

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



02/2020

Copyright © 2020 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 TS

5 La Administración deberá dirigirse al empleador, y no al empleado, para acreditar la realidad del desplazamiento en las dietas consideradas exentas

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

7 Las UTES pueden ser sujetos pasivos del AJD por derivarse tal condición de la ley que regula su régimen fiscal

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

9 Debe asimilarse la situación del adquirente con la del arrendatario con opción a compra a los efectos de aplicar la exención por reinversión del IRPF

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

11 El inicio de actuaciones inspectoras motivado por la inclusión del contribuyente en un plan de inspección no predetermina el alcance de las actuaciones inspectoras

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

13 La Audiencia Nacional cambia de criterio respecto a la interpretación del artículo 19.6 TRLIS y afirma que la reversión de deterioros se realiza en todo caso en la entidad que practicó su corrección

Norma Peña i Bagés y Víctor Tenorio

Doctrina administrativa

16 El TEAC aclara cuál es la base imponible en las daciones en pago sujetas a TPO

Alejandra Flores y Sergio Gomollón

17 Calificación de las entidades holding como empresarios o profesionales a efectos del IVA y derecho a la deducción de las cuotas de IVA que soporten en la adquisición de bienes y servicios
Ignasi Montesinos e Iván Gallego

19 La DGT se pronuncia sobre el tratamiento en IRNR, IRPF e IS de los contratos de repos sobre deuda pública y privada de origen nacional y extranjero
Yi Zhou y Viktoriya Petkova

21 Transmisión de BINs en operaciones de reestructuración entre sociedad matriz y filial con deterioros fiscales de cartera pendientes de revertir
Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

Autos admitidos a casación por el TS

23 Principales cuestiones planteadas en los recursos de casación recientemente admitidos a trámite

LA ADMINISTRACIÓN DEBERÁ DIRIGIRSE AL EMPLEADOR, Y NO AL EMPLEADO, PARA ACREDITAR LA REALIDAD DEL DESPLAZAMIENTO EN LAS DIETAS CONSIDERADAS EXENTAS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:211), Pon. Sr. Montero Fernández

El artículo 17.1.d) LIRPF considera rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, “*excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan*”. En desarrollo de este precepto, el artículo 9 RIRPF, establece las condiciones cualitativas y cuantitativas para que esas dietas queden excluidas de gravamen.

Los trabajadores que se desplazan de su centro de trabajo siguiendo las instrucciones del empleador pueden recibir asignaciones para gastos de viaje y dietas y, por ello, quedan normalmente obligados a justificar ante el empleador la realidad del gasto soportado. A su vez, los empleadores que satisfagan cantidades en concepto de dietas exigirán al trabajador la documentación que acredite el desplazamiento para justificar esos pagos y, también, para constatar que las cantidades satisfechas por este concepto están excluidas de gravamen y, por ello, resulta improcedente practicar retenciones sobre las mismas.

De lo expuesto se desprende que la Administración podría dirigirse tanto al empleador como al empleado para comprobar si las cantidades satisfechas en concepto de dietas tienen o no la consideración de rendimientos del trabajo, por lo que, según las reglas generales de la carga de la prueba, uno y otro tendrían que estar en condiciones de justificar la procedencia de aplicar la exención en relación con los pagos realizados por ese concepto.

Sin embargo, en el caso de justificación de dietas concurre una circunstancia especial, y es que lo normal será que el trabajador deba entregar al empleador todos los medios de prueba en su poder para justificar ese desplazamiento, por lo que normalmente se habrá desposeído de esos medios de prueba que le permitirían justificar la aplicación de la exención.

Esa singularidad determinó que se admitiera un recurso de casación que tenía por objeto establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería respecto de la exención, si al empleador o al empleado.

Para resolver esta cuestión, la sentencia comienza destacando que las reglas sobre la carga de la prueba “*deben necesariamente vincularse a la concreta relación tributaria y a las obligaciones que asumen las partes*”. Y en el supuesto considerado existe una obligación tributaria principal entre el contribuyente y la Administración Tributaria, y otra obligación accesoria, directamente vinculada

Pérez-Llorca

con aquella, entre el retenedor-pagador y la Administración Tributaria. Esas circunstancias hacen cuestionar si resulta de aplicación la regla general de la carga de la prueba o si, por el contrario, dicha regla debe ser matizada en tanto que, como se ha indicado, debe ceder en determinados supuestos en aplicación de los principios de la disponibilidad y de la facilidad probatoria.

