Newsletter Tributario

GARRIGUES

Febrero 2021

ÍNDICE

1. El concepto de "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no se puede interpretar de forma extensiva

2. Sentencias

2.1 Derecho comunitario.- La infracción de la libre circulación de capitales no desaparece aunque el inversor extranjero pueda neutralizar en su país de residencia el trato discriminatorio sufrido en España

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Cuando la diferencia entre el valor de mercado y el precio pactado en una operación vinculada resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio es renta para la sociedad y liberalidad para el socio

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos de patrocinio para los eventos de excepcional interés público no son deducibles como gasto, sino como deducción en cuota

2.4 IRPF.- Las rentas derivadas de la fluctuación del tipo de cambio de un préstamo hipotecario forman parte de la base imponible general

2.5 IRPF.- Los intereses sobre el justiprecio se imputan al año en el que adquiera firmeza la resolución judicial que contenga todos los datos necesarios para su cuantificación

2.6 IRPF.- Las labores de una persona como consejero de una entidad no se pueden equiparar a las que dicha persona realiza como representante de esa entidad en el órgano de administración de otra sociedad

2.7 Impuesto sobre el Patrimonio.- No se adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto por la titularidad indirecta, a través de una entidad extranjera, de un inmueble en España

2.8 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - Para valorar un inmueble, el perito de la Administración debe visitarlo de modo personal y directo

2.9 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El cónyuge supérstite con derecho al usufructo del tercio de la herencia no responde de las deudas tributarias del causante

2.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En una sucesión intestada, la reducción por adquisición de una explotación agraria corresponde al heredero que resulta adjudicatario

2.11 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La donación de la empresa familiar se beneficia de la reducción del impuesto, aunque uno de los dos cónyuges titulares de las acciones no haya cumplido los 65 años

2.12 Tasas locales.- La directiva de autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas se aplica a los prestadores de servicios de telefonía fija e internet

2.13 Impuesto sobre Actividades Económicas.- Es posible alegar la insuficiente motivación de los coeficientes de situación de la ordenanza cuando se impugna la liquidación del tributo

2.14 Plusvalía municipal.- El valor del terreno se puede calcular aplicando al precio la proporción entre el valor catastral del terreno y el valor catastral del inmueble, pero se pueden admitir también otros métodos de valoración del suelo

2.15 Procedimiento tributario.- El contribuyente dispone de un “doble tiro” en los procedimientos de naturaleza tributaria cuando existan causas, circunstancias o hechos sobrevenidos

2.16 Procedimiento de devolución de ingresos indebidos.- Cuando no se aplica una deducción en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y el resultado a devolver es superior al inicialmente solicitado, los pagos fraccionados se

convierten en ingresos indebidos que se deben restituir con intereses de demora

2.17 Procedimiento sancionador.- Las personas físicas tienen derecho a guardar silencio también en el procedimiento sancionador administrativo

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- Según el TEAC, la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 no afecta a los pagos fraccionados de los ejercicios 2018 y siguientes

3.2 IRPF.- La omisión por uno de los cónyuges de la cesión del derecho a la deducción por familia numerosa no impide su disfrute por el otro cónyuge

3.3 IVA.- No son simuladas las operaciones que tengan una finalidad exclusivamente tributaria en las que lo realizado se corresponde exactamente con lo declarado

3.4 ITP y AJD.- La aportación de inmuebles con deuda genera dos hechos imponibles distintos del ITPAJD: la operación societaria relativa a la aportación y la transmisión patrimonial referente a la adjudicación en pago de asunción de deuda

3.5 ITP y AJD.- Las actuaciones de comprobación en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas interrumpen el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria por actos jurídicos documentados (obligaciones conexas)

3.6 Procedimiento de inspección.- La obligación de respetar el carácter bilateral de los ajustes relativos a operaciones vinculadas se debe respetar también en vía de impugnación de las liquidaciones de ambas partes

3.7 Procedimiento de inspección.- No se pueden impugnar los hechos de un acta de conformidad, pero sí las valoraciones jurídicas

3.8 Procedimiento sancionador.- La suspensión de plazos por el estado de alarma afecta al plazo para la atención de requerimientos

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se aclara cuándo nace la obligación de retener sobre los intereses devengados por obligaciones convertibles

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT aclara cuáles son los criterios para la aplicación de la deducción sobre dividendos procedentes de participaciones adquiridas antes de 2015

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto derivado de un plan de opciones sobre acciones a favor de los empleados de una filial será deducible para esta cuando se entreguen las acciones

4.4 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- El nuevo concepto de agente dependiente de la Acción 7 de BEPS no es de aplicación a los convenios no basados en el modelo de convenio de 2017

4.5 IRPF.- La reducción de capital social para compensar pérdidas no genera rentas en el socio

4.6 IRPF.- La DGT se pronuncia sobre la tributación en IRPF derivada de una operación acordeón

4.7 IRPF.- Las diferencias salariales derivadas de la cesión ilegal de trabajadores se imputarán cuando las sentencias en que se reconozcan sean firmes

4.8 IRPF.- La pérdida patrimonial derivada de una deuda incobrable por la disolución de la entidad deudora se integra en la base general

4.9 IRPF.- Se aclara la imputación temporal de diversos conceptos recibidos como consecuencia del reconocimiento de la improcedencia de un despido

4.10 Impuesto sobre Actividades Económicas.- Las oficinas de los clientes en las que los trabajadores prestan los servicios en que consiste la actividad del sujeto pasivo no son locales afectos

5. Normativa

5.1 Se aprueba el modelo 05 relativo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

5.2 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2020 para valores negociados

5.3 Impuesto sobre la Electricidad: Se modifican el censo de obligados tributarios y el modelo 560

5.4 Se publica el convenio para evitar la doble imposición entre España y Japón

5.5 Se regula el procedimiento de pago de deudas tributarias a través de transferencia bancaria

6. Otros

6.1 Precios de transferencia: La AEAT ofrece pautas para determinar el rango de plena competencia en el análisis de las operaciones vinculadas

6.2 Se actualiza la 'lista negra' de paraísos fiscales de la Unión Europea

6.3 Impuesto sobre el Valor Añadido: La AEAT ha emitido una nota sobre el principio de regularización íntegra

1. El concepto de "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no se puede interpretar de forma extensiva

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, en la letra f) de su artículo 15, que no son deducibles los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. El Tribunal Supremo ha concluido, en sentencia de 8 de febrero de 2021, que este concepto se debe interpretar de forma restrictiva.

En su sentencia, el Tribunal Supremo analiza la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de actas de inspección y de la suspensión de la ejecución de actos administrativos impugnados, cuando estaba en vigor el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), es decir, antes de que entrara en vigor la actual ley del impuesto (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

En su sentencia, el tribunal pone fin a la polémica en relación con esta deducibilidad y concluye que estos intereses de demora son deducibles. Entre otras, el tribunal realiza las siguientes consideraciones:

(a) El Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, ya indicó que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado en el pago de la deuda tributaria.

(b) Los intereses de demora no se incluyen en la lista de gastos no deducibles prevista en el artículo 14 del TRLIS. En concreto:

   (i) No se pueden entender incluidos en la letra (c) de dicho artículo (multas, sanciones y recargos) porque no tienen carácter sancionador, sino indemnizatorio.

   (ii) Tampoco se pueden entender incluidos en la letra (e) del mismo artículo (donativos y liberalidades) porque su pago viene impuesto por el ordenamiento jurídico y, por tanto, no hay un *animus donandi* o voluntariedad en su pago.

Por lo tanto, si están correctamente contabilizados, serán gastos deducibles (sometidos, eso sí, a las limitaciones previstas para los gastos financieros).

Aunque, como se ha indicado, el tribunal analiza esta deducibilidad para ejercicios en los que estaba en vigor el TRLIS, se manifiesta también sobre esta cuestión en ejercicios en que está en vigor la actual LIS. Además de subrayar que en ninguno de los dos textos normativos se prohíbe la deducibilidad de estos gastos, reflexiona sobre si en la actualidad se podría entender que los intereses de demora no son deducibles, por su encuadre en el nuevo concepto de gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, previsto en la letra f) del artículo 15 de la LIS.

La respuesta del tribunal es contundente al señalar que los intereses de demora no se pueden entender incluidos en dicha letra. Y, a estos efectos, indica que esta expresión ha de ser interpretada de forma restrictiva, mencionando ejemplos como los sobornos y otras conductas similares.

Esta conclusión se puede proyectar en otros ámbitos como, por ejemplo, en el de la deducibilidad de los gastos de retribuciones a consejeros y administradores, en el que la Administración sigue

insistiendo en el necesario y estricto cumplimiento de la norma jurídica para garantizar su deducibilidad.

