

2019

Noviembre

NEWSLETTER
TRIBUTARIO



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashs de actualidad - Sentencias

ÍNDICE

1. **La extinción de la relación laboral de los altos directivos se puede beneficiar de la exención del IRPF**
2. **Sentencias**
 - 2.1 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).- La plusvalía municipal es inconstitucional cuando la cuota es superior al incremento patrimonial
 - 2.2 IIVTNU.- Quienes hayan asumido el pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato están legitimados para recurrir
 - 2.3 IIVTNU. - El Tribunal Supremo parece reconocer la posibilidad de reclamar daños al Estado Legislador en el ámbito de la plusvalía municipal
 - 2.4 IIVTNU.- No tener en cuenta las escrituras públicas de adquisición y venta como medio para probar la inexistencia de incremento de valor del terreno vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva
 - 2.5 Procedimiento tributario.- Si se cuestiona la deducción del IVA sobre la base de lo concluido en otros procedimientos conexos, el contribuyente debe poder acceder a la documentación de esos procedimientos
 - 2.6 Procedimiento administrativo.- En los tributos exigibles mediante liquidación, los intereses de demora a favor del contribuyente se deben calcular sobre la cuota total de la liquidación anulada

- 2.7 Procedimiento de inspección. - En los procedimientos de inspección debe primar el principio de regularización completa
- 2.8 Procedimiento de inspección.- La entrada y registro en el domicilio del contribuyente solo es posible si es necesaria, útil y proporcionada en relación con el objeto de la comprobación

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades.- El IVA devengado en las donaciones en especie que no es asumido por el donatario supone una mayor base de la deducción por donativos
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades.- Constituye un motivo económico válido la concentración de activos financieros en una única entidad que no tenga riesgos financieros
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades.- La devolución de un pago fraccionado es una devolución derivada de la normativa del tributo
- 3.4 IRPF.- Para que la resolución de mutuo acuerdo se beneficie del tratamiento de renta irregular es necesario que se produzca una desvinculación real y efectiva del trabajador
- 3.5 IRNR.- Si los intereses se satisfacen a una entidad 'holding' residente en un Estado miembro, pero su beneficiario efectivo no es residente en la UE, están sujetos a retención
- 3.6 Impuesto sobre el Valor Añadido.- No son deducibles las cuotas soportadas por una entidad 'holding' por una retribución desproporcionada de los administradores
- 3.7 Procedimiento de recaudación.- Para la declaración de los administradores como responsables solidarios no basta la simple negligencia

- 3.8 Procedimiento de recaudación.- Iniciada la fase de liquidación no se pueden realizar ejecuciones administrativas para cobrar créditos contra la masa
- 3.9 Procedimiento sancionador.- La presentación tardía del Modelo 720 no es sancionable *per se*
- 3.10 Procedimiento de revisión.- Las circunstancias posteriores al acto impugnado que consten en el expediente y sean esenciales para su enjuiciamiento deben ser tenidas en consideración

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. - La DGT repasa los motivos económicos entendidos como válidos en recientes resoluciones sobre la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a operaciones de reestructuración
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Aunque dos entidades pertenezcan al mismo grupo mercantil, los medios utilizados por una para su actividad no sirven para entender realizada una actividad en la otra, si ambas actividades son diferentes
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades. - El régimen de neutralidad fiscal se puede aplicar a un canje en el que solo se emiten participaciones con derecho a voto
- 4.4 Impuesto sobre Sociedades.- Se puede transmitir el beneficio de la libertad de amortización en una operación de aportación no dineraria de rama de actividad
- 4.5 IRPF.- El inicio de una actividad profesional supone la exclusión del régimen de impatriados

- 4.6 IRPF.- Para que no tribute la manutención es requisito imprescindible que el traslado se produzca a un municipio distinto tanto al de residencia del trabajador como al de su centro de trabajo
- 4.7 IRPF.- El impatriado no tiene que tributar por el rescate de aportaciones a sistemas de pensiones realizadas cuando era no residente
- 4.8 Impuesto sobre el Patrimonio.- La exención de empresa familiar se puede aplicar aunque las remuneraciones no se perciban de la entidad directamente participada
- 4.9 Impuesto sobre el Patrimonio.- La inversión en un fondo de capital riesgo puede limitar la exención de empresa familiar

5. Normativa

- 5.1 La XXV Conferencia de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático se declara acontecimiento de excepcional interés público

1. La extinción de la relación laboral de los altos directivos se puede beneficiar de la exención del IRPF

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha concluido que el desistimiento empresarial del alto directivo está exento hasta siete días por año con el límite de seis mensualidades

El Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de alta dirección establece que los altos directivos tienen derecho a una indemnización de siete días por año con el límite de seis mensualidades cuando se extinga su relación laboral por desistimiento empresarial. La indemnización se eleva a veinte días por año con el límite de doce mensualidades cuando la extinción se produce por despido improcedente. No obstante, en ambos casos se admite pacto en contrario.