Además, debe tenerse en consideración que *“la lógica de las relaciones laborales de contenido extrafiscal, junto a las facultades de dirección y organización empresarial, impone, y así se positiviza reglamentariamente, que sea el empleador que dirige y organiza la actividad laboral el que a efectos fiscales defina y delimite, en principio, los gastos y asignaciones por locomoción, gastos normales de manutención y estancia excluidos, esto es no sujetos al gravamen por IRPF”*.

Junto a ello, sostiene la sentencia que tiene especial relevancia el artículo 34.1.h) LGT, en tanto contiene una dispensa al administrado de aportar aquellos documentos que ya obran en poder de la Administración.

Por todo ello entiende la Sala que la Administración, en tanto recaba mucha información a través de los deberes impuestos al retenedor, *“asume, por la facilidad probatoria y disponibilidad de los datos aportados por el retenedor, la carga de la prueba (...). Al contribuyente no le puede exigir la aportación de datos que ya deben constarle documentalmente a la propia Administración. Es el retenedor-pagador al que legalmente se le impone los deberes formales vistos, que conlleva que la Administración posea todos los datos al efecto sobre dietas y asignaciones pagadas a los trabajadores del empleador; sin que la Administración pueda hacer recaer sobre el contribuyente un deber que le resulta ajeno, pues por mandato legal se le impone al retenedor-pagador, como se ha visto, al que conforme, art. 9 del RIRPF, además, le corresponde acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo”*.

Consecuentemente, la doctrina establecida en la sentencia comentada es que *“no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral”*.

LAS UTES PUEDEN SER SUJETOS PASIVOS DEL AJD POR DERIVARSE TAL CONDICIÓN DE LA LEY QUE REGULA SU RÉGIMEN FISCAL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:361), Pon. Sr. Cudero Blas

El artículo 35.4 LGT dispone que, en las leyes que así se establezca, tendrán la consideración de obligados tributarios *“las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*.

En virtud de lo dispuesto en este precepto, las leyes reguladoras de distintos impuestos (como son el IVA y el IBI, por ejemplo), reconocen la condición de sujeto pasivo-contribuyente a esos entes sin personalidad jurídica.

En el supuesto considerado, se cuestionaba si las UTEs podrían ser sujetos pasivos del AJD. En una primera interpretación, la respuesta debería ser negativa, porque el TRITPAJD no contiene ninguna previsión al respecto. Pero, esa primera interpretación debe ser matizada dado que la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen de agrupaciones y uniones temporales de empresas, sí contiene una regla que podría avalar esa conclusión.

En efecto, el artículo 9 de la Ley 18/1982 dispone que *“las Empresas miembros de la Unión Temporal quedarán solidariamente obligadas frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que la Unión venga obligada a realizar, así como por los tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Idéntica responsabilidad existirá respecto a la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial prevista en el artículo once y en general de los tributos que afectan a la Unión como sujeto pasivo”*.

Para resolver esta cuestión admitida a trámite, la sentencia comienza destacando que no hay ninguna razón que obligue a considerar que “la ley” a la que se refiere el artículo 35.4 LGT deba serla propia de cada tributo. Además, la Ley 19/1982, es una ley de naturaleza tributaria, pues regula el régimen fiscal de las UTEs, por lo que procede estar a sus determinaciones, entre las que se incluye el mandato de pagar los tributos indirectos que corresponda en el ejercicio de su actividad.

Además, sostiene la sentencia que el artículo 29 TRITPAJD utiliza el término “adquirente”, que no excluye, *per se*, a las entidades sin personalidad, sin que la cuestión de la propiedad de los inmuebles a los que se refiere el documento notarial que nos ocupa sea relevante para excluir a las UTEs de esa condición.

Pérez-Llorca

Añade la sentencia que la UTE realiza el hecho imponible del AJD, pues aunque las compradoras de los inmuebles sean las dos sociedades anónimas, se incluye una cláusula en los dos documentos notariales que nos ocupan en la que se afirma que *“a los efectos fiscales oportunos, las sociedades compradoras por medio de su representante en este acto hacen constar que para todo lo relacionado con las parcelas objeto de esa escritura tienen constituida una Union Temporal de Empresas participada al 50%”*.

Por todo ello, sin hacer un pronunciamiento expreso al respecto, entiende la sentencia que las UTEs pueden ser sujetos pasivos del AJD.

