

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



07/2019

Copyright © 2019 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección
de doctrina y normativa que se ha
considerado relevante sobre los temas
de referencia durante el período
especificado. La información de esta
página no constituye asesoramiento
jurídico en ningún campo de nuestra
actuación profesional.

Índice

Jurisprudencia del Tribunal Supremo

5 Las antiguas sociedades patrimoniales pierden su régimen especial en caso de que sus únicos socios sean personas jurídicas.

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

6 En las tasas por aprovechamiento especial del dominio público local de instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, la base imponible puede determinarse en función del valor catastral.

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

7 En el IRPF, los vehículos de turismo tienen la consideración de bienes indivisibles y no pueden considerarse parcialmente afectos a la actividad económica, por lo que no cabe deducir cantidad alguna en concepto de amortización.

Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti

9 El plazo máximo de duración del procedimiento sancionador finaliza el mismo día del sexto mes siguiente a la notificación de la comunicación de inicio.

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Doctrina administrativa

10 La DGT establece las claves para determinar cuándo un no residente debe tributar en España por los rendimientos obtenidos de bitcoins.

Daniel Olábarri y Raquel Cuesta

11 La DGT analiza cuándo se debe aplicar la nueva regla especial de determinación del sujeto pasivo del ITPAJD en la tributación de los préstamos hipotecarios, así como la procedencia de aplicar el régimen de exenciones.

Yi Zhou y Jesús García-Morato

14 La DGT analiza la aplicación de la exención del artículo 21 de la ley del IS en la transmisión de una sociedad indirectamente participada a través de una entidad patrimonial.

Víctor Tenorio y Arturo Parellada

16 Entidades sin fines lucrativos: están exentos en el IS los dividendos que una fundación obtiene por su participación en una sociedad participada al 100%.

Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova

Otras noticias de interés

17 Admitido recurso de casación sobre la validez de la interpretación dinámica de los CDI

Ekaitz Cascante y Cristina Adell

LAS ANTIGUAS SOCIEDADES PATRIMONIALES PIERDEN SU RÉGIMEN ESPECIAL EN CASO DE QUE SUS ÚNICOS SOCIOS SEAN PERSONAS JURÍDICAS

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo · Socia, Of Counsel.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2019), Pon. Sr. Montero Fernández.

Aunque el régimen tributario especial de las sociedades patrimoniales se suprimió hace más de diez años, la Sección Primera de la Sala Tercera admitió a trámite un recurso de casación que tenía por objeto determinar si el hecho de que en el momento del devengo del IS no hubiera ninguna persona física en el accionariado implicaba la pérdida del régimen fiscal especial.

En el caso enjuiciado, la recurrente había cumplido el requisito de que una persona física fuera socio de la sociedad durante más de 90 días del ejercicio fiscal, pero en el momento del devengo del impuesto todas las participaciones del capital social estaban en manos de otras personas jurídicas. Es cierto que el artículo 61.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 establecía que “no se aplicará el presente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales”, pero no especificaba el momento o plazo en que debería valorarse esa circunstancia.

Según la interpretación realizada por la Inspección primero y por el TEAC y la Audiencia Nacional después, la inexistencia de socios-personas físicas en el momento del devengo constituía un incumplimiento de las condiciones establecidas para merecer la consideración de sociedad patrimonial.

La sentencia analizada ratifica esa interpretación porque entiende que el artículo. 61.b) establece los requisitos temporales, objetivos y subjetivos, para la aplicación del régimen de sociedad patrimonial. Pero el artículo 61.2 regula una cuestión distinta, porque excluye radicalmente la aplicación del régimen especial, con absoluta independencia de que concurra el requisito temporal constitutivo.

Por todo ello, la sentencia establece la siguiente doctrina: *“el requisito temporal, durante más de 90 días del ejercicio fiscal, es un requisito material que debe concurrir para considerar que estamos ante una sociedad patrimonial, debiendo excluirse del régimen especial, conforme al art. 61.2, a aquellas sociedades patrimoniales en las que no compusiese su accionariado ninguna persona física o, en los términos del propio artículo, cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales”*.