La posibilidad de este pacto había llevado a los tribunales y a la Administración a concluir reiteradamente que no hay en la normativa laboral ninguna indemnización mínima obligatoria para el caso de la extinción de la relación laboral de alta dirección. Ello había conducido a negar la aplicación de la exención que las sucesivas leyes del IRPF han establecido para el caso de despido o cese de los altos directivos, porque esta exención solo resulta aplicable a las indemnizaciones establecidas con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, su normativa de desarrollo o la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que se pueda considerar como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

No obstante, la Sala de lo Social de Tribunal Supremo, en su sentencia de 22 de abril de 2014 (recurso 1197/2013), entendió que no es lógico que el legislador permita pactos que excluyan toda indemnización. Con base en este criterio, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en su sentencia de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), concluyó, en un caso de desistimiento empresarial, que la indemnización de siete días por año con el límite de seis mensualidades constituía un mínimo obligatorio exento del IRPF. Tras el recurso del abogado del Estado frente a esta última sentencia, el Tribunal Supremo ha confirmado ahora, en su sentencia de 5 de noviembre de 2019 (recurso de casación 2727/2017), el criterio de la Audiencia Nacional. Entre las reflexiones del tribunal, resulta de interés destacar las siguientes:

- (a) Que la relación de alta dirección es una relación laboral especial según el Estatuto de los Trabajadores, regulada en el Real Decreto de Alta Dirección, por lo que este Real Decreto es una normativa de desarrollo del Estatuto de los Trabajadores.
- (b) Que la sentencia de la sala de lo social del Tribunal Supremo de 2014 reconocía el carácter obligatorio de la indemnización enjuiciada. Dado que el recurso de casación incorporado por la Ley Orgánica 7/2015 “comporta un mecanismo de interpretación uniforme del derecho público”, la jurisprudencia de otras salas del Tribunal Supremo resulta trasladable al ámbito contencioso-administrativo.

Aunque la sentencia no se refiere a los casos de despido improcedente del alto directivo, se debería concluir que el criterio de esta sentencia es trasladable a tales casos; lo que conduciría a entender aplicable la exención en estos supuestos hasta un importe de veinte días por año con el límite de doce mensualidades.

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).- La plusvalía municipal es inconstitucional cuando la cuota es superior al incremento patrimonial

Tribunal Constitucional. Sentencia de 31 de octubre de 2019

Tal y como adelantamos en nuestra [Alerta de Tributario de 14 de noviembre de 2019](#), el Tribunal Constitucional ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid y ha declarado la inconstitucionalidad del artículo 107.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

2.2 IIVTNU.- Quienes hayan asumido el pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato están legitimados para recurrir

Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de octubre de 2019

En la plusvalía municipal el sujeto pasivo es el transmitente, si se trata de una transmisión a título oneroso, y el adquirente, si se trata de una transmisión a título lucrativo. No obstante, es habitual que, entre las partes, se pacte que la asunción del coste del impuesto corresponda a quien no es sujeto pasivo.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo reconoce el interés legítimo para recurrir las liquidaciones de los tributos locales a quienes, sin ser los sujetos pasivos, asumen el pago del tributo como consecuencia de un pacto o contrato. El tribunal acepta esta posibilidad solo para los tributos locales, rechazándola de forma expresa para cualquier otro impuesto.

2.3 IIVTNU. - El Tribunal Supremo parece reconocer la posibilidad de reclamar daños al Estado Legislador en el ámbito de la plusvalía municipal

Tribunal Supremo. Sentencia de 3 de octubre de 2019

El Tribunal Supremo parece avalar en esta sentencia la posibilidad de reclamar responsabilidad patrimonial al Estado legislador como mecanismo para recuperar importes indebidamente ingresados en concepto de plusvalía municipal.

En el caso concreto de esta sentencia, sin embargo, el tribunal rechaza la reclamación planteada por la entidad recurrente en la medida en que no considera acreditada la inexistencia de incremento de valor del terreno y, por lo tanto, entiende que no concurre un daño susceptible de ser indemnizado por la vía de la responsabilidad patrimonial.

2.4 IIVTNU.- No tener en cuenta las escrituras públicas de adquisición y venta como medio para probar la inexistencia de incremento de valor del terreno vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva

Tribunal Constitucional. Sentencia de 30 de septiembre de 2019

Según el contribuyente en este procedimiento, no cabía pagar plusvalía municipal porque el valor del suelo del inmueble transmitido no se había incrementado entre su adquisición y su venta. Para probar esta circunstancia aportó como prueba las escrituras de adquisición y venta. No obstante, en el procedimiento no se tuvieron en cuenta estos documentos como prueba de la variación del valor del suelo.

Presentado recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, este ha acordado estimar el recurso. Concluye el tribunal que la falta de valoración de las escrituras de adquisición y transmisión de un inmueble como prueba para acreditar la inexistencia de un incremento de valor del terreno vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los administrados.

En consecuencia, ordena retrotraer las actuaciones a fin de que el juez de instancia se pronuncie sobre la prueba aportada.

2.5 Procedimiento tributario.- Si se cuestiona la deducción del IVA sobre la base de lo concluido en otros procedimientos conexos, el contribuyente debe poder acceder a la documentación de esos procedimientos

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de octubre de 2019. Asunto C-189/18

La Administración tributaria húngara estimó que un contribuyente había deducido indebidamente un IVA, porque había sido repercutido en unas operaciones efectuadas con sus proveedores que formaban parte de un fraude de IVA.