2. Sentencias

2.1 Derecho comunitario.- La infracción de la libre circulación de capitales no desaparece aunque el inversor extranjero pueda neutralizar en su país de residencia el trato discriminatorio sufrido en España

Tribunal Supremo. Sentencias de 21 de enero de 2021, en recursos 5086/2018 y 6760/2018

En estas sentencias, el Tribunal Supremo reitera la existencia de una infracción de la libre circulación de capitales por el distinto tratamiento tributario otorgado por la normativa española a ciertos inversores residentes en terceros Estados fuera de la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo frente a sus homólogos residentes; y se plantea, por primera vez, si su jurisprudencia previa debería quedar condicionada a que el inversor no residente acreditara que no había neutralizado el exceso impositivo soportado en España mediante la deducción de dicho impuesto en su país de residencia.

Tal y como comentamos en nuestra **alerta de 18 de febrero de 2021**, el tribunal descarta que su jurisprudencia deba ser matizada en atención a esta posible neutralización.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Cuando la diferencia entre el valor de mercado y el precio pactado en una operación vinculada resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio es renta para la sociedad y liberalidad para el socio

Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de diciembre de 2020

Como consecuencia de la valoración a precio de mercado de una operación realizada entre una sociedad y su administrador único y accionista mayoritario, la Inspección practicó los siguientes ajustes:

(a) Un primer ajuste (el denominado “ajuste primario”) que supuso una disminución de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad y un correlativo aumento de la base imponible del IRPF del socio/administrador.

(b) Un segundo ajuste (el denominado “ajuste secundario”) que, de acuerdo con el artículo 16.8 del TRLIS, supuso un aumento en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad. Esa renta era el resultado de aplicar a la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido en la operación vinculada, el porcentaje de participación del resto de los socios con los que no se planteó la operación vinculada.

El Tribunal Supremo concluye que, cuando la vinculación se define en función de la relación socio-sociedad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

(a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio:

(i) La parte que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se tratará como retribución de fondos propios para la entidad y participación en beneficios para el socio.

(ii) La otra parte también tendrá para la entidad la consideración de retribución de los fondos propios, pero para el socio se tratará como utilidad recibida por la condición de socio.

(b) Cuando la diferencia sea a favor de la entidad:

(i) La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación tendrá la consideración de aportación del socio a los fondos propios de la entidad y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio.

(ii) La otra parte se tratará como renta para la entidad y liberalidad para el socio.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos de patrocinio para los eventos de excepcional interés público no son deducibles como gasto, sino como deducción en cuota

Audiencia Nacional. Sentencia de 9 de diciembre de 2020

Una entidad dedujo en base imponible las cantidades abonadas al consorcio de un acontecimiento de excepcional interés público y, además, acreditó una deducción en cuota por las mismas cantidades.

La Audiencia Nacional confirma en esta sentencia que las donaciones efectuadas al consorcio no pueden ser deducidas en la base imponible (como gasto), sino solo como deducción en cuota. Lo contrario, dice el tribunal, supone otorgar al sujeto pasivo un doble beneficio fiscal no previsto en la norma.

2.4 IRPF.- Las rentas derivadas de la fluctuación del tipo de cambio de un préstamo hipotecario forman parte de la base imponible general

Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de enero de 2021

Una persona física formalizó un préstamo hipotecario en moneda extranjera (yenes). La fluctuación del tipo de cambio supuso un aumento de la deuda pendiente, es decir, una pérdida patrimonial.

El tribunal concluye que esta pérdida se debe incluir en la base general y no en la del ahorro, porque no deriva de la transmisión de ningún elemento patrimonial.

Recordemos que las pérdidas integradas en la base imponible general se compensan, en primer lugar, con las ganancias integradas en dicha base imponible. Si el resultado de dicha compensación es negativo, se podrá utilizar para compensar el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas que integran la base imponible general con el límite máximo del 25% de dicho saldo positivo. Finalmente, en caso de no poder compensar toda la pérdida, el importe restante se podrá compensar en los cuatro años siguientes.

2.5 IRPF.- Los intereses sobre el justiprecio se imputan al año en el que adquiera firmeza la resolución judicial que contenga todos los datos necesarios para su cuantificación

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de enero de 2021

Los hechos analizados en este recurso son los siguientes:

(a) Tras un proceso de expropiación, en diciembre de 2007 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia fijando el justiprecio y condenando a la Administración al pago de intereses (que no se cuantificaban en la sentencia). La sentencia fue firme en 2008.

(b) En ejecución de sentencia, en julio de 2008 el mismo tribunal requirió a la Administración el pago de intereses moratorios sobre las cantidades adeudadas.

(c) En diciembre de 2009 se dictó auto, en incidente de ejecución de sentencia. El auto fijó el periodo de devengo y la base de cálculo de dichos intereses, aunque no determinó su importe exacto. Este auto adquirió firmeza en 2010.

(d) Ante el impago de los intereses por la Administración, en junio 2011 se dictó un nuevo auto en el que se fijaba el importe concreto de los intereses. El auto adquirió firmeza en 2012.

Se cuestiona cuándo se debe imputar la ganancia patrimonial derivada del cobro de los intereses por la demora en la determinación y pago del justiprecio.

La Ley del IRPF (artículo 14.2 a) establece que, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, la renta se imputará finalmente al periodo impositivo en que la resolución adquiera firmeza.

En este caso, lo que se plantea es si las rentas obtenidas como consecuencia del pago de intereses de demora se han de imputar al ejercicio en que se dicta el auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para su determinación (*dies a quo*, *dies ad quem* y base de cálculo) o al ejercicio en que se dicta el auto por el que se practica su liquidación y se fija la cantidad exacta a pagar por tal concepto.

El Tribunal Supremo resuelve que la imputación temporal se ha de efectuar en el año 2010, cuando adquirió firmeza el auto que precisó todos los factores para la exacta determinación de los intereses, ya que en 2010 el débito tributario ya existía y, aunque no era líquido, se podía calcular mediante una mera operación aritmética.

2.6 IRPF.- Las labores de una persona como consejero de una entidad no se pueden equiparar a las que dicha persona realiza como representante de esa entidad en el órgano de administración de otra sociedad

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 25 de noviembre de 2020

Una persona física era consejera de una entidad A y actuaba, además, como representante de esa entidad A como administradora de una filial B. Por sus funciones de consejera en A, la persona física recibía una retribución que era inferior a lo que la entidad de la que era consejera (A) recibía por las funciones como administradora de su filial B.

La Administración entendió que toda la retribución pagada por la filial B a su matriz A derivaba de las labores de la matriz como administradora. Como esas labores eran realizadas realmente por el representante persona física, se debía concluir que la retribución pagada a la persona física como administradora no era de mercado. Como consecuencia de ello, la Inspección regularizó la situación de la persona física, incrementando sus rendimientos del trabajo por la diferencia entre el valor de mercado de las retribuciones y las retribuciones efectivamente cobradas.

Como argumento a favor de sus conclusiones, la Inspección decía que la entidad A no tenía medios materiales ni humanos.

El tribunal contradice a la Administración.

En primer lugar, afirma que no cabe calcular un precio de mercado (el de la retribución de la persona física por su labor como administradora en A) partiendo del de operaciones realizadas entre partes vinculadas (el de las operaciones realizadas entre A y B). La esencia del método de valoración a precio de mercado radica en la toma de datos que se generan en ámbitos de libre competencia.

Siendo inválido el método de valoración de la Inspección, cabe acudir al informe de tercero aportado en el procedimiento por la persona física, dado que en dicho informe se certificaba que la retribución recibida por la persona física estaba en el rango de plena competencia, teniendo en cuenta tanto las funciones de dirección y gestión en la sociedad A como las de representación en la sociedad B.

En otro orden de cosas, el tribunal observa que en el criterio de la Inspección subyace el convencimiento de que la función desarrollada por la persona física como representante de A en el órgano de administración de B es personalísima e idéntica a la desarrollada como administradora única de A y que, en definitiva, la estructura societaria del grupo revela que A es una entidad instrumental creada para bajar la tributación en el IRPF de la persona física. En relación con ello, el tribunal concluye que:

(a) Si la Inspección entiende que esto es así, debería haber acudido a las figuras del fraude de ley o la simulación.

(b) Sin perjuicio de ello, y entrando en el fondo del asunto, no se puede realizar una identificación de las tareas de miembro de un consejo de administración con las de administración de otra entidad, salvo palmaria justificación de que el único contenido de la administración de una sociedad (A) consista en la intervención de esta como miembro del consejo de administración de la otra entidad (B).

    Este presupuesto no se puede entender objetivado solo con la referencia a la carencia de medios en A, pues el desempeño de una actividad económica no los requiere necesariamente.