DEBE ASIMILARSE LA SITUACIÓN DEL ADQUIRENTE CON LA DEL ARRENDATARIO CON OPCIÓN A COMPRA A LOS EFECTOS DE APLICAR LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DEL IRPF

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo · Socio y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:549), Pon. Sr. Maurandi Guillén

El mercado inmobiliario ha vivido cambios significativos en los últimos años y uno de ellos ha sido la proliferación de contratos de arrendamiento de vivienda con opción de compra, que anteriormente eran prácticamente desconocidos en nuestro país. Como es sabido, una de las principales ventajas de esos contratos es que permitía al promotor deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad, aunque las viviendas fueran destinadas al alquiler.

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente había estado viviendo en régimen de alquiler con opción a compra y, después de diez años, adquirió la propiedad del inmueble. A los tres meses desde la adquisición, transmitió la vivienda adquirida y consideró que la ganancia de patrimonio obtenida estaba exenta porque pensaba destinar la cantidad obtenida con la venta a la adquisición de una nueva vivienda habitual. Pero, según la normativa del impuesto, la vivienda transmitida no tenía la consideración de “*vivienda habitual*” porque se había enajenado antes del plazo de tres años desde la adquisición.

La Administración Tributaria y el TEA consideraron improcedente la aplicación de la exención por reinversión, pero el TSJ de Madrid consideró que sí era aplicable porque tratándose de un contrato de arrendamiento con opción a compra en el que se ha ejercitado la opción, los recurrentes sí tienen derecho a aplicarse la deducción de igual forma que quien realiza pagos a cuenta de una vivienda futura durante su construcción. De este modo, la STSJ de Madrid reconoció que los recurrentes no tenían el pleno dominio de la vivienda durante el tiempo en que estuvieron sujetos al arrendamiento, pero, por su voluntad de adquirir la propiedad de la misma en virtud de la opción de compra concedida, su situación debe asimilarse a quienes realizan pagos a cuenta durante la construcción de la futura vivienda.

Interpuesto recurso de casación contra dicha sentencia, fue admitido a trámite para determinar si resulta aplicable la exención por reinversión en los supuestos en que el contribuyente hubiera suscrito un contrato de adhesión firmado con una cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda. Y, para el caso de que la primera respuesta fuera afirmativa, determinar si las cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años son equiparables a las cantidades pagadas a cuenta al promotor por la construcción de viviendas futuras.

Pérez-Llorca

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia comienza destacando la importancia que tiene el artículo 47 CE para la resolución del recurso de casación, pues hace recaer sobre los poderes públicos el deber de promover lo necesario para hacer efectivo del derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada.

Después, señala que la regulación de la exención por reinversión de vivienda habitual permite entender que lo decisivo para el legislador es la finalidad a cuyo cumplimiento está llamada la deducción, por lo que no hay razón para sostener que la adquisición haya de hacerse necesariamente a título de plena propiedad, pues de hecho resulta aplicable también en los supuestos en que se reinvierte la cantidad en una vivienda que todavía no está construida ni es susceptible de ocupación.

Además, el artículo 55 del RIRPF, equiparaba varios supuestos de reinversión al de adquisición de una nueva vivienda habitual, lo que *“demuestra que el poder ejecutivo partió de una interpretación abierta de dicho precepto legal; esto es, entendió que dentro de los supuestos contemplados en el citado artículo 68 es posible comprender, y así se hace en el Reglamento, el de las cantidades a cuenta abonadas al promotor para la construcción de la vivienda”*.

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia es la siguiente: *“[...] ha de responderse afirmativamente a la primera de las cuestiones identificadas de interés casacional objetivo, en el sentido de que sí resulta aplicable la deducción del artículo 68.1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una Cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda.*

Y respecto de la segunda cuestión ha de responderse que no existe equiparación del supuesto que contemplamos con el previsto en el art. 55 del RIRPF, en los términos en que se inquiriere, sino que estamos ante un caso respecto de cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años previsto expresamente por la normativa autonómica madrileña, que articula instrumentos jurídicos de adquisición de vivienda habitual a través, entre otros, de este mecanismo y que tiene cabida en los términos que el art. 68.1 de la LIRPF regula la deducción por vivienda habitual”.