El contribuyente alegó que la Administración había vulnerado el principio del respeto del derecho de defensa, en la medida en que solo la Administración había podido acceder al expediente administrativo relativo a las inspecciones efectuadas frente a los proveedores y a los autos del proceso penal seguido frente a estos.

Se plantea al TJUE si en un supuesto como el planteado se vulnera el derecho de defensa y el derecho a un proceso equitativo. El tribunal concluye que se vulnerarán estos derechos si se exige a la Administración de la obligación de informar al sujeto acerca de los elementos de prueba utilizados contra él, porque ello le priva de su derecho a impugnar eficazmente la regularización que se le proponga. Todo ello a menos que la restricción del acceso a la información esté justificada por razones de interés general.

Además, el tribunal que conozca del recurso que plantee el sujeto debe poder comprobar la legalidad de la obtención y utilización de las pruebas utilizadas contra él y todas las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas en relación con los proveedores que sean decisivas para la resolución del recurso.



2.6 Procedimiento administrativo.- En los tributos exigibles mediante liquidación, los intereses de demora a favor del contribuyente se deben calcular sobre la cuota total de la liquidación anulada

Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de octubre de 2019

Algunos tributos son exigibles mediante liquidación administrativa, como ocurre con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). En relación con estos tributos, se plantea la forma de calcular los intereses de demora a favor del contribuyente cuando la liquidación se anula parcialmente.

En el caso analizado en esta sentencia se había anulado parcialmente la valoración catastral de varios inmuebles de una sociedad, que se había empleado como base para el cálculo del IAE. Con base en esta anulación parcial, el contribuyente solicitó la devolución de los ingresos indebidamente efectuados (la diferencia entre la deuda pagada y la que, en su caso, se debió pagar con la valoración catastral correcta) con intereses de demora.

En relación con el cálculo de estos intereses de demora a favor de la sociedad, el Tribunal Supremo concluye que se debe tener en cuenta el importe total de las liquidaciones originalmente emitidas por la Administración en lugar del importe de esas liquidaciones que resultó indebidamente ingresado.

2.7 Procedimiento de inspección. - En los procedimientos de inspección debe primar el principio de regularización completa

Tribunal Supremo. Sentencias de 10 y de 17 de octubre de 2019

En los casos que están en el origen de estas sentencias, la inspección había concluido que diversas facturas emitidas al sujeto pasivo no respondían a operaciones reales. Conforme a ello, entendió que el IVA soportado documentado en esas facturas no era deducible. El sujeto alegó que, no obstante, el IVA había sido ingresado, por lo que la inspección debía reconocer, simultáneamente, el derecho a la devolución de IVA. La inspección rechazó esta posibilidad, porque entendía que era el sujeto el que debía solicitar la devolución en un procedimiento independiente.

El tribunal concluye, frente a ello, que, con base en el principio de regularización completa y los principios de economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, la inspección debió reconocer el derecho a la devolución de IVA cuya deducibilidad había sido rechazada, todo ello en el mismo procedimiento.

Esta regularización en unidad de acto se debe realizar aunque al mismo tiempo se considere que la actuación del sujeto era sancionable.



2.8 Procedimiento de inspección.- La entrada y registro en el domicilio del contribuyente solo es posible si es necesaria, útil y proporcionada en relación con el objeto de la comprobación

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de octubre de 2019

En un procedimiento de inspección parcial se revisó el cumplimiento de los requisitos vinculados a la reducción por factor de agotamiento en el régimen fiscal de la minería. En concreto, la inspección analizó si los gastos e inversiones realizados para materializar las dotaciones al factor de agotamiento estaban directamente relacionados con las actividades mineras expresamente previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para realizar este análisis, la inspección acordó la entrada y registro del domicilio de la entidad.

El Tribunal Supremo analiza en esta sentencia si ese procedimiento fue adecuado. Dice el tribunal que para valorar la procedencia de una medida de este tipo es preciso realizar un triple juicio:

- De idoneidad de la medida: debe ser útil para la actuación inspectora.
- De necesidad: no debe existir otra medida más moderada.
- De proporcionalidad en sentido estricto: se han de ponderar los beneficios a obtener frente al sacrificio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

El tribunal concluye que, en el caso analizado, la inspección no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y sacrificar este derecho fundamental para garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el beneficio fiscal controvertido. Esa misma finalidad se podía haber alcanzado requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones mediante la práctica de la oportuna liquidación.

Por tanto, anula la autorización de entrada y registro y ordena la devolución al contribuyente de los documentos obtenidos por esta vía.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- El IVA devengado en las donaciones en especie que no es asumido por el donatario supone una mayor base de la deducción por donativos

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de octubre de 2019

El artículo 18.1.b) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece que en los donativos de bienes o derechos la base de la deducción será el valor contable de los bienes o derechos donados en el momento de su transmisión.

En el caso analizado en esta resolución, la entidad había realizado una donación en especie y había asumido el IVA repercutido en esa donación. Por este motivo, entendió que la deducción por donaciones a aplicar en el Impuesto sobre Sociedades se debía calcular considerando todo el coste de la donación, incluyendo el IVA repercutido pero no cobrado a la entidad donataria.