2.7 Impuesto sobre el Patrimonio.- No se adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto por la titularidad indirecta, a través de una entidad extranjera, de un inmueble en España

Tribunal Superior de Justicia de Baleares. Sentencia de 3 de diciembre de 2020

Una persona física residente fiscal en Alemania era socia de una entidad mercantil alemana que, a su vez, era titular de las acciones de una sociedad española. El activo de esta sociedad estaba integrado en más de un 50% por inversiones inmobiliarias ubicadas en España.

La Administración tributaria entendió que esta tenencia indirecta del inmueble convertía al residente alemán en sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Tribunal Superior de Justicia de Baleares concluye en sentido contrario, al considerar que las acciones de las que es titular el recurrente son de una sociedad alemana y, por ello, se trata de un activo no realizable en España.

2.8 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - Para valorar un inmueble, el perito de la Administración debe visitarlo de modo personal y directo

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de enero de 2021

El Tribunal Supremo confirma en esta sentencia su jurisprudencia sobre la necesidad de que el perito de la Administración visite de modo personal y directo los bienes inmuebles que son objeto de una valoración administrativa. El tribunal incide en los siguientes aspectos:

(a) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores se reflejan.

(b) Como regla general, es imprescindible la visita personal y directa del inmueble, por lo que este trámite solo puede ser dispensado de manera excepcional y justificándolo caso por caso.

(c) La prueba pericial “no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito”.

(d) En los casos en que el contribuyente haya aplicado los valores de referencia aprobados por la propia Administración, los principios de buena fe y de confianza legítima exigen una especial justificación sobre la necesidad de una prueba pericial que acredite otro valor y sobre el error en las propias tablas o estimaciones publicadas por la Administración.

2.9 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El cónyuge supérstite con derecho al usufructo del tercio de la herencia no responde de las deudas tributarias del causante

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 18 de noviembre de 2020

Como consecuencia del fallecimiento de una persona, su cónyuge recibió el usufructo de un tercio de la herencia. Posteriormente, mediante requerimiento, se le exigió al cónyuge hacer frente al pago de las obligaciones tributarias pendientes del fallecido. Frente a ello, el cónyuge defendió que no tenía la condición de heredero universal, sino solo de usufructuario, por lo que no se le podía exigir que asumiera las deudas del fallecido.

El tribunal da la razón al recurrente y afirma que el llamamiento del viudo a la herencia tiene como objeto que este disfrute temporalmente de una porción hereditaria, sin suceder al causante en ninguna de sus responsabilidades.

En consecuencia, como el cónyuge no es heredero en sentido estricto, no está obligado al pago solidario de las deudas del causante junto con los demás herederos.

2.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En una sucesión intestada, la reducción por adquisición de una explotación agraria corresponde al heredero que resulta adjudicatario

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 19 de octubre de 2020

En una sucesión intestada, se adjudicó una explotación agrícola a uno de los hermanos del causante. El otro hermano recibió otros bienes.

El primero aplicó a su adquisición la reducción del 90% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias. La Administración entendió, sin embargo, que esta reducción se debía distribuir, por partes iguales, entre los dos hermanos herederos, porque el acuerdo de adjudicación tuvo lugar tras la partición de la herencia y, por ello, no debió surtir efectos frente a la Hacienda Pública.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía rechaza la interpretación de la Administración al considerar que el pacto entre los herederos no es ajeno a la sucesión intestada, sino que responde precisamente al proceso de adjudicación del caudal hereditario. En consecuencia, quien tenía derecho a la reducción controvertida era solo el heredero que resultó adjudicatario de la explotación que daba derecho a la reducción.

El tribunal se basa, para esta conclusión, en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2020.

2.11 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La donación de la empresa familiar se beneficia de la reducción del impuesto, aunque uno de los dos cónyuges titulares de las acciones no haya cumplido los 65 años

Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sentencia de 5 de octubre de 2020

Un matrimonio donó a sus tres hijos participaciones en una sociedad que cumplía los requisitos de empresa familiar, con el fin de que aquellos se hicieran cargo de la entidad

tras la jubilación del padre. En el momento de la donación se daban las siguientes circunstancias:

(a) Las participaciones eran gananciales.

(b) El padre tenía ya cumplidos los 65 años, pero la madre no.

(c) Era el padre el que ejercía de administrador en la empresa y realizaba las labores de dirección, recibiendo por ello la correspondiente retribución.

La normativa del impuesto establece que la donación de participaciones en la empresa familiar que está exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio da derecho a una reducción si el donante tiene 65 años o más (o se encuentra incapacitado, con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez) y deja de ejercer funciones de dirección y recibir remuneraciones por ello, siempre que el donatario mantenga lo adquirido durante 10 años con derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como las participaciones donadas eran gananciales, la Administración entendió que no se había realizado una donación, sino dos, una por cada cónyuge, negando el referido beneficio a la donación de la madre, por no haber cumplido los 65 años.

El tribunal concluye, sin embargo, que procede la aplicación del beneficio por la totalidad de la donación. Según el tribunal:

(a) El beneficio en el Impuesto sobre Sucesiones depende de que, antes de la donación, las participaciones estuvieran exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

(b) Los requisitos de esta exención se miden en el grupo familiar y no en cada uno de sus miembros.

(c) Por lo tanto, no obsta a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones que uno de los dos cónyuges no hubiera cumplido los 65 años.

Recuerda el tribunal, además, que las normas se deben aplicar conforme a su finalidad y, en el caso de la reducción que nos ocupa, esta finalidad es la continuidad de la empresa familiar.

2.12 Tasas locales.- La directiva de autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas se aplica a los prestadores de servicios de telefonía fija e internet

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de enero de 2021. Asunto C-764/18

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) da respuesta en esta sentencia a dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo español, sobre la aplicación de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, a la tasa exigida por un ayuntamiento a un operador de telecomunicaciones.

Las preguntas y respuestas dadas son las siguientes:

(a) En primer lugar, se pregunta si las limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados miembros previstas en los artículos 12 y 13 de la directiva se aplican a las empresas prestadoras de servicios de telefonía fija e internet; y la respuesta del TJUE es afirmativa.

(b) Por otro lado, se pregunta si esos mismos artículos permiten a los Estados miembros imponer una tasa o canon cuantificados exclusivamente en atención a los ingresos brutos obtenidos anualmente por la empresa propietaria de los recursos instalados con ocasión de la prestación de los referidos servicios de telefonía fija e internet. El TJUE concluye que dichos artículos no se oponen a una normativa nacional que impone a esas empresas una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de sus ingresos brutos anuales.

2.13 Impuesto sobre Actividades Económicas.- Es posible alegar la insuficiente motivación de los coeficientes de situación de la ordenanza cuando se impugna la liquidación del tributo

Tribunal Supremo. Sentencias de 21 de enero de 2021, en recursos 2314/2019 y 4783/2018

La normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas reconoce a los ayuntamientos la potestad para que, a efectos del cálculo de la cuota del impuesto, establezcan una escala de coeficientes que pondere la situación física del local afecto a la actividad dentro del municipio, atendiendo a la categoría de la calle en que se encuentre dicho local (los conocidos como coeficientes de situación). El establecimiento de estos coeficientes se debe llevar a cabo de forma motivada.

En estas dos sentencias, el Tribunal Supremo se pronuncia acerca de si, con motivo de la impugnación indirecta de la ordenanza fiscal (mediante el recurso directo frente a la liquidación del tributo), cabe alegar la ausencia de motivación de las razones en las que se sustenta la modificación de los coeficientes de situación llevada a cabo por un ayuntamiento.

El tribunal concluye afirmativamente, si bien el contribuyente deberá acreditar de forma específica en qué medida resultan injustificados los referidos coeficientes. Como subraya el tribunal, los coeficientes de situación son un elemento esencial para la cuantificación de la cuota del impuesto, por lo que la falta de justificación de las razones que llevaron al ayuntamiento a modificarlos no constituye un mero vicio formal, sino de fondo.

2.14 Plusvalía municipal.- El valor del terreno se puede calcular aplicando al precio la proporción entre el valor catastral del terreno y el valor catastral del inmueble, pero se pueden admitir también otros métodos de valoración del suelo

Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de febrero de 2021

Se adquirió una parcela en 2008, sobre la que se construyeron unas viviendas que, posteriormente, fueron vendidas.

Para concluir si en la venta había habido una ganancia (y, por tanto, liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o “plusvalía municipal”), el Ayuntamiento entendió que había que comparar el coste de adquisición de

la parcela con el precio de venta de dicha parcela, calculado mediante la aplicación al precio de venta total de la proporción entre el valor catastral del terreno y el valor catastral total del inmueble. Frente a ello, el contribuyente aportó un método de valoración alternativo para individualizar el valor del terreno.