EN LAS TASAS POR APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL DE INSTALACIONES DE TRANSPORTE DE ENERGÍA ELÉCTRICA, GAS, AGUA E HIDROCARBUROS, LA BASE IMPONIBLE PUEDE DETERMINARSE EN FUNCIÓN DEL VALOR CATASTRAL

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo · Socio, Of Counsel.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2020), Pon. Sr. Montero Fernández.

La identificación de los criterios de determinación de la base imponible en las tasas por aprovechamiento especial del dominio público local de instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos ha sido muy controvertida en los últimos años.

Existe una reiterada jurisprudencia –recordada en esta sentencia– que reconoce la posibilidad de determinar esa base imponible en función del valor catastral del suelo, aunque es cierto que existían votos particulares sobre la procedencia de computar también el valor de las propias infraestructuras utilizadas para ese transporte (en tanto podría desnaturalizar el tributo y convertirlo en un impuesto). Por ello se consideró procedente admitir a casación el recurso interpuesto, porque abría la posibilidad de ratificar o, en su caso, aclarar, precisar o matizar el criterio ya sentado.

En todo caso, la sentencia comentada ratifica plenamente la jurisprudencia anterior y considera que los parámetros empleados para cuantificar la tasa, referidos al valor catastral del suelo, el valor de las instalaciones empleadas para el transporte de la energía eléctrica o el coeficiente "RM", *"han de reputarse objetivos, proporcionados y no discriminatorios, respetuosos, en definitiva, con las exigencias que derivan del artículo 24.1.a) TRLHL"*.

A pesar de esa declaración principal, reconoce que *"resulta particularmente sugerente el argumento – contenido en los votos particulares que acompañan a aquellas sentencias– según el cual la consideración de aquellas instalaciones para fijar el valor de la utilidad derivada del aprovechamiento especial gravado podría no guardar relación con la intensidad del uso sino, más bien, con el beneficio económico obtenido como consecuencia del aprovechamiento (lo que aproximaría el gravamen a una figura tributaria -el impuesto- distinta de la tasa), argumento que, sin embargo, no consideramos suficiente como para modificar la jurisprudencia contenida en las citadas sentencias"*.

En todo caso, responde a la pregunta contenida en el Auto de admisión afirmando que *"a efectos de cuantificar la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, cuando éstas discurren o se encuentran emplazadas en suelo rústico, cabe determinar la utilidad que el sujeto pasivo obtiene (de la utilización o del aprovechamiento) acudiendo al valor catastral de tal clase de suelo con construcciones, ponderándolo con el de esas instalaciones"*.

EN EL IRPF, LOS VEHÍCULOS DE TURISMO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE BIENES INDIVISIBLES Y NO PUEDEN CONSIDERARSE PARCIALMENTE AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, POR LO QUE NO CABE DEDUCIR CANTIDAD ALGUNA EN CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN

Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti · Of Counsel, abogada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2096), Pon. Sr. Agüallo Avilés.

El rendimiento neto de las actividades económicas se determina según las normas del IS, aunque la Ley del IRPF establece algunas reglas especiales que solo son de aplicación en este impuesto. Entre estas especialidades, destaca la contenida en el artículo 29.2 LIRPF, que establece las condiciones para considerar afectos a la actividad económica determinados bienes y derechos del contribuyente.

En concreto, el artículo 29.2 LIRPF dispone que *“cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica”*.

Como desarrollo reglamentario, el artículo 22.4 RIRPF dispone que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad. Pero seguidamente añade que esa consideración *“no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo”*.

Por tanto, una primera lectura de la normativa aplicable permite entender que los vehículos turismo, en tanto tienen la consideración de elemento patrimonial indivisible que puede ser utilizado para fines privados, no pueden considerarse afectos a la actividad económica, por lo que no permiten al contribuyente computar su amortización en orden a determinar el rendimiento neto de la actividad.