El TEAC da la razón al contribuyente (con base en la consulta nº 1 del BOICAC nº115, de septiembre de 2018) y concluye que el IVA repercutido en la donación en especie supone el nacimiento de un derecho de crédito frente a la entidad donataria cuya condonación genera un gasto contable en el donante que, por lo tanto, forma parte de la base para el cálculo de la deducción por donativos.

3.2 Impuesto sobre Sociedades.- Constituye un motivo económico válido la concentración de activos financieros en una única entidad que no tenga riesgos financieros

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de octubre de 2019

La cuestión controvertida se centra en determinar si constituye un motivo económico válido, a efectos de aplicar el régimen de neutralidad fiscal, la concentración de activos financieros en una única entidad que no tenga riesgos financieros, para que pueda ser vehículo para inversiones futuras, o si, por el contrario, se debe rechazar su aplicación por poner en riesgo la solvencia de la entidad de la que salen los activos en perjuicio de terceros.

En la primera instancia, el TEAR de Madrid concluyó que no era pertinente la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal, porque con la operación se produce una despatrimonialización de naturaleza extrafiscal que no se puede considerar como un “motivo económico válido”.

El TEAC concluye, sin embargo, que solo se puede rechazar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal cuando la operación tenga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal. Es decir, cualquier otro motivo económico (como es, en el caso concreto planteado, la salvaguarda del patrimonio de posibles riesgos empresariales), se debe entender incluido dentro del concepto jurídico indeterminado de “motivo económico válido” al que alude la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.3 Impuesto sobre Sociedades.- La devolución de un pago fraccionado es una devolución derivada de la normativa del tributo

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 de septiembre de 2019

La Administración liquidó a un contribuyente un pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades. La liquidación devino firme tras la presentación del modelo anual del impuesto, motivo por el que el importe del pago fraccionado liquidado no pudo ser deducido. Por ello, a fin de recuperar el importe del pago fraccionado previamente liquidado, el contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación del impuesto.

El TEAC concluye que el derecho a solicitar la devolución surge cuando el contribuyente ingresó el importe del pago fraccionado liquidado por la Administración, pues es en ese momento en el que se produce el exceso sobre la cuota del impuesto contenida en la autoliquidación.

No obstante, como se trata de una devolución derivada de la mecánica del tributo, los intereses de demora se deben computar una vez transcurridos seis meses desde la solicitud de rectificación presentada.



3.4 IRPF.- Para que la resolución de mutuo acuerdo se beneficie del tratamiento de renta irregular es necesario que se produzca una desvinculación real y efectiva del trabajador

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 de mayo de 2019

Un trabajador recibió una indemnización como consecuencia de la resolución de mutuo acuerdo de un contrato laboral. Inmediatamente después el trabajador fue contratado como autónomo por la compañía para desempeñar tareas similares a las que efectuaba antes de su despido. La controversia se centra en determinar si al trabajador le resulta de aplicación la reducción por rendimiento notoriamente irregular. La Administración había rechazado su aplicación en la medida en que consideraba que no se había producido una verdadera desvinculación entre sociedad y trabajador.

El TEAR de Madrid estimó la reclamación interpuesta por el contribuyente porque entendió que para poder rechazar la aplicación de la reducción la Administración debió acudir a un expediente de simulación. Frente a ello, el TEAC concluye que:

- (a) No es necesario que se aprecie la existencia de simulación. Será suficiente con que se constate y acredite que no ha habido una desvinculación real y efectiva.
- (b) Conforme al artículo 31 de la Constitución Española se ha de rechazar la aplicación de la reducción en un supuesto como el planteado, aunque la normativa de IRPF solo condicione a la efectiva desvinculación del trabajador la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido y no la aplicación de la reducción por rentas irregulares.

El TEAC subraya, además, que la reducción pretende atenuar el impacto que una renta generada de manera irregular pueda tener sobre la progresividad del impuesto. Sin embargo, el trabajador había venido tributando al tipo marginal máximo, por lo que en este caso el beneficio fiscal no es sostenible.

3.5 IRNR.- Si los intereses se satisfacen a una entidad 'holding' residente en un Estado miembro, pero su beneficiario efectivo no es residente en la UE, están sujetos a retención

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de octubre de 2019

Se analiza si existe obligación de practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) sobre los intereses satisfechos por una entidad española a una sociedad *holding* holandesa, cuyo beneficiario efectivo es residente en Andorra.

La Administración tributaria sostuvo que la sociedad holandesa no tenía el poder de disposición sobre los intereses pagados por la sociedad española porque, en su condición de intermediaria o mandataria de la sociedad andorrana, estaba obligada a transferir el importe de los intereses a esta última. El contribuyente defendía, frente a ello, que en la normativa española que regula la exención sobre los intereses pagados a entidades residentes en la UE (artículo 14.1 c) del Texto Refundido de la Ley del IRNR) no figura la cláusula de beneficiario efectivo.



