución de 6 de febrero de 2020, de la DGT, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero. De acuerdo con esta resolución, las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en régimen de atribución de rentas a los efectos del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR, son la siguientes:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de su constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan a sus socios o partícipes a efectos fiscales (sin que sea relevante si han sido o no objeto de distribución).

- Que esas rentas conserven, de acuerdo con la legislación del Estado de constitución de la entidad, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

Esta resolución tiene efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria a partir del 13 de febrero de 2020, desplegando los efectos que le son propios respecto de los hechos imposables devengados a partir de dicha fecha.

6.4 Se publica el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023

La Agencia Tributaria ha publicado en su página web su Plan Estratégico 2020 - 2023. El documento se configura como abierto y puede ser objeto de modificación en cualquier momento en función de nuevas necesidades y prioridades.

El plan pretende (i) servir de instrumento clave de gestión y de apoyo en la toma de decisiones, (ii) obtener una clara visión de lo que se quiere lograr y cómo, a medio y largo plazo, (iii) identificar prioridades entre todas las líneas de actuación, medidas y actuaciones posibles, (iv) adecuar la organización a los cambios y demandas del entorno económico, a nivel nacional e internacional y (v) asignar los recursos humanos y técnicos en alineación con las prioridades identificadas.

6.5 La AEAT publica una nota informativa con su posición en los procesos concursales

La Agencia Tributaria ha publicado en su página web una nota informativa acerca de su posición y criterios de actuación en los procesos concursales. Cabe destacar las siguientes medidas:

- (a) La AEAT reconoce que es titular de numerosos créditos que se ven afectados por los pactos que se alcancen en las juntas de acreedores y, por este motivo, manifiesta su interés en potenciar su participación en estas juntas y en ser exigente en la evaluación de las propuestas de convenio, prestando especial interés a determinados factores como la existencia o no de quitas, la duración de las posibles esperas o la proporción del crédito de la Agencia Tributaria; todo ello con el objeto de apoyar aquellas propuestas que contengan condiciones de pago que beneficien el cobro del crédito público.
- (b) Ante la posible existencia de problemas de liquidez de las entidades concursadas, subraya la AEAT que la Ley Concursal exige (en su artículo 84.3) que los créditos contra la masa se paguen al vencimiento; y que los créditos tributarios son indisponibles. Por lo tanto, si la administración concursal decidiera alterar el criterio de pago al vencimiento en interés del concurso (siempre que la masa activa sea suficiente), deberá tener en cuenta esta indisponibilidad.

Cuando, conforme al artículo 176.bis.2 de la Ley Concursal, se deba seguir un orden de pago de los créditos contra la masa distinto del regulado en el citado artículo 84 porque se estime que la masa activa es insuficiente para pagarlos, lo deberá poner de manifiesto en el juzgado y solo desde ese momento se podrá contemplar un orden de pago en el que los créditos tributarios sean postergados.

- (c) Observa la AEAT que, en ocasiones, la administración concursal se encuentra con situaciones en las que el concursado y sus administradores incumplen el deber de colaboración e información contemplado en el artículo 42 de la Ley Concursal, lo que puede provocar consecuencias graves porque impide a la administración concursal que disponga de información necesaria para desarrollar sus funciones, entre las que se encuentra la presentación de declaraciones tributarias.

A estos efectos, recuerda que ni la legislación concursal ni la tributaria contemplan que la sociedad concursada tenga derecho a no cumplir con sus obligaciones de llevanza de la contabilidad y de presentación de sus declaraciones tributarias, por lo que, si no se cumplen estas obligaciones, la administración concursal deberá adoptar las medidas que correspondan.

Así:

- En los casos de incumplimiento sustancial de la obligación de llevanza de contabilidad, la administración concursal debe instar la calificación del concurso como culpable ante el juez del concurso.
- Además, la administración concursal deberá hacer uso de su facultad de denunciar los hechos ante las autoridades judiciales del orden penal.

Si la administración concursal procede del modo indicado, la Administración Tributaria podrá tenerlo en cuenta (junto con el resto de circunstancias concurrentes) para apreciar si se ha obrado con la diligencia necesaria y determinar o no la existencia de responsabilidades tributarias derivadas de la falta de presentación de las autoliquidaciones por la inexistencia de información contable.

- (d) Recuerda la AEAT que, en los supuestos de extinción de la sociedad concursada, se deberá proceder en un mes a su baja en el censo de empresarios profesionales y retenedores; recayendo esta obligación sobre la administración concursal.
- (e) Por otro lado, establece que, conforme a lo dictado por el TEAC en su resolución de 26 de febrero de 2019, no procederá a realizar compensaciones de oficio con créditos contra la masa con devoluciones y créditos tributarios a favor del contribuyente originados en liquidaciones presentadas una vez declarado el concurso, como venía haciéndolo en el pasado. Recuerda también que la Ley Concursal establece que la administración concursal debe comunicar a la AEAT toda declaración de concurso, para lo que hay un formulario que debe ser utilizado por el administrador concursal.

No obstante, la AEAT entiende que la ley no establece el mismo tipo de obligación para los supuestos de reapertura de concurso, por lo que, para estos casos, se deberá comunicar la reapertura de concurso mediante correo electrónico a la dirección habilitada, adjuntando la documentación necesaria.

- (f) En relación con la certificación de deudas que emite la AEAT a la administración concursal, recuerda que suele incluir una cláusula genérica relativa a las facturas rectificativas de IVA, a fin de que la administración concursal tenga en cuenta que las deudas de la AEAT se verán incrementadas por la modificación de las bases imponibles de IVA como consecuencia de la emisión de las facturas rectificativas.

La AEAT añade que, si se producen estas modificaciones y se incluyen en las certificaciones subsiguientes, la administración concursal deberá llevar un adecuado control para poder relacionarlas con el ejercicio correspondiente.

- (g) Finalmente, la AEAT entiende que puede suscribir acuerdos singulares para facilitar el cobro de sus deudas y para facilitar el pago de las deudas al concursado; pero que para ello se deberán tener en cuenta una serie de requisitos mínimos (por ejemplo, que se hayan satisfecho todos los créditos contra la masa y, si los hubiera, los créditos originados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio). En cualquier caso, estos acuerdos singulares no se podrán utilizar en situaciones preconcursales. En esos casos, solo cabe solicitar el aplazamiento o el fraccionamiento de las deudas

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.

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

www.garrigues.com