Ante la pretensión del recurrente de considerar divisible el uso de vehículos turismos y, consecuentemente, entender que el artículo 22.4 RIRPF establecía una presunción *iuris et de iure* contraria al artículo 29 LIRPF, la sentencia sostiene que hay que distinguir entre una afectación “parcial” *“y una afectación que podríamos calificar de “alternativa” (o uso alternativo). La primera, contemplada en el apartado primero del precepto legal, solo se admite cuando el bien es divisible, de manera que se pueda entender afecto de forma exclusiva la parte del mismo que realmente se utilice en la actividad de que se trate”*.

Por todo ello concluye la sentencia que (i) el artículo 22.4 RIRPF no infringe el artículo 29.2 LIRPF; (ii) los vehículos turismo son bienes indivisibles; (iii) los únicos bienes indivisibles que pueden considerarse afectos pese a su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante son los expresamente mencionados en el artículo 22.4 RIRPF; (iv) los vehículos turismo no están incluidos en ese listado y el mismo precepto excluye expresamente de esa posible afectación a los *“automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones*

Pérez-Llorca

deportivas o de recreo"; (v) consecuentemente, es obvio que el legislador ha rechazado la posibilidad de considerar afectos los vehículos turismo destinados ocasionalmente a necesidades privadas; (vi) esa conclusión es varía por el hecho de que en la LIVA se establezca un régimen distinto de deducibilidad para la adquisición de este tipo de bienes.

EL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR FINALIZA EL MISMO DÍA DEL SEXTO MES SIGUIENTE A LA NOTIFICACIÓN DE LA COMUNICACIÓN DE INICIO

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo · Socia, Of Counsel.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2225), Pon. Sr. Toledano Cantero.

El cómputo de los plazos establecidos por meses ocasiona problemas frecuentes que, en ocasiones, están motivados por la imprecisa regulación legal y, en otras, por la falta de diligencia de los operadores jurídicos.

La cuestión que presentaba interés casacional en este conflicto consistía en precisar cómo se ha de computar el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria: desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento hasta el día correspondiente al ordinal anterior al día en que se inició el cómputo, o desde la referida notificación hasta la misma fecha del sexto mes. Esto es, utilizando datos concretos, se trataba de determinar si el plazo de finalización de un procedimiento sancionador iniciado el 10 de junio vencía el 9 o el 10 de diciembre.

La duda tenía cierto fundamento, porque el artículo 211.2 LGT dispone que el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses “contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento”; mientras que los plazos establecidos en otros procedimientos tributario (vgr. plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa) es de un mes, contado “a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible”. Por tanto, el *dies a quo* es distinto en uno y otro caso.

Pese a ello, la sentencia entiende que la regla establecida en el artículo 30.4 LPAC es reflejo de una evolución legislativa y jurisprudencial que ha venido sosteniendo reiteradamente que *“en los plazos expresados por meses o por años, el cómputo se inicia en el día siguiente a la notificación o publicación, que no se incluyen en el cómputo, y el día final del plazo coincide con el mismo ordinal del de la notificación o publicación del acto, en el mes en que finalizara el cómputo, o con el último día del mes si en el mismo no hubiera día equivalente al inicial del cómputo”*.

Por ello, como la jurisprudencia ha seguido un criterio de unificación en beneficio de la seguridad jurídica, que se ha proyectado ya en relación con el plazo de finalización del procedimiento inspector, considera que ese criterio debe extenderse también al procedimiento sancionador, por no existir ningún elemento interpretativo que permita concluir que la voluntad del legislador ha sido la de excluir la regla general ya expuesta.

En consecuencia, la sentencia establece como doctrina que *“el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 LGT, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de*

Pérez-Llorca

notificación que queda excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio”.

LA DGT ESTABLECE LAS CLAVES PARA DETERMINAR CUÁNDO UN NO RESIDENTE DEBERÁ TRIBUTAR EN ESPAÑA POR LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS DE BITCOINS

Daniel Olábarri y Raquel Cuesta · Abogados.

Consulta Vinculante de la DGT V1069-19, de 20 de mayo de 2019

En esta consulta se plantea a la DGT la incidencia que puede tener a efectos fiscales la venta de monedas virtuales bitcoin a cambio de euros realizada por una persona física no residente en España.