Siguiendo el criterio fijado por el TJUE en su sentencia de 26 de febrero de 2019 (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, *N Luxembourg*) en relación con la Directiva de intereses y cánones, el TEAC concluye que en un supuesto como el planteado se puede aplicar la cláusula de beneficiario efectivo aunque no exista trasposición de esta cláusula en la norma española y sin necesidad de acudir a una cláusula antiabuso general (conflicto en aplicación de la norma o simulación).

Añade el TEAC lo siguiente:

- (a) Constituye un indicio de abuso el hecho de que los intereses, una vez percibidos (y en un plazo muy breve desde que son percibidos) sean transferidos.
- (b) Aunque el intento de un contribuyente de aplicar el régimen fiscal que le resulte más ventajoso no puede fundar, como tal, una presunción general de fraude o de abuso, una operación puramente artificial desde el punto de vista económico no debe disfrutar de un derecho o ventaja que se derive del Derecho de la Unión.
- (c) Corresponde a la autoridad fiscal que pretende denegar la exención probar la existencia de la práctica abusiva. Sin embargo, en un caso como este, no es preciso identificar a los beneficiarios efectivos de los intereses, sino demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una sociedad instrumental por medio de la cual se ha cometido un abuso de Derecho.

3.6 Impuesto sobre el Valor Añadido.- No son deducibles las cuotas soportadas por una entidad 'holding' por una retribución desproporcionada de los administradores

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

Una entidad *holding* tiene como actividad la gestión de su única filial. Por esta actividad factura un importe anual de 70.000 euros. En el ejercicio de esa actividad asume gastos por la retribución de sus administradores por más de 2 millones de euros. Esta retribución se documenta mediante factura con IVA.

El TEAC niega a la entidad *holding* la deducibilidad de este IVA soportado. Sostiene el tribunal a estos efectos que:

- (a) Es irrelevante el hecho de que la recepción de los servicios prestados por los administradores sea obligatoria.
- (b) Debe existir una relación entre los servicios prestados por los administradores y los que preste la entidad *holding* a sus filiales para que esta tenga derecho a deducir el IVA soportado. En este caso:
 - No ha quedado acreditado que las retribuciones se hayan afectado en exclusiva a la prestación de los servicios (sujetos a IVA) a la filial; pareciendo que la entidad *holding* habría incurrido en los gastos derivados de las retribuciones de administradores aun cuando no hubiera prestado esos servicios.
 - Hay una desproporción evidente entre el importe de los servicios facturados a la filial y la retribución percibida por los administradores.
- (c) En definitiva, no se puede calificar a la entidad *holding* como empresario o profesional a efectos del impuesto por razón de los servicios prestados a la filial.



3.7 Procedimiento de recaudación.- Para la declaración de los administradores como responsables solidarios no basta la simple negligencia

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 24 de septiembre de 2019

El TEAC analiza en dos resoluciones los siguientes supuestos de declaración de responsabilidad solidaria de administradores:

- (a) Un supuesto en el que se habían presentado de forma inexacta unas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y de IVA, pero la Administración no acreditó que el administrador era culpable.
- (b) Un segundo supuesto de emisión de facturas falseadas en las que se recogía un importe muy superior al valor de los trabajos realmente prestados o que reflejaban la prestación de servicios inexistentes; el administrador, según probó la Administración, había intervenido en la emisión de las facturas.

El TEAC concluye que para la declaración de un administrador como responsable solidario se requiere, además de la infracción tributaria y la condición de administrador (elementos comunes para ambos tipos de responsabilidad), un elemento subjetivo de culpabilidad mayor, equiparable al dolo penal. En concreto, la derivación de responsabilidad solidaria exige la acreditación de una intencionalidad dolosa en la figura del administrador y no una mera negligencia o culpa “in vigilando” (que sí sería suficiente para la derivación de responsabilidad subsidiaria).

Por este motivo, en el primero de los casos señalados concluye que no cabía declarar responsable solidario al administrador, porque no se había acreditado un elemento subjetivo de culpabilidad equiparable al dolo penal. Sin embargo, en el segundo confirma la declaración del administrador como responsable solidario, por entender acreditado el elemento subjetivo de culpabilidad dolosa por su intervención en la emisión de facturas falseadas.

3.8 Procedimiento de recaudación.- Iniciada la fase de liquidación no se pueden realizar ejecuciones administrativas para cobrar créditos contra la masa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de septiembre de 2019.

El TEAC ya había mantenido como criterio que la Administración estaba facultada para dictar providencias de apremio frente a deudores concursados, siempre que los créditos que hubiesen fundamentado dichas providencias tuviesen la consideración de créditos contra la masa.

A la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2019 (recurso 2020/2017), comentada en nuestra [Newsletter Tributario de abril de 2019](#), el TEAC cambia ahora su criterio, declarando que, tras la apertura de la fase de liquidación del concurso, la Administración no puede dictar providencias de apremio frente a los concursados (aunque sean para instar el pago de créditos contra la masa).



3.9 Procedimiento sancionador.- La presentación tardía del Modelo 720 no es sancionable *per se*

TEAR de Canarias (Resolución de 22 de febrero de 2019) y TEAR de Galicia (Resolución de 27 de junio de 2019)

En estas resoluciones se analizan dos casos en que se había sancionado al contribuyente por haber presentado tarde la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720).