El Tribunal Supremo concluye que el método utilizado por el Ayuntamiento es adecuado cuando en la escritura de compraventa no se desglosa qué parte del precio se debe atribuir al suelo. No obstante, señala que dicho método no es exclusivo o único ni, desde luego, se debe imponer sobre cualquier otro medio de prueba admitido en derecho y, en particular, en este caso se inclina por la valoración aportada por el contribuyente.

2.15 Procedimiento tributario.- El contribuyente dispone de un "doble tiro" en los procedimientos de naturaleza tributaria cuando existan causas, circunstancias o hechos sobrevenidos

Tribunal Supremo. **Sentencia de 4 de febrero de 2021**

El Tribunal Supremo ha reconocido la posibilidad de que los contribuyentes insten y soliciten por segunda vez la rectificación de una autoliquidación tributaria (así como la devolución de ingresos indebidos derivados de dicha rectificación), si esta segunda solicitud se funda en causas, circunstancias o hechos sobrevenidos distintos de los que motivaron la primera solicitud, siempre que no haya prescrito el derecho del contribuyente.

En nuestra alerta de 17 de febrero de 2021 comentamos esta sentencia.

2.16 Procedimiento de devolución de ingresos indebidos.- Cuando no se aplica una deducción en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y el resultado a devolver es superior al inicialmente solicitado, los pagos fraccionados se convierten en ingresos indebidos que se deben restituir con intereses de demora

Tribunal Supremo. **Sentencia de 28 de enero de 2021**

En el caso que está en el origen de esta sentencia, el contribuyente no había aplicado una deducción en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio "n" porque, en el momento de presentar dicha autoliquidación, la normativa no establecía de forma expresa el derecho a esa deducción. La autoliquidación resultó a devolver.

Tras un procedimiento de inspección que se refería a años posteriores, la Administración reconoció el derecho del contribuyente a esta deducción. Como el procedimiento de inspección no alcanzaba al ejercicio "n" al que se refería la mencionada autoliquidación, el contribuyente solicitó su rectificación. Al acreditar y aplicar la deducción en ese ejercicio "n", el resultado final fue de un importe a devolver superior al solicitado inicialmente. El contribuyente solicitó dicha devolución con intereses de demora.

La Administración accedió a la devolución, pero no la acompañó de intereses de demora. Según la Administración, no se trataba de la devolución de un ingreso indebido, sino de una devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, no generaba intereses de demora si la devolución se hacía en el plazo máximo de seis meses desde la solicitud de devolución.

La Audiencia Nacional, en sentencia de 15 de enero de 2018 (recurso 565/2016), en un caso asesorado por Garrigues, aceptó la posición de la compañía. En concreto, este tribunal concluía de la siguiente forma:

(a) En los pagos fraccionados que se calculan sobre la base imponible no se pueden aplicar deducciones. En consecuencia, si al presentar la autoliquidación del impuesto se aplican deducciones, la devolución resultante deriva de la normativa del tributo, por lo que solo se devengan intereses de demora si transcurren más de seis meses desde el fin del plazo de autoliquidación sin que se haya efectuado la devolución.

(b) No obstante, si el contribuyente no aplica una deducción (a la que tiene derecho) en la autoliquidación, resultando una cantidad a devolver inferior a la que tiene derecho, los pagos fraccionados se convierten (total o parcialmente) en ingresos indebidos.

(c) Esos ingresos indebidos se deben devolver con intereses de demora desde que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación y no desde el transcurso de seis meses desde que se solicita la rectificación de la autoliquidación.

(d) Una vez se devuelve la cantidad solicitada sin intereses (como ocurrió en el caso analizado), dichos intereses devengan nuevos intereses desde la fecha en que se realiza la devolución.

El Tribunal Supremo resuelve ahora el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado frente a la citada sentencia de la Audiencia Nacional y concluye confirmando la sentencia recurrida.

2.17 Procedimiento sancionador.- Las personas físicas tienen derecho a guardar silencio también en el procedimiento sancionador administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de febrero de 2021. Asunto C-481/19

Se analiza el caso de una persona física residente en Italia a la que se impuso una sanción por falta de cooperación por no atender unos requerimientos efectuados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores italiana.

El Tribunal Constitucional italiano plantea cuestión prejudicial al TJUE. En concreto, pregunta si el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a guardar silencio (es decir, a la no autoincriminación) resultan de aplicación a un procedimiento sancionador administrativo, a pesar de que dichos principios tienen su origen en el Derecho penal.

El TJUE concluye en sentido afirmativo. En concreto, señala que, aunque el artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales no menciona expresamente el derecho a guardar silencio, este constituye una norma internacional generalmente reconocida, que conforma la base del denominado “proceso equitativo”.

Además, precisa que, si bien es cierto que el derecho a guardar silencio no puede justificar cualquier falta de cooperación con las autoridades competentes (como sucede en el caso de una negativa a acudir a una audiencia o la realización de maniobras dilatorias dirigidas a aplazar su celebración), este derecho no se refiere solo a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino también al derecho a no

informar sobre cuestiones de hecho que se puedan utilizar posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la sanción impuesta.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- Según el TEAC, la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 no afecta a los pagos fraccionados de los ejercicios 2018 y siguientes

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 11 de febrero de 2021 y de 22 de febrero de 2021

El TEAC analiza el alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, que declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-Ley 2/2016 (RD-ley 2/2016) por vulnerar los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española). Entre otras, el RD-ley 2/2016 introdujo el conocido como "pago fraccionado mínimo del Impuesto sobre Sociedades" y elevó sustancialmente el tipo impositivo de los pagos a cuenta para los casos en que no era de aplicación el pago fraccionado mínimo.

El TEAC concluye que la mencionada declaración de inconstitucionalidad afecta al segundo y tercer pago fraccionado de 2016 y a los tres pagos fraccionados de 2017 pero no a los siguientes pagos fraccionados, sobre la base de las siguientes consideraciones:

(a) Por un lado, entiende que el vicio de inconstitucionalidad apreciado por el Tribunal Constitucional se enmendó con la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (LPGE 2018). Con esta ley, el sistema de cuantificación de los pagos fraccionados del RD-ley 2/2016 adquirió rango legal.

Superado dicho vicio de inconstitucionalidad, el TEAC concluye que no tiene competencia para analizar las restantes tachas de inconstitucionalidad aducidas por el reclamante (i.e. vulneración del principio de capacidad económica).

(b) Por otro lado, concluye que, aunque la LPGE 2018 entró en vigor el 5 de julio de 2018, las medidas relativas a los pagos fraccionados afectaron ya al primer pago fraccionado de 2018, porque la propia LPGE 2018 establecía que dichas medidas resultarían aplicables a "*los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018*". Según el TEAC, se trata de una retroactividad impropia o de grado medio permitida por la jurisprudencia.

3.2 IRPF.- La omisión por uno de los cónyuges de la cesión del derecho a la deducción por familia numerosa no impide su disfrute por el otro cónyuge

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Resolución de 26 de junio de 2020

Desde el 1 de enero de 2015, la Ley del IRPF establece una deducción en la cuota diferencial para los trabajadores por cuenta propia o ajena que formen parte de una familia numerosa. Cuando dos o más contribuyentes tienen derecho a su aplicación, se podrá ceder el derecho a la deducción para que la aplique solo uno de ellos. Si no se opta por el cobro anticipado de la deducción, el derecho se entiende cedido en favor del contribuyente

que aplica la deducción en su declaración. Esta circunstancia debe constar en la autoliquidación de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

En el supuesto analizado, la interesada indicó en su declaración que le habían cedido el derecho a la deducción por familia numerosa y el NIF del cedente. El cedente, sin embargo, aunque no aplicó la deducción, no hizo constar en su autoliquidación que había cedido el citado derecho a su cónyuge. La Administración negó a la interesada la aplicación de la deducción en la parte correspondiente a su cónyuge por este motivo.

El TEAR de Cataluña rechaza la tesis de la Administración porque entiende que la cesión del derecho a la deducción se puso en conocimiento de la Administración a través de la declaración de la interesada. Además, no fue aplicada por el cedente, lo que evidencia que la voluntad de los contribuyentes era dicha cesión. Indica el tribunal que no se puede aceptar que la simple omisión de esta circunstancia en la declaración del cedente conduzca inexorablemente a la pérdida del derecho, porque la finalidad de la deducción es reducir la tributación de los trabajadores con mayores cargas familiares.