Aunque no queda muy claro cuál es el vínculo que lleva al consultante no residente en España a plantear la consulta ante la DGT, la contestación de esa Dirección marca las pautas que se habrán de seguir para determinar cuándo un no residente deberá tributar en España por las rentas derivadas de transacciones con bitcoins.

Para determinar estas pautas, la DGT se remite a la Directiva (UE) 2018/843, de 30 de mayo de 2018, de prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, para acoger la definición de “moneda virtual” que recoge su artículo primero. Con base en esta definición, la DGT concluye que las monedas virtuales deben ser calificadas como bienes inmateriales.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la venta de bitcoins a cambio de euros conllevará la obtención de una renta, ganancia o pérdida patrimonial, cuantificada en función de la diferencia entre su valor de transmisión y de adquisición, la DGT se remite al artículo 13 del TRLIRNR para determinar cuándo dichas rentas podrán ser gravas en España.

Así, el artículo 13.i).2º de dicha Ley determina que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes muebles, como las bitcoins, tributarán en España cuando los bienes estén situados en territorio español. A estos efectos, según la DGT, se entenderá que las bitcoins están situadas en España cuando los denominados “wallet” o programas informáticos que almacenan las claves de los titulares de las bitcoins y que les permiten el acceso y gestión de la moneda, estén a su vez almacenados en una página web perteneciente a una empresa residente en España.

Por lo tanto, cuando sea una empresa residente en España la encargada de almacenar las claves que dan acceso a las bitcoins, se entenderá que las mismas están localizadas en España y, en ese caso, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de las transacciones realizadas por individuos o entidades no residentes que actúen sin establecimiento permanente estarán sujetas a tributación en España.

LA DGT ANALIZA CUÁNDO SE DEBE APLICAR LA NUEVA REGLA ESPECIAL DE DETERMINACIÓN DEL SUJETO PASIVO DEL ITPAJD EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS, ASÍ COMO LA PROCEDENCIA DE APLICAR EL RÉGIMEN DE EXENCIONES

Yi Zhou y Jesús García-Morato · Abogados

Consultas Vinculantes de la DGT V1133-19 y V1134-19, de 23 de mayo de 2019

En estas contestaciones a consultas vinculantes, la DGT resuelve diversas dudas que se han suscitado en la tributación de los préstamos hipotecarios en la modalidad de AJD, documentos notariales, del ITPAJD, tras la aprobación del Real Decreto-ley 17/2018, que modifica el TRLITPAJD; y la Ley 15/2019, reguladora de los Contratos de Crédito Inmobiliario.

Mediante la aprobación del RDL 17/2018, el Gobierno vino a zanjar la polémica suscitada a raíz de las sentencias dictadas por el TS el pasado año en relación con la determinación del sujeto pasivo del AJD en las escrituras que formalizan la constitución de los préstamos hipotecarios. Dicha normativa introdujo un nuevo párrafo segundo en el artículo 29 del TRLITPAJD con la siguiente redacción: “Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considera sujeto pasivo al prestamista”. En línea con la modificación anterior, la Ley 5/2019 añadió un nuevo párrafo al artículo 45 del TRLITPAJD: “Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta y otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del texto refundido, salvo que se dispusiera expresamente otra cosa”.

En las consultas analizadas, la DGT viene a esclarecer la aplicabilidad de la nueva regla prevista en el artículo 29 del TRLITPAJD en relación con determinadas operaciones, así como la incidencia de las modificaciones anteriores en determinadas exenciones existentes.

En primer lugar, la DGT analiza determinadas operaciones para determinar si les resultan de aplicación la nueva regla especial prevista en el segundo párrafo del artículo 29 del TRLITPAJD o en cambio debe aplicarse la regla general contenida en el primer párrafo, según la cual el sujeto pasivo será el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan

- (i) Préstamos o créditos con garantía distinta a la hipotecaria (por ejemplo, derechos de prenda o anticresis): La regla especial solamente ampara supuestos de escrituras que formalicen actos relativos a préstamos con garantía hipotecaria. Por tanto, si la garantía del préstamo no es hipotecaria, no resultaría de aplicación esta regla especial sino la regla general.
- (ii) Constitución de derechos de hipoteca no vinculados a préstamos o créditos: Esta operación no queda afectada por la nueva regla especial del artículo 29 del TRLITPAJD, porque no está vinculada al préstamo, sino únicamente al derecho de hipoteca. Por este mismo motivo, dicha regla tampoco resulta de aplicación a operaciones como la posposición, mejora e igualación de rango hipotecario, distribución o cancelación de hipoteca, siendo de aplicación la regla general.
- (iii) Operaciones de cesión de préstamos o créditos hipotecarios: La regla especial sí resulta de aplicación a dichas operaciones. Ahora bien, dado que tanto el adquirente como el transmitente tienen la condición de prestamistas, la condición de sujeto pasivo debe recaer sobre el adquirente, ya que es el que manifiesta una capacidad económica por dicha adquisición.

- (iv) Operaciones de arrendamiento financiero: Se aplica la regla general, puesto que este tipo de contratos tienen sustantividad propia y no pueden asimilarse a los préstamos con garantía hipotecaria.
- (v) Operaciones de cancelación de garantías vinculadas a préstamos o créditos hipotecarios: La cancelación de hipoteca queda fuera del ámbito de aplicación de la regla especial, pues lo que se cancela no es el préstamo hipotecario, sino la garantía hipotecaria. En cualquier caso, cabe recordar que la cancelación de hipoteca está exenta, por lo que la determinación del sujeto pasivo solo afectará a efectos del cumplimiento de las obligaciones formales oportunas.
- (vi) Operaciones de novación de préstamos hipotecarios exentas y no exentas: La nueva regla especial no ampara solamente las escrituras de constitución de préstamo hipotecario sino también a los demás actos relativos a préstamos hipotecarios que se documenten en escritura pública. Por este motivo, la novación de préstamos hipotecarios sí está sujeta a la nueva regla especial, sin perjuicio de la posible aplicación de la exención prevista en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

En segundo lugar, la DGT analiza si las modificaciones introducidas por el RDL 17/2018 y la Ley 15/2019 han supuesto una alteración o derogación de las siguientes exenciones:

- (i) Escrituras de subrogación o novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios de la Ley 2/1994: En estos casos, dado que, tanto en la subrogación como en la novación modificativa se trata de exenciones objetivas, se mantiene la vigencia de la exención, puesto que lo que está exenta es la operación en sí.
- (ii) Escrituras de préstamos o créditos hipotecarios, suscritos con el promotor o cliente final, referidas a viviendas de protección oficial cuando concurren los restantes requisitos previstos en la norma: Al igual que el supuesto anterior, al tratarse de una exención objetiva, se mantiene su plena vigencia, con independencia de que el sujeto pasivo sea ahora el prestamista.
- (iii) Constitución de garantías para la financiación de adquisiciones de bienes inmuebles cuyos vendedores sean SAREB, sociedades participadas mayoritariamente por SAREB o los Fondos de Activos Bancarios: En este supuesto, la DGT diferencia entre:
 - Exención en la concesión de garantías de cualquier naturaleza por la SAREB: Al tratarse de una exención de carácter subjetivo, la SAREB estará exenta de aquellas operaciones sobre préstamos con garantía hipotecaria en las que actúe como prestamista, pero en las operaciones en las que actúe como prestatario desaparece la exención. En cualquier caso, como consecuencia de la nueva redacción introducida por la Ley 15/2019, esta exención ha dejado de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019, aunque únicamente en el caso de escrituras que documenten operaciones de préstamo con garantía hipotecaria no afectado a los supuestos de concesión de garantías relativas a préstamos preexistentes o con garantías otorgadas al margen de préstamos.
 - Exención en la constitución de garantías para la financiación para la adquisición de bienes inmuebles a la SAREB: Esta exención es de carácter objetivo, por lo que se mantiene la

vigencia de la exención con independencia del cambio del sujeto pasivo cuando se trate de una escritura de préstamo con garantía hipotecaria.