En ambas, los tribunales inciden en la especial importancia de motivar la culpabilidad cuando se trata de sancionar al contribuyente. La Administración debe, así, motivar la existencia de culpabilidad de manera precisa y atendiendo al caso concreto

Tanto el TEAR de Galicia como el de Canarias concluyen lo siguiente:

- (a) El mero retraso en la presentación de una declaración no es una conducta sancionable. Es preciso motivar que el sujeto que se retrasó en el cumplimiento de su obligación fue culpable, al menos a título de simple negligencia.
- (b) Es insuficiente que se motive la culpabilidad solo por el hecho de que el sujeto debía conocer su obligación de presentar el Modelo 720, habida cuenta de la campaña publicitaria y de información desplegada por la Administración con la aprobación de dicho modelo. Más aún cuando se trataba de un modelo nuevo, aprobado en el ejercicio al que se refería la declaración extemporánea.

Frente a ello, en una sentencia de 11 de julio de 2019, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura confirma la sanción derivada de la presentación extemporánea del Modelo 720, justificada solo en el hecho de que el sujeto debía conocer su obligación, atendiendo a la importancia de sus bienes en el extranjero; añade el tribunal además que es probable que, por el mismo motivo, el sujeto hubiese estado asesorado por expertos.

3.10 Procedimiento de revisión.- Las circunstancias posteriores al acto impugnado que consten en el expediente y sean esenciales para su enjuiciamiento deben ser tenidas en consideración

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 de septiembre de 2019.

Una entidad solicitó la rectificación de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades sobre la base de determinadas circunstancias que tenían su origen en un procedimiento de comprobación. Dicho procedimiento no había finalizado cuando la Administración y el TEAR de Madrid desestimaron la pretensión de la entidad.

El TEAC considera correctos los actos administrativos dictados por la Administración y el TEAR de Madrid, en la medida en que no era posible la estimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación sin que hubiese finalizado el procedimiento que daba origen al motivo en el que se sustentaba la referida solicitud.

Sin embargo, también concluye que no sería conforme a Derecho exigir que el contribuyente, una vez finalizado el mencionado procedimiento de comprobación (y toda vez que en el marco de ese procedimiento surge la circunstancia que fundamenta la solicitud de rectificación), deba iniciar de nuevo un procedimiento de rectificación de su autoliquidación en el que alegue lo mismo que en la reclamación inicial.



Por todo ello, en virtud del principio de economía procesal y de las amplias facultades que la Ley General Tributaria le confiere, el TEAC concluye que, para el enjuiciamiento de cada caso, se deberán tener en cuenta, no solo las circunstancias anteriores y concurrentes al acto impugnado (en el caso analizado, la inicial rectificación de una autoliquidación), sino también todas aquellas que, pese a ser posteriores a dicho acto, consten en el expediente y sean esenciales para su resolución.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades. - La DGT repasa los motivos económicos entendidos como válidos en recientes resoluciones sobre la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a operaciones de reestructuración

Dirección General de Tributos. Consultas V1881-19, de 18 de julio, V2032-19, de 6 de agosto, V2039-19, de 7 de agosto, V2057-19, de 7 de agosto y V2061-19, de 7 de agosto

Recientemente la Dirección General de Tributos (DGT) ha respondido a numerosas consultas sobre la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a operaciones de reorganización. En concreto, en muchas de estas resoluciones se analiza si las razones por las que se realizan se pueden calificar como “motivos económicos válidos” a los efectos de ese régimen especial.

A continuación se resumen algunos de estos motivos considerados por la DGT como económicamente válidos:

- (a) En operaciones de fusión por absorción, se aceptan como motivos económicos válidos los siguientes:
 - En un supuesto en el que se pretende absorber una entidad en concurso de acreedores, se considera válido que se pretenda con ello garantizar la continuidad de la actividad económica de la entidad concursada y acceder a las líneas de financiación bancarias de las que dispone la entidad absorbente.
 - Simplificar la estructura societaria, con objeto de racionalizar la aplicación de los incentivos fiscales propios del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Frente a ello, se dice que, cuando se absorbe una entidad inactiva con bases imponibles negativas pendientes de compensar, se puede poner en duda la existencia de motivos económicos válidos.

- (b) En una operación de aportación no dineraria por dos personas físicas de participaciones en una entidad operativa a una entidad de nueva constitución, se considera válido que ello se haga con la intención de remansar en la entidad *holding* los dividendos y plusvalías procedentes de las entidades aportadas, para facilitar el acometimiento de nuevas inversiones.
- (c) En un canje de valores por dos personas físicas en beneficio de una entidad no residente (holandesa), se consideran como válidos los siguientes motivos:
 - Centralizar la planificación y la toma de decisiones, garantizando una unidad de criterio.