3.3 IVA.- No son simuladas las operaciones que tengan una finalidad exclusivamente tributaria en las que lo realizado se corresponde exactamente con lo declarado

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 15 de diciembre de 2020 en reclamaciones números 04029/2017 y 06351/2017

En estas resoluciones se analizan dos casos similares: una sociedad que presta servicios exentos de IVA, constituye una nueva sociedad para que construya un inmueble. La sociedad constructora se deduce todo el IVA soportado en la construcción del inmueble y, una vez finalizado, lo cede a la sociedad prestadora del servicio para la utilización del inmueble en su actividad.

La Administración regularizó y sancionó la actuación llevada a cabo por las recurrentes, por considerar que las operaciones realizadas eran simuladas.

En estas resoluciones, el TEAC concluye que la estructura expuesta se debió reconducir al conflicto en la aplicación de la norma (y no a la figura de la simulación), en la medida en que los negocios no eran falsos, no obedecían a una estructura irreal y lo realizado se correspondió exactamente con lo declarado. Todo ello, según el TEAC, en la medida en que no es posible confundir la finalidad económica perseguida por las partes (recuperar las cuotas de IVA soportado) con la causa del negocio jurídico, cuando está fuera de toda duda la realidad de los contratos celebrados. A la vista de lo anterior, el TEAC acuerda anular las liquidaciones practicadas y las sanciones impuestas.

3.4 ITP y AJD.- La aportación de inmuebles con deuda genera dos hechos imponibles distintos del ITPAJD: la operación societaria relativa a la aportación y la transmisión patrimonial referente a la adjudicación en pago de asunción de deuda

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 27 de noviembre de 2020

En esta resolución, el TEAC analiza la tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) de una operación de ampliación

de capital suscrita por varias entidades, que se efectuó mediante la aportación no dineraria de diferentes inmuebles que estaban gravados con hipotecas en garantía de varios préstamos con saldos pendientes de amortizar.

En concreto, se plantea el TEAC si, además de producirse el hecho imponible típicamente societario relativo a la ampliación de capital, es pertinente practicar liquidación en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por la transmisión de inmuebles a la sociedad, al haber asumido esta las deudas del aportante.

El TEAC concluye que en el caso analizado se producen dos convenciones: la operación societaria de ampliación de capital, y la transmisión a título oneroso cuyo precio es la deuda asumida. En virtud de lo anterior, existen dos hechos imponibles diferentes: el primero, en concepto de operaciones societarias (por el valor por el que se aporta el inmueble a la sociedad que se corresponde con la cifra de capital desembolsado) y la segunda, en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (por la transmisión de una parte del inmueble que se paga asumiendo una deuda del transmitente), sin que exista incompatibilidad y sumando las bases imponibles de ambas modalidades el valor total del inmueble transmitido.

3.5 ITP y AJD.- Las actuaciones de comprobación en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas interrumpen el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria por actos jurídicos documentados (obligaciones conexas)

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura. **Resolución de 29 de junio de 2020**

El supuesto analizado en esta resolución se refiere a una escritura de compraventa de un inmueble por la que se presentó autoliquidación por el ITP y AJD en su modalidad de actos jurídicos documentados (AJD).

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada que finalizó con la notificación de una liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO). El TEAR de Extremadura anuló dicha liquidación porque, como defendía el sujeto pasivo, la modalidad aplicable era la de AJD (cuya cuota variable es incompatible con la de TPO). Tras dicha anulación, la Administración comprobó el valor del inmueble, amentando la base imponible de AJD.

En esta resolución, el TEAR de Extremadura analiza si había prescrito o no el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por AJD. Para ello, se remite al artículo 68.9 de la Ley General Tributaria, que regula el régimen de las obligaciones conexas. En concreto:

(a) La ley establece que son obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.

(b) Conforme a ello, la interrupción de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en relación con una obligación tributaria, supone la interrupción de la prescripción del mismo derecho (y del derecho del contribuyente a solicitar devoluciones) en relación con obligaciones tributarias conexas del mismo obligado tributario, cuando concurran determinadas circunstancias.

Con base en ello, el TEAR de Extremadura concluye que las actuaciones desarrolladas en el ámbito del TPO interrumpieron la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por AJD.

3.6 Procedimiento de inspección.- La obligación de respetar el carácter bilateral de los ajustes relativos a operaciones vinculadas se debe respetar también en vía de impugnación de las liquidaciones de ambas partes

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de febrero de 2021

Tras un procedimiento de inspección se concluyó que se debían aumentar los rendimientos del trabajo de la socia y administradora única de una sociedad. Conforme a la obligación de la Administración de realizar un ajuste bilateral, se imputó un mayor gasto deducible en la sociedad.

La Administración recurrió en alzada la resolución del TEAR de Cataluña que anuló la regularización efectuada en el IRPF, pero no impugnó la resolución del TEAR de Cataluña referente al Impuesto sobre Sociedades, que adquirió firmeza. De esta forma, se siguió discutiendo la regularización practicada únicamente respecto de aquella parte de la operación vinculada desfavorable para el contribuyente de IRPF (el aumento de ingresos para el socio), mientras que decayó el correlativo aumento del gasto para la sociedad a través de la que se facturaban los trabajos realizados.

El TEAC concluye que la actuación impugnatoria de la Administración resulta incongruente con el principio de bilateralidad del ajuste que rige en las operaciones vinculadas, ya que coloca la regularización global realizada en un claro riesgo de resultado dispar. En efecto, si el recurso de alzada interpuesto hubiera sido estimado, sería necesario recuperar la bilateralidad del ajuste, vulnerando la firmeza de la resolución del TEAR de Cataluña relativa al Impuesto sobre Sociedades. En virtud de lo anterior, y dado que la bilateralidad del ajuste es obligatoria, la solución otorgada por el TEAC a la asimetría procedimental descrita exige desestimar el recurso de alzada interpuesto por la Administración y que sea la resolución firme del TEAR de Cataluña la que marque el criterio valorativo de la operación vinculada.

3.7 Procedimiento de inspección.- No se pueden impugnar los hechos de un acta de conformidad, pero sí las valoraciones jurídicas

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de diciembre de 2020

Una sociedad fue objeto de un procedimiento de inspección que finalizó con la incoación de un acta de conformidad y otra de disconformidad. En el acta de conformidad se incluyeron determinados retrasos en la aportación de documentación por la sociedad en el marco del procedimiento de inspección, que se consideraron dilaciones imputables al contribuyente en ambas actas.

En el marco de la impugnación de la liquidación derivada del acta de conformidad, la sociedad alegó el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección, sobre la base de que aquel retraso en la aportación de documentación no había supuesto un entorpecimiento del normal desarrollo de la actuación inspectora.

El TEAC considera que la firma de un acta de conformidad impide que se puedan discutir los datos objetivos recogidos en aquella (entre otros, las fechas que se fijan para delimitar

las dilaciones imputadas). Sin embargo, sí es posible la oposición a cuestiones jurídicas, como es la existencia o no de una dilación imputable al contribuyente a efectos de entender superada la duración máxima del procedimiento inspector.

De esta forma, el TEAC entra a valorar las dilaciones imputadas al contribuyente y concluye (a la luz de la normativa aplicable antes de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015) que el impacto de aquellas en el desarrollo de la actuación inspectora no fue correctamente motivado por la Administración. En virtud de lo anterior, el TEAC declara que se incumplió el plazo máximo del procedimiento inspector y que prescribió el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

3.8 Procedimiento sancionador.- La suspensión de plazos por el estado de alarma afecta al plazo para la atención de requerimientos

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. Resolución de 11 de septiembre de 2020

El 20 de abril de 2020 se notificó a un contribuyente un requerimiento para que aportara determinada documentación en relación con el IVA. El requerimiento fue atendido el 2 de junio de 2020. La Administración sancionó al contribuyente por la infracción tributaria del artículo 203.4 de la Ley General Tributaria, sobre la base de que el requerimiento no había sido atendido en plazo.

El TEAR de Murcia recuerda que, conforme al artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, en su redacción dada por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, el período comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020 no se debe computar a efectos del plazo de atención de requerimientos administrativos (entre otros).

Es decir, en el caso analizado, el inicio del plazo para responder al requerimiento se debe situar en el 1 de junio de 2020. Como fue atendido el 2 de junio de 2020, la sanción se debe anular.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se aclara cuándo nace la obligación de retener sobre los intereses devengados por obligaciones convertibles

Dirección General de Tributos. Consulta V3538-20, de 11 de diciembre de 2020

Un fondo de capital riesgo otorga financiación a compañías españolas negociadas en sistemas multilaterales de negociación, mediante la emisión por estas de obligaciones convertibles en acciones de las propias compañías. Las obligaciones generan el derecho a distintos tipos de intereses. La Dirección General de Tributos (DGT) analiza cuándo nace la obligación de practicar retención sobre dichos intereses:

(a) Interés a tipo anual fijo sobre el nominal de la obligación, pagadero trimestralmente hasta la fecha de conversión o, en su caso, de vencimiento o amortización anticipada de las obligaciones.