- Exención en las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, conforme a la Ley 2/1994, cuando la condición de acreedor recaiga en la SAREB: Esta exención tiene carácter objetivo, por lo que mantiene su vigencia.
- (iv) Exención de las operaciones de préstamos hipotecarios concedidos a cooperativas de viviendas: Se trata de una exención de carácter subjetivo, por lo que, tras la inclusión de la regla especial que hemos mencionado, esta exención únicamente es aplicable en aquellos casos en los que los préstamos son concedidos por cooperativas protegidas. No obstante, la aplicación de esta exención dejó de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019.

LA DGT ANALIZA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY DEL IS EN LA TRANSMISIÓN DE UNA SOCIEDAD INDIRECTAMENTE PARTICIPADA A TRAVÉS DE UNA ENTIDAD PATRIMONIAL

Víctor Tenorio y Arturo Parellada · Abogados.

Consultas Vinculantes de la DGT V1135-19, de 23 de mayo de 2019 y V1141-19, de 24 de mayo de 2019

En la contestación a consulta número V1335-19, la DGT analiza la aplicación de la exención del artículo 21 de la Ley del IS sobre las rentas positivas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes indirectamente participadas a través de una entidad patrimonial.

El artículo 21.3 de la Ley del IS establece que estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan determinados requisitos, y en su apartado 5 dispone que no será de aplicación la referida exención a aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en entidades que tengan la consideración de entidades patrimoniales (*i.e.* entidades que no realizan una actividad económica) que no se correspondan con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Es decir, la exención únicamente se podría aplicar a aquella parte de la renta positiva que se corresponda con las plusvalías expresas de la entidad patrimonial generada durante el periodo de tenencia de la participación no distribuidas, pero no a aquellas que se correspondan con plusvalías tácitas.

En el caso planteado por el contribuyente a la DGT, nos encontramos ante un supuesto en el que la entidad consultante (Sociedad A) desea transmitir su participación en una entidad (Sociedad C) que ha incrementado sus fondos propios a causa de los beneficios generados en ejercicio de una actividad económica. La participación en la Sociedad C se posee indirectamente a través de entidad que tiene la consideración de entidad patrimonial (Sociedad B). En este caso, la Sociedad A plantea la venta a un tercero de las participaciones en la Sociedad C, pero de forma indirecta a través de la venta de las participaciones en la Sociedad B.

El precio pagado por el tercero en la compra de la Sociedad B se corresponde con el valor de la Sociedad C que es la que verdaderamente desarrolla una actividad económica. Por tanto, la plusvalía obtenida por la Sociedad A se corresponde con las plusvalías expresas y tácitas de la Sociedad C (de hecho, así quedaría acreditado en la escritura de compraventa de participaciones).

En esta contestación a consulta, la DGT entiende que, al tener la Sociedad B la consideración de entidad patrimonial, la exención del artículo 21.3 de la Ley del IS únicamente podría aplicarse a la plusvalía obtenida por la Sociedad A en aquella cuantía que se corresponda con las plusvalías expresas de la Sociedad B durante el tiempo de tenencia de la participación en la Sociedad B, pero no al resto de la plusvalía obtenida.

A una conclusión similar llega la DGT en su contestación a consulta V1141-19, en un caso en el que lo que se plantea es la aplicación de la exención del artículo 21.3 de la Ley del IS sobre las rentas obtenidas por la disolución y liquidación de la sociedad indirectamente participada que realiza una actividad económica.

Pérez-Llorca

Este criterio de la DGT se aleja de la interpretación mantenida por un sector de la doctrina, ya que implica la tributación de rentas derivadas de la venta de participadas que se corresponden con plusvalías expresas y tácitas derivadas de la realización de una actividad económica.

ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: ESTÁN EXENTOS EN EL IS LOS DIVIDENDOS QUE UNA FUNDACIÓN OBTIENE POR SU PARTICIPACIÓN EN UNA SOCIEDAD PARTICIPADA AL 100%

Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova · Abogadas

Consulta Vinculante de la DGT V1191-19, de 29 de mayo de 2019

En el supuesto planteado, la consultante es una fundación acogida al régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos regulado en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Constituye el objeto social y fundacional de la fundación la promoción, evaluación y gestión de todo tipo de iniciativas y recursos, así como la prestación de servicios relacionados con la atención, sociales y de empleo para personas con discapacidad intelectual o física, enfermedades mentales y otros grupos de personas en riesgo de exclusión social.