- Mejorar la gestión de las entidades y disminuir los costes administrativos y de gestión.
- Aumentar la capacidad comercial y de negociación con terceros, al constituir un grupo de sociedades.
- Aumentar la solvencia del grupo y permitir la obtención de nuevas fuentes de financiación.
- Optimizar la planificación de las actividades desarrolladas mediante la aplicación de sinergias empresariales, logando una mayor coordinación y aprovechamiento de recursos, controlando parte de la gestión de las entidades participadas y adoptando políticas de colaboración entre empresas participadas.
- Dar lugar a una estructura que garantice la subsistencia futura.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Aunque dos entidades pertenezcan al mismo grupo mercantil, los medios utilizados por una para su actividad no sirven para entender realizada una actividad en la otra, si ambas actividades son diferentes

Dirección General de Tributos. Consulta V2042-19, de 7 de agosto

La entidad A está dedicada a la actividad de diseño, producción y venta de relojes y cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de esta actividad. El socio mayoritario de A pretende constituir una segunda entidad B dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, que no contará con medios materiales y humanos propios para esa actividad. Posteriormente se pretende que las participaciones de A y B se aporten (mediante un canje de valores) a una tercera entidad C.

Se plantea si, dado que A y B formarán parte de un mismo grupo mercantil, B podrá entender que realiza una actividad económica, al tener otra entidad del mismo grupo (A) medios materiales y humanos. La DGT responde que el que ambas entidades formen parte del mismo grupo no implica que los medios materiales y humanos con los que cuenta la entidad A sirvan a la actividad de B, dada la disparidad entre las actividades de una y otra entidad.

4.3 Impuesto sobre Sociedades. - El régimen de neutralidad fiscal se puede aplicar a un canje en el que solo se emiten participaciones con derecho a voto

Dirección General de Tributos. Consulta V2025-19, de 6 de agosto

Una persona física tiene una participación directa en las entidades A y B. La entidad A tiene participaciones con derecho a voto y sin derecho a voto. Se plantea una operación de canje de valores mediante la que la persona física aportaría la totalidad de las participaciones de la entidad B a la entidad A, a cambio de valores representativos del capital social de la segunda. Para ello, la entidad A ampliaría capital mediante la emisión únicamente de nuevas participaciones con derecho a voto.

La DGT permite la aplicación del régimen de neutralidad a esta operación de canje de valores, aunque la entidad beneficiaria del canje solo emita participaciones de la primera clase, siempre que ello le permita obtener la mayoría de los derechos de voto de la entidad adquirida (B).



4.4 Impuesto sobre Sociedades.- Se puede transmitir el beneficio de la libertad de amortización en una operación de aportación no dineraria de rama de actividad

Dirección General de Tributos. Consulta V1810-19, de 11 de julio

La entidad A, dedicada al alquiler de locales y de viviendas, es socia única de la entidad B, dedicada al alquiler de viviendas y sujeta a la aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento. Se plantea la transmisión de la actividad de arrendamiento de viviendas de la entidad A a la entidad B mediante una operación de aportación no dineraria de rama de actividad.

La DGT concluye que el beneficio de la libertad de amortización, al que se ha estado acogiendo la entidad A, es transmisible a la entidad B mediante la aportación de la rama de actividad, siempre que la entidad adquirente asuma el cumplimiento de los requisitos derivados del mencionado incentivo y vinculados a los elementos patrimoniales que recibe.

4.5 IRPF.- El inicio de una actividad profesional supone la exclusión del régimen de impatriados

Dirección General de Tributos. Consulta V2663-19, de 30 de septiembre

Se analiza el caso de un trabajador acogido al régimen de impatriados que cesa en su actividad laboral y se da de alta como profesional. Se plantea si ello incide en la aplicación del referido régimen especial.

La aplicación de este régimen está sometida, entre otros requisitos, a que el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Conforme a ello, la DGT concluye que el sujeto debe ser excluido del régimen especial. Dicha exclusión surtiría efectos en el propio período impositivo del incumplimiento.

4.6 IRPF.- Para que no tribute la manutención es requisito imprescindible que el traslado se produzca a un municipio distinto tanto al de residencia del trabajador como al de su centro de trabajo

Dirección General de Tributos. Consulta V2553-19, de 19 de septiembre

La empresa consultante tiene en plantilla varios trabajadores comerciales y técnicos que viajan frecuentemente a las instalaciones de los clientes. Los trabajadores están asignados al centro de trabajo de la compañía, pero prestan sus servicios a distancia desde su domicilio particular (donde habitualmente empiezan y terminan sus viajes de negocio), por lo que no acuden diariamente al centro de trabajo.

En estas circunstancias, se plantean dos cuestiones:

- (a) Si están exentas las asignaciones por manutención (dietas), cuando el empleado se desplaza a un municipio distinto del de su residencia habitual por motivos de trabajo.



- (b) Si se aplica la exención a esas dietas cuando el empleado se desplaza desde su residencia habitual al centro de trabajo asignado, para participar en reuniones o por otros motivos.

La DGT recuerda que, con carácter general, la exención en las dietas de manutención (al igual que en las de estancia) exige que se realicen desplazamientos a un municipio distinto del que constituye la residencia habitual del empleado y de aquel en el que radica su centro de trabajo. Por este motivo, las dietas indicadas en segundo lugar no estarán exentas en ningún caso y las indicadas en primer lugar solo lo estarán si el municipio al que se desplazan los trabajadores es distinto al del centro de trabajo.

También subraya la DGT que el pagador tendrá que acreditar necesariamente el día y lugar de desplazamiento, así como su razón y motivo.