En este caso, la obligación de retener sobre los intereses nace en el momento en que los intereses sean exigibles. Este momento vendrá determinado por las fechas

de vencimiento señaladas en el documento de emisión de las obligaciones para su liquidación o cobro, o cuando se reconozcan en cuenta.

(b) Interés a un tipo anual fijo, denominado "interés capitalizable pagadero en efectivo" o "interés PIK-cash", que se acumula al principal de la obligación determinando un sistema de capitalización a interés compuesto y que se pagará en la fecha de conversión (y si esta no se produce, en la fecha de vencimiento o amortización anticipada de las obligaciones).

La obligación de retener sobre estos intereses nacerá en la fecha en que se produzca la circunstancia determinante de la extinción de las obligaciones.

(c) Interés a un tipo anual fijo, denominado "interés capitalizable convertible" o "interés PIK-convertible", cuyo importe será convertible o canjeable en acciones de la sociedad. Si la conversión o canje no se produce o ejercita totalmente, se pagará en efectivo en la fecha de vencimiento o de amortización anticipada de las obligaciones.

En este caso, la obligación de retener nacerá cuando se satisfagan los intereses al obligacionista mediante la entrega de acciones de la sociedad emisora. Si no hay conversión, la obligación de retener nacerá cuando se produzca la extinción de las obligaciones mediante su amortización anticipada o vencimiento.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- La DGT aclara cuáles son los criterios para la aplicación de la deducción sobre dividendos procedentes de participaciones adquiridas antes de 2015

Dirección General de Tributos. Consulta V3533-20, de 10 de diciembre de 2020

Una sociedad matriz adquirió en diciembre de 2006 el 100% de las acciones de una entidad a tres personas físicas residentes en territorio español. En mayo de 2007, otra filial de la adquirente absorbió a la entidad adquirida en 2006. Esta operación se acogió al régimen de neutralidad fiscal.

En relación con la posibilidad de aplicar la deducción para evitar la doble imposición prevista en la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, se establecen los siguientes criterios:

(a) La matriz podrá aplicar lo dispuesto en dicha disposición a los dividendos procedentes de la entidad resultante de la fusión como si la fusión no hubiera tenido lugar, por aplicación del principio de subrogación previsto tanto en el artículo 90 del TRLIS como en el artículo 84 de la LIS.

(b) Por lo tanto, si se prueba que las personas físicas transmitentes integraron en sus bases imponibles un importe equivalente al dividendo antes de 1 de enero de 2015:

(i) El beneficio generado por la filial que se corresponda con el sobreprecio pagado en la adquisición sobre los fondos propios existentes en dicho momento, minorará el valor fiscal de la participación (por la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones realizadas por los socios personas físicas).

(ii) La matriz tendrá una deducción en cuota por el dividendo, que no podrá exceder de aplicar al dividendo el tipo de gravamen establecido en la normativa del IRPF para las ganancias del ahorro.

No obstante, si los transmitentes aplicaron coeficientes de abatimiento y la ganancia patrimonial no fue objeto de una efectiva integración en la base imponible del IRPF, la deducción se aplicará de forma parcial, conforme al cociente que resulte de la siguiente proporción:

- En el numerador, la renta positiva que se haya integrado en la base imponible del IRPF.
- En el denominador, la renta positiva total generada en la transmisión.

Si los vendedores integraron las ganancias en su base del ahorro en distintos períodos impositivos en los que fueron aplicables diferentes tipos de gravamen, se deberá calcular un tipo medio de gravamen (teniendo en cuenta el importe integrado y el tipo de gravamen aplicable en cada período impositivo).

(iii) La deducción sólo se podrá aplicar respecto de los dividendos que procedan de beneficios generados por el patrimonio de la entidad absorbida. En caso de que no se pudiera determinar cuál de los bloques patrimoniales (el de la entidad absorbente o el de la entidad absorbida) ha generado los beneficios que se distribuyen, cuestión que deberá acreditar el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se podrá admitir como criterio razonable una distribución proporcional en función del valor de mercado del patrimonio de la entidad absorbida en el momento de la fusión respecto al patrimonio total de la entidad resultante de la fusión.

(iv) El derecho a practicar la deducción nace cuando los beneficios son distribuidos, no cuando se dispone de la prueba de la tributación efectiva de los socios transmitentes en su IRPF, sin perjuicio de que para aplicar la deducción se exija como requisito esta prueba.

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- El gasto derivado de un plan de opciones sobre acciones a favor de los empleados de una filial será deducible para esta cuando se entreguen las acciones

Dirección General de Tributos. Consulta V3529-20, de 10 de diciembre de 2020

La matriz de un grupo ofreció a los empleados de su filial española unas opciones sobre acciones de la propia matriz. No se suscribió ningún acuerdo entre ambas entidades por el que la filial debiera compensar a la matriz.

A pesar de ello, la DGT concluye lo siguiente:

(a) Como los empleados de la filial recibieron opciones en los ejercicios 2009, 2011 y 2013, en dichos ejercicios se debió reconocer contablemente en la filial un gasto de personal con abono a fondos propios, valorado de conformidad con lo señalado por la normativa contable. Dicho gasto se debió tratar en dichos ejercicios como no deducible.

(b) Posteriormente, cuando los empleados ejerciten las opciones, adquiriendo acciones de la matriz, la filial podrá deducir el gasto previamente contabilizado.

4.4 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- El nuevo concepto de agente dependiente de la Acción 7 de BEPS no es de aplicación a los convenios no basados en el modelo de convenio de 2017

Dirección General de Tributos. Consulta V3549-20, de 11 de diciembre de 2020

Una sociedad residente en Alemania es la matriz de un grupo dedicado a la fabricación y venta de componentes de plásticos en diversas industrias. Los productos se manufacturan por fabricantes de riesgo limitado que actúan en nombre de la matriz. Una vez adquiridos los productos, la matriz los vende, bien al cliente final, bien a otras empresas del grupo, actuando como distribuidor regional.

En este segundo supuesto, se apoya en agentes locales, función que en España lleva a cabo una filial española. El agente actúa en su propio nombre y se relaciona con los clientes siguiendo las directrices de la matriz, sin poderes para concluir contratos con los clientes en nombre y por cuenta de la matriz alemana, ni autorización para vincular a la matriz con sus actos.

La cuestión que se plantea es si la sociedad alemana tiene un establecimiento permanente en España por el concepto de agente dependiente.

Según la DGT:

(a) El convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania se debe interpretar de acuerdo con lo dispuesto en el modelo de convenio de la OCDE.

(b) La última versión de este modelo de convenio es de 2017. No obstante, esta versión incorpora las modificaciones efectuadas como resultado de la adopción del Informe sobre la Acción 7 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.

(c) Dichas modificaciones tienen solo intención prospectiva, por lo que los nuevos comentarios no afectan a la interpretación que España venía dando a las versiones anteriores a la de 2017.

(d) Por tanto, como el convenio no se basa en la versión actual del modelo de convenio de la OCDE de 2017, se deberá interpretar conforme a los comentarios a la versión de 2014.

(e) Conforme a esos comentarios de 2014, la entidad alemana no opera en España mediante un establecimiento permanente, dados los hechos descritos.

(f) La conclusión podría ser diferente si las funciones de la filial española (en la práctica) se refiriesen a tareas sustanciales destinadas a ultimar y cerrar los contratos. A estos efectos, el hecho de que la sociedad española forme parte del mismo grupo que la matriz no es determinante para concluir que existe un establecimiento permanente en España, salvo que la filial tenga poderes y los ejercite habitualmente para suscribir contratos en nombre de la matriz, en cuyo caso habría que analizar las actividades concretas que se desarrollan por la filial.

4.5 IRPF.- La reducción de capital social para compensar pérdidas no genera rentas en el socio

Dirección General de Tributos. Consulta V3594-20, de 17 de diciembre de 2020

Una sociedad va a reducir capital social para compensar pérdidas.

Según la DGT, como esta reducción no va dirigida a devolver aportaciones, no tendrá efectos en la renta del socio.

El valor de adquisición de las acciones amortizadas se distribuirá proporcionalmente entre las restantes acciones homogéneas, conservando dicha parte la fecha de adquisición correspondiente a las acciones amortizadas.

4.6 IRPF.- La DGT se pronuncia sobre la tributación en IRPF derivada de una operación acordeón

Dirección General de Tributos. Consulta V3574-20, de 17 de diciembre de 2020

El consultante era accionista de una sociedad que ha realizado dos operaciones de forma simultánea:

(a) Una reducción del capital social a cero mediante la amortización de todas las acciones.

(b) Una inmediata ampliación de capital, suscrita íntegramente por el accionista.