Con el objeto de ampliar sus actividades y el alcance de las mismas, la fundación se plantea constituir una sociedad mercantil cuyo objeto social sea la integración socio-laboral de personas en situación o grave riesgo de exclusión social. Las participaciones sociales de entidad mercantil serán suscritas íntegramente por la fundación.

En ese contexto, la fundación cuestiona primero si la constitución de una sociedad mercantil participada íntegramente por la fundación afectaría a la aplicación del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos. En relación con esta primera cuestión, señala la DGT que la Ley 49/2002 no contiene ningún precepto que relacione la aplicación del régimen fiscal especial con el hecho de que las fundaciones participen en entidades mercantiles. Por tanto, la participación en entidades mercantiles no supone un incumplimiento del régimen especial que seguirá aplicándose siempre y cuando se sigan cumpliendo los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Asimismo, cuestiona la fundación si las eventuales rentas obtenidas por la fundación en virtud de su participación en el capital social de la sociedad (dividendos) estarían exentas del IS. En relación con esta cuestión, y dado que el artículo 6.2 de la Ley 49/2002 declara exentas las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad (como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades), la DGT considera que estarán exentos los dividendos que la entidad consultante obtuviese de su participación en el capital social de la sociedad mercantil.

ADMITIDO RECURSO DE CASACIÓN SOBRE LA VALIDEZ DE LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA DE LOS CDI

Ekaitz Cascante y Cristina Adell · Abogados

Auto del TS de 6 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:6346A)

El TS, mediante Auto de 6 de junio de 2019, ha admitido a trámite un nuevo recurso de casación que tiene por objeto pronunciarse sobre los límites sustantivos o materiales de la conocida interpretación dinámica de los CDI suscritos por España con base en el Modelo Convenio de la OCDE.

En el supuesto considerado se cuestiona la procedencia de aplicar la figura del beneficiario efectivo de acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, a pesar de que este concepto no estaba expresamente previsto en el CDI hispano-suizo, de aplicación en el caso concreto. Aunque ya se había admitido un recurso de casación por un asunto similar, la Sección considera que en ese otro recurso no se advirtió suficientemente que el verdadero sentido de la llamada interpretación dinámica de los convenios es el de su integración, en caso de duda, a partir de la interpretación del derecho nacional del Estado que exige el tributo, o de los mencionados Comentarios, cuyo valor de fuente del Derecho ha negado repetidamente el Tribunal Supremo.

Por todo ello considera oportuno admitir a trámite el recurso de casación, para que la Sala se pronuncie sobre dos problemas concretos:

- (i) Si la interpretación dinámica permite al aplicador de la norma, incluido el juez o tribunal en el seno de un proceso, corregir el sentido propio o el tenor literal de las expresiones concordadas en un CDI.
- (ii) Si los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE constituyen en sentido propio fuente del Derecho, al no tratarse de normas jurídicas propiamente tales que vinculen a los tribunales de justicia y que, por ello, puedan fundamentar un motivo de casación en su hipotética infracción y si, en consecuencia, los Tribunales pueden basarse en sus indicaciones u opiniones para dejar de aplicar un CDI y aplicar directamente la ley nacional.

Coordinadores de la Newsletter

–

Clara Jiménez

Socia

cjimenez@perezllorca.com

T: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo

Of Counsel

dmarinbarnuevo@perezllorca.com

T: +34 91 423 70 35

Victoria von Richetti

Abogada Sénior

vvonrichetti@perezllorca.com

T: +34 91 432 13 06

Sede

Castellana 50
28046 † Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A

Pérez-Llorca

Paseo de la Castellana, 50
28046 Madrid

Paseo de la Castellana, 259A
28046 Madrid

—
Diagonal 640, 8º A
08017 Barcelona

—
110 Bishopsgate
London · EC2N 4AY

—
375 Park Avenue, 38th floor
New York, NY · 10152