4.7 IRPF.- El impatriado no tiene que tributar por el rescate de aportaciones a sistemas de pensiones realizadas cuando era no residente

Dirección General de Tributos. Consulta V2358-19, de 10 de septiembre

Una persona física traslada su residencia desde Suiza a España y solicita la aplicación del régimen fiscal especial de impatriados. Mientras estuvo viviendo y trabajando en Suiza, conforme a la normativa de dicho país, se realizaron contribuciones tanto a cargo del trabajador como del empleador para una futura pensión. Al dejar de ser residente en Suiza, ese dinero acumulado se transfiere a una cuenta bancaria especial y puede ser rescatado en forma de pago único sin esperar a la jubilación.

La DGT señala que ese pago único deriva de contribuciones efectuadas con anterioridad al desplazamiento a territorio español, es decir, mientras el contribuyente estuvo trabajando y residiendo en Suiza. Por tanto, esta renta no se considerará obtenida en territorio español y no estará sujeta a tributación por el régimen fiscal especial de impatriados.

4.8 Impuesto sobre el Patrimonio.- La exención de empresa familiar se puede aplicar aunque las remuneraciones no se perciban de la entidad directamente participada

Dirección General de Tributos. Consulta V2067-19, de 8 de agosto

Los consultantes son dos personas físicas que participan en una entidad *holding* que, a su vez, participa en tres entidades operativas. Estas personas ejercen funciones de dirección en la entidad *holding* y en una de las entidades operativas, percibiendo una remuneración que es soportada inicialmente por la entidad *holding*, pero que luego es repercutida a la entidad participada en virtud de un contrato de prestación de servicios entre ambas entidades. Esta remuneración representa más del 50% de la totalidad de los rendimientos de los consultantes.

Cada una de estas personas se plantea aportar sus participaciones en la entidad *holding* a dos nuevas entidades *holding*, controladas (cada una de ellas) por cada una de las personas físicas. Las remuneraciones por las funciones de dirección se seguirán percibiendo de la primera entidad *holding*.



La DGT recuerda que, como ha concluido en anteriores contestaciones, el hecho de que las nuevas entidades *holding* (es decir, las entidades directamente participadas por las personas físicas después de la aportación no dineraria planeada) no sean las que retribuyan las funciones de dirección, no constituye un impedimento para la aplicación de la exención de empresa familiar del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que se incluyan las oportunas previsiones en la escritura de constitución o en los estatutos sociales.

4.9 Impuesto sobre el Patrimonio.- La inversión en un fondo de capital riesgo puede limitar la exención de empresa familiar

Dirección General de Tributos. Consulta V2582-19, de 20 de septiembre

Se plantea la posibilidad de aplicar la exención de empresa familiar a las participaciones sociales de una sociedad limitada que se plantea invertir en un 5% o más de un fondo de capital riesgo (FCR), que invierte en otras entidades de capital riesgo y que está gestionado por una sociedad gestora.

La referida exención se encuentra condicionada, entre otros requisitos, a que más de la mitad del activo de la entidad no esté constituido por valores. A estos efectos, no se computarán como valores, entre otros, aquellos que cumplan los siguientes requisitos:

- (a) Que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales.
- (b) Que la entidad participada no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Conforme a ello, la DGT entiende lo siguiente:

- (a) Las participaciones en un FCR tienen naturaleza, en principio, de valores.
- (b) Como la participación de la sociedad limitada en el patrimonio del FCR va a ser superior al 5%, ello supondrá la obtención de derechos de voto en la junta de partícipes del FCR en más de un 5%. Por lo tanto, se cumpliría el primero de los requisitos que permiten no incluir esta inversión en el cómputo de los valores.
- (c) No obstante, el FCR tiene por objeto la inversión en otras entidades de capital riesgo, por lo que su activo estará compuesto principalmente por valores. Además, estará gestionado por una “gestora”, por lo que carecerá, por su propia naturaleza, de la correspondiente organización de medios materiales y personales necesaria para excluir los valores del cómputo del activo a efectos de valorar si una entidad tiene por objeto principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- (d) Por lo tanto, se debe concluir que el FCR tendría como principal actividad la gestión de patrimonio inmobiliario y se incumpliría uno de los requisitos para excluir del cómputo del activo de la sociedad limitada la participación en el FCR.

5. Normativa

5.1 La XXV Conferencia de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático se declara acontecimiento de excepcional interés público

En el BOE de 11 de noviembre de 2019 se publicó el Real Decreto-ley 15/2019, de 8 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para la organización en España de la XXV Conferencia de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

Entre otras, se acuerda calificar como acontecimiento de excepcional interés público el programa aprobado a estos efectos, por lo que le será de aplicación lo establecido en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en ese artículo. No obstante, las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio a las entidades encargadas de la realización de programas y actividades del acontecimiento, se tendrán en cuenta a efectos del cálculo del límite previsto en el artículo 27.3, primero, párrafo segundo, de la ley.

La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de noviembre de 2019 hasta el 31 de marzo de 2020.

**Más información:
Departamento Tributario**

Síguenos:



GARRIGUES

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

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

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

www.garrigues.com