Según la DGT:

(a) En general, las reducciones de capital no generan renta en el IRPF salvo que tengan como finalidad la devolución de aportaciones.

(b) Si su finalidad es la devolución de aportaciones, se podrá generar una renta por diferencia entre el importe de la devolución y el valor de adquisición de las acciones afectadas.

(c) Si, como en el caso planteado, la reducción de capital no da lugar ni a un aumento ni a una disminución de patrimonio, el valor de adquisición de las acciones amortizadas se incorporará al valor de adquisición de las acciones que deriven del posterior aumento de capital (pero manteniendo su antigüedad). Por lo tanto, a efectos de futuras transmisiones de los nuevos títulos, se deberá distinguir cuál es el valor de adquisición y la antigüedad de cada uno de los dos componentes de las acciones.

En definitiva, en el precio de adquisición de cada una de las acciones suscritas correspondientes a la ampliación de capital, habrá que distinguir:

- La parte que se corresponde con el precio de adquisición de las acciones derivadas de la ampliación de capital, que tiene como fecha de adquisición el de la suscripción de dichas acciones.

- La parte que resulta de distribuir entre las nuevas acciones el precio de adquisición de las acciones amortizadas en la reducción de capital, que tiene como antigüedad la que corresponda a dichas acciones amortizadas.

4.7 IRPF.- Las diferencias salariales derivadas de la cesión ilegal de trabajadores se imputarán cuando las sentencias en que se reconozcan sean firmes

Dirección General de Tributos. Consulta V3542-20, de 11 de diciembre de 2020

La entidad consultante ha sido demandada en distintos procedimientos laborales y ha sido condenada por cesión ilegal de trabajadores, lo que da lugar al abono de diversas cantidades en concepto de diferencias salariales.

La DGT analiza cuándo se deben imputar esas diferencias salariales y concluye que, en general, las diferencias reconocidas en sentencia o resolución derivada de una conciliación judicial se deberán imputar cuando la sentencia o la resolución adquieran firmeza.

Cualquier otra diferencia salarial no reconocida en sentencia que se pueda generar, por ejemplo, por la reincorporación del trabajador a la entidad antes de que la sentencia sea firme, se imputará en el período de su exigibilidad.

Si el importe reconocido se ha generado en un período de más de dos años, podrá ser de aplicación la reducción del 30% prevista para rendimientos irregulares, siempre que se imputen en un solo período impositivo.

Cuando se pague una diferencia salarial después del período al que corresponda su imputación:

(a) La empresa calificará la renta pagada como atraso y practicará una retención del 15%.

(b) El trabajador deberá presentar una autoliquidación complementaria para imputar la renta al ejercicio que corresponda, sin sanción ni intereses de demora ni recargo.

4.8 IRPF.- La pérdida patrimonial derivada de una deuda incobrable por la disolución de la entidad deudora se integra en la base general

Dirección General de Tributos. Consulta V3536-20, de 10 de diciembre de 2020

El consultante tenía una participación indirecta en el capital de una sociedad a la que además había prestado dinero para financiar sus actividades. La sociedad ha sido disuelta y liquidada y el consultante sólo ha recuperado una mínima parte de los préstamos concedidos.

Como consecuencia de ello:

(a) Se generará una pérdida patrimonial por el importe de los préstamos que no se puedan recuperar.

(b) Esta pérdida se integrará en la base imponible general del IRPF, porque no deriva de una transmisión de elementos patrimoniales.

4.9 IRPF.- Se aclara la imputación temporal de diversos conceptos recibidos como consecuencia del reconocimiento de la improcedencia de un despido

Dirección General de Tributos. Consulta V3507-20, de 9 de diciembre de 2020

En noviembre de 2020 se reconoció en conciliación judicial la improcedencia de un despido que había tenido lugar en abril de 2019. Como consecuencia de dicho reconocimiento, en el mismo mes de noviembre de 2020 se abonan al empleado diversos conceptos. La DGT entiende que la imputación temporal de dichos conceptos se produce en los siguientes momentos:

(a) Indemnización por despido: se imputará en el período en que la conciliación judicial adquiera firmeza (2020, en el caso analizado).

(b) Un incentivo a largo plazo, pagadero en el momento del despido (si es declarado improcedente): se imputará en el período en que es exigible, es decir, en el que se reconozca la improcedencia del despido en conciliación judicial (de nuevo, 2020).

(c) Una retribución variable ofrecida en 2017 y que debió haber sido pagada en 2018, pero que se paga cuando se produce la conciliación: se debe imputar al ejercicio de su exigibilidad (2018). Por lo tanto, se deberá presentar autoliquidación complementaria de 2018 entre la fecha en que se ha recibido el incentivo y el final del plazo de declaración inmediato siguiente, sin sanción ni intereses de demora ni recargo.

4.10 Impuesto sobre Actividades Económicas.- Las oficinas de los clientes en las que los trabajadores prestan los servicios en que consiste la actividad del sujeto pasivo no son locales afectos

Dirección General de Tributos. Consulta V3546-20, de 11 de diciembre de 2020

Una sociedad realiza la gestión de diversos servicios para sus clientes, disponiendo para ello de una oficina alquilada. Además, la entidad envía a sus trabajadores a las instalaciones de los clientes para coordinar la prestación de los servicios por parte de otras empresas subcontratadas o realizar por sí mismos los trabajos contratados por los referidos clientes. Se plantea si, a efectos del IAE, la sociedad debe declarar como local afecto a su actividad, además de la oficina que tiene arrendada, las de sus clientes.

La DGT concluye que, en la medida en que la sociedad no tiene facultades de disposición directa sobre las oficinas de sus clientes, estas no tienen la consideración de local afecto a su actividad. En consecuencia, la entidad únicamente debe declarar como local afecto en relación con este impuesto la oficina que tiene arrendada, por ser este el único establecimiento permanente desde el cual presta efectivamente sus servicios.

5. Normativa

5.1 Se aprueba el modelo 05 relativo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

El 27 de febrero de 2021 se publicó en el BOE la Orden HAC/171/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 05, relativo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que ha entrado en vigor el 1 de marzo de 2021.

Entre otras novedades, se incorpora la exención regulada en el artículo 80.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, para los medios de transporte matriculados a nombre de universidades en el marco de sus actividades de investigación, docencia o estudio, creando para ello la nueva clave de exención "UNI".

Por otro lado, el modelo se deberá presentar por Internet, salvo en el caso de personas físicas, que podrán seguir realizando la presentación en papel impreso.

5.2 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2020 para valores negociados

El 27 de febrero de 2021 se publicó en el BOE la Orden HAC/173/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2020, a efectos de:

a) La declaración del Impuesto sobre el Patrimonio de 2020.

b) La declaración informativa anual de valores, seguros y rentas.

5.3 Impuesto sobre la Electricidad: Se modifican el censo de obligados tributarios y el modelo 560

El 27 de febrero de 2021 se ha publicado la Orden HAC/172/2021, de 25 de febrero, por la que se establecen la estructura y el funcionamiento del censo de obligados tributarios por el Impuesto Especial sobre la Electricidad y se aprueba el modelo 560, "Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación".

La regulación prevista en esta orden será de aplicación al impuesto que se devengue a partir de 1 de octubre de 2021, por lo que el anterior modelo 560 se deberá utilizar para la presentación de declaraciones extemporáneas, complementarias o rectificativas correspondientes a los periodos de liquidación anteriores a dicha fecha.

Hasta dicha fecha se mantendrán en vigor, además, los artículos de la Orden HAP/2489/2014 de 29 de diciembre relativos a la inscripción en el registro territorial (artículo 1), el código de identificación de la electricidad (artículo 2), y la aprobación del modelo 560 (artículo 3).

5.4 Se publica el convenio para evitar la doble imposición entre España y Japón

En el BOE de 26 de febrero de 2021 se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y Japón para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, hecho en Madrid el 16 de

octubre de 2018. A continuación, se señalan los principales aspectos de este convenio, que viene a sustituir al actualmente en vigor:

a. Los **dividendos** tributarán a un máximo de:

- En general, el 5%.
- El 0%, si el beneficiario efectivo es:

  (i) Una sociedad que directa o indirectamente haya tenido al menos un 10% de los derechos de voto de la sociedad que paga los dividendos durante doce meses. Este período se calculará sin tener en cuenta los cambios de propiedad que se pudieran derivar de una reestructuración empresarial (i.e. fusión o escisión).

  (ii) Un fondo de pensiones reconocido, siempre que se cumplan ciertos requisitos (cuando se trate de fondos de pensiones reconocidos en España, es necesario que las aportaciones por personas físicas residentes en España sean deducibles para el cálculo de la renta imponible).

Sin perjuicio de lo anterior, tributarán al 10% los dividendos que sean deducibles al calcular la renta imponible de la sociedad que paga los dividendos, si el beneficiario efectivo es un residente del otro estado contratante.

b. Los **intereses** tributarán a un máximo de:

- El 0%, si el beneficiario efectivo es residente en el otro estado.
- El 10%, si los intereses se determinan por referencia a cualquiera de los siguientes índices y, además, el beneficiario efectivo de los intereses es residente en el otro estado:

  (i) Ingresos, ventas, rentas, beneficios u otros flujos de tesorería del deudor o de una persona relacionada con él.

  (ii) Variaciones en el valor de una propiedad del deudor o de una persona relacionada con él.

  (iii) Dividendos, distribuciones en el seno de una sociedad de personas –*partnership*–, o un pago similar efectuado por el deudor o por una persona relacionada con él.

  (iv) Otros intereses similares a los mencionados en los puntos anteriores.

Sensu contrario, si los intereses se determinan por referencia a alguno de los índices anteriores y el beneficiario efectivo no reside en el otro estado, entonces no hay límite de tributación en la fuente en el convenio.

c. Los **cánones** no tributarán en la fuente, con carácter general.

d. En relación con las **ganancias de capital**, cabe destacar lo siguiente:

- Las ganancias obtenidas por un residente de un estado por la enajenación de acciones o participaciones análogas en una sociedad (como las participaciones

en una sociedad de personas –partnership- o en un fideicomiso –trust-), se pueden someter a imposición en el otro estado si, en cualquier momento durante los 365 días anteriores a la enajenación, el valor de las acciones o participaciones procede en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en ese otro estado.

- Cuando una persona física deja de ser residente en un estado para serlo en el otro y quedan gravadas las ganancias no realizadas sobre sus bienes en el primer estado (*exit tax*), el otro practicará un ajuste correlativo en base o en cuota cuando calcule la renta derivada de la enajenación de dichos activos.

e. Contrato de inversión pasiva

En el artículo 20 se establece que las rentas que obtenga un inversor pasivo residente de España en relación con un contrato de inversión pasiva (*Tokumei Kumiai*) u otro contrato similar, se pueden someter a imposición en Japón conforme a su normativa interna, siempre que dicha renta sea de fuente japonesa y sea deducible al calcular la renta imponible del pagador en Japón.

f. Deducciones por doble imposición: Ambos estados prevén el método de deducción en cuota para eliminar la doble imposición. No obstante, en el caso de España se indica además que, cuando con arreglo a cualquier disposición del convenio, las rentas obtenidas por un residente de España estén exentas de imposición en este estado, España podrá tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas (exención con progresividad).

La fecha de entrada en vigor del convenio está prevista para el 1 de mayo de 2021 y surtirá efectos, con carácter general, desde el 1 de enero de 2022.

No obstante, los artículos 25 (intercambio de información) y 26 (asistencia en la recaudación de impuestos) surtirán efectos desde el 1 de mayo de 2021, independientemente de la fecha en que se exijan los impuestos o del ejercicio al que dichos impuestos correspondan.

5.5 Se regula el procedimiento de pago de deudas tributarias a través de transferencia bancaria

En el BOE de 4 de febrero de 2021 se publicó la Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.

La resolución será aplicable desde el 15 de marzo de 2021.

Se podrá realizar el pago de deudas tributarias mediante transferencia bancaria (i) cuando el contribuyente opte por realizar el ingreso de forma no presencial y no disponga de cuenta de su titularidad en una entidad colaboradora de la AEAT, y (ii) cuando se realicen pagos desde el extranjero.

Este sistema de pago será posible en relación con deudas resultantes de autoliquidaciones y de liquidaciones administrativas, en general, con las siguientes excepciones:

(a) Autoliquidaciones:

(i) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (modelo 576).

(ii) Tasa por la gestión administrativa del juego (modelo 602).

(iii) Tasa por el Ejercicio de la Potestad Jurisdiccional en los Órdenes Civil y Contencioso-Administrativo (modelo 696).

(iv) Autoliquidación de intereses de demora y recargos para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la LGT (modelo 770).

(v) Autoliquidación de cuotas de conceptos y ejercicios sin modelo disponible en la Sede electrónica de la Agencia tributaria para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la LGT (modelo 771).

(vi) Impuesto sobre las Transacciones Financieras, cuando el ingreso sea realizado por el depositario central de valores.

(b) Liquidaciones:

(i) Diligencias de embargo de cuentas abiertas en entidades de crédito (modelo 003).

(ii) Liquidaciones de las Delegaciones de Hacienda: (i) Ingresos en la Caja General de Depósitos (modelo 060), (ii) cuotas de derechos pasivos (modelo 061) y (iii) otros ingresos no tributarios (modelo 069).

(iii) Tasas que constituyen recursos del presupuesto del Estado (modelos 790 y 990) y tasas que constituyen recursos del presupuesto de los organismos públicos (modelos 791 y 991).

6. Otros

6.1 Precios de transferencia: La AEAT ofrece pautas para determinar el rango de plena competencia en el análisis de las operaciones vinculadas

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha emitido el 25 de febrero de 2021 una nota (acceda) en la que aborda distintas cuestiones relativas al cálculo del rango de plena competencia y a la selección del punto adecuado dentro de dicho rango, en el análisis de operaciones vinculadas.

En nuestra alerta de 26 de febrero de 2021 comentamos dicha nota.

6.2 Se actualiza la 'lista negra' de paraísos fiscales de la Unión Europea

En su reunión de 22 de febrero de 2021, el Consejo de la Unión Europea ha acordado unas Conclusiones sobre la lista revisada de la Unión Europea de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

Los cambios en la lista han tenido en consideración las calificaciones publicadas recientemente por el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información en lo que se refiere al intercambio de información previa solicitud.

En concreto, en la lista de países y territorios no cooperadores (contenido en el anexo I de las conclusiones) se incluye por primera vez a Dominica y se retira a Barbados.

En el anexo II de las conclusiones se comenta la situación actual sobre los países y territorios que aún no cumplen todas las normas fiscales internacionales, pero que han ofrecido compromisos suficientes de reformar sus políticas tributarias.

6.3 Impuesto sobre el Valor Añadido: La AEAT ha emitido una nota sobre el principio de regularización íntegra

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT ha elaborado una nota que resume los criterios interpretativos fijados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el principio de regularización íntegra en el IVA.

De acuerdo con dicha jurisprudencia, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación, la Administración debe aplicar obligatoriamente el principio de regularización íntegra. Es decir, se debe atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora, tanto en su vertiente positiva como en su vertiente negativa para el obligado tributario.

Tras repasar en detalle las últimas sentencias del Tribunal Supremo, la doctrina que, sobre esta materia, ha evacuado el Tribunal Económico-Administrativo Central, así como las distintas cuestiones que a su juicio se plantean sobre la regularización íntegra del IVA, la AEAT concluye lo siguiente:

(a) La aplicación por la Administración del principio de regularización íntegra o completa es obligatoria. En consecuencia, cuando se declare la improcedencia de la repercusión del impuesto, la Administración debe comprobar también en unidad de acto el derecho a la devolución.

(b) La regularización íntegra es procedente incluso en caso de fraude o abuso, sin perjuicio del ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración.

(c) Solo cabe plantear la regularización íntegra en el IVA, en conexión con la devolución de un ingreso indebido, cuando el proveedor hubiese ingresado las cuotas repercutidas.

    En los casos en que exista una diferencia entre lo repercutido en factura y lo ingresado, debe ser objeto de devolución solo la cantidad efectivamente ingresada. La misma conclusión se debe alcanzar cuando en la autoliquidación de quien repercutió indebidamente el impuesto se consignen cuotas de IVA soportadas no deducibles, minorando estas cuotas del importe a devolver.

(d) Siempre que no se produzca indefensión a la otra parte de la relación, se deberán tramitar las devoluciones en “unidad de acto” dentro del procedimiento de inspección (sin que haya que iniciar el procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones de quien repercutió regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento de aplicación de los tributos).

Sin embargo, en los supuestos en que existe un conflicto entre quien repercute y quien soporta la repercusión, o cuando la consideración de la repercusión como indebida tiene efectos en la deducción del IVA soportado, se debe iniciar un procedimiento de aplicación de los tributos frente a quien repercutió indebidamente, distinto al seguido frente al destinatario de la repercusión, si bien ambos se deben desarrollar de forma coordinada.

(e) La base de la sanción prevista en el artículo 191 de la Ley General Tributaria se corresponde con las cantidades dejadas de ingresar como consecuencia de la deducción improcedente del IVA, sin que se tenga que reducir dicha base en las cantidades a devolver como consecuencia de la regularización íntegra.

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

garrigues.com