EL INICIO DE ACTUACIONES INSPECTORAS MOTIVADO POR LA INCLUSIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN UN PLAN DE INSPECCIÓN NO PREDETERMINA EL ALCANCE DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:555), Pon. Sr. Díaz Delgado

En los supuestos en que el inicio de un procedimiento inspector viene motivado por la inclusión del contribuyente en el Plan de Inspección, cabe cuestionar si la actuación inspectora queda limitada al ámbito de la actividad expresamente mencionada en el Plan de Inspección o, por el contrario, puede tener alcance general.

En el caso enjuiciado, el contribuyente desarrollaba dos actividades económicas diferentes: una actividad profesional de ejercicio de la abogacía y una segunda actividad de promoción inmobiliaria. Al iniciarse el procedimiento inspector se le puso de manifiesto que estaba dentro del plan de inspección de actividades profesionales y que el alcance del procedimiento era general. Durante el desarrollo del procedimiento se descubrieron irregularidades en la declaración de las actividades de promoción inmobiliaria y el contribuyente recurrió la liquidación por considerar que dicha actividad no debió ser objeto de inspección.

La Administración Tributaria y el TEAR rechazaron sus pretensiones, pero el TSJ de la Rioja las estimó por considerar que *“la orden de carga en el plan de inspección indica que la descripción del programa es “profesionales” (...) La inclusión en las actuaciones de inspección de las operaciones de promoción inmobiliaria no está respaldada por la orden de carga en plan de inspección, ni se ha exteriorizado razón o motivo alguno suficiente para modificar la extensión de las actuaciones inspectoras a la actividad de promoción inmobiliaria (...). Ha de concluirse que, como sostiene el recurrente, las actuaciones de la Inspección, en lo que respecta a la actividad de promoción inmobiliaria, incurren en vicio de nulidad insubsanable, pues la inclusión del recurrente en el plan de inspección no se produce por razón del ejercicio de su actividad de promoción inmobiliaria, ni se ha adoptado acuerdo alguno, o al menos no consta que se haya hecho, modificando el alcance de la extensión de las actuaciones”*.

Contra dicha sentencia interpuso recurso de casación el Abogado del Estado, que fue admitido a trámite para *“determinar el alcance de las actuaciones en los procedimientos de inspección tributaria, en cuanto a si el programa para la planificación y selección del contribuyente se encuentra vinculado o no con el programa que figura en la orden de carga en el plan de inspección”*.

Para resolver esta cuestión, la sentencia analiza el contenido de los artículos 148 LGT y los artículos 87, 170 y 178 RGGI y afirma que la sentencia recurrida no vulnera el artículo 148 LGT, *“pero sí que hace una interpretación de la normativa que esta Sala no comparte, pues al vincular la posibilidad de investigar la actividad de promoción inmobiliaria del sujeto pasivo a la inclusión en el programa,*

Pérez-Llorca

hace que todas las investigaciones de los incluidos en los mismos serían parciales, al reducirse su objeto a la actividad que facilita la selección mediante la carga en el programa, excluyendo la potestad de la Administración de otorgar ab initio el carácter de general a la investigación, o de que se modifique la parcial en general, de oficio , mediante la comunicación correspondiente, o a instancia de parte, como claramente se desprende de dicha normativa”.

Por tanto, la Sala acepta el argumento del Abogado del Estado cuando diferencia entre la selección del sujeto pasivo investigado en función del Plan de Inspección y el alcance de la investigación. De este modo, dado que en el caso enjuiciado se advirtió al contribuyente que las actuaciones tenían alcance general, rechaza que se haya producido indefensión y los demás motivos de anulación del acto de liquidación.

Finalmente, la sentencia establece la siguiente doctrina: *“la referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras”.*

LA AUDIENCIA NACIONAL CAMBIA DE CRITERIO RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 19.6 TRLIS Y AFIRMA QUE LA REVERSIÓN DE DETERIOROS SE REALIZA EN TODO CASO EN LA ENTIDAD QUE PRACTICÓ SU CORRECCIÓN

Norma Peña i Bagés y Víctor Tenorio · Socia y Abogado

Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:4508)

La sentencia de referencia resulta de especial relevancia por cuanto cambia el criterio que venía sosteniendo anteriormente la AN respecto a la interpretación del artículo 19.6 TRLIS¹ (actual 11.6 LIS) y establece que, cuando se transmite un elemento que ha sido objeto de corrección de valor (deducible) a una entidad vinculada y, se produce con posterioridad la reversión de dicho deterioro, la reversión del deterioro debe integrarse, en todo caso, en la entidad que practicó la corrección y sufrió la pérdida, y no en la entidad vinculada que adquirió dicho activo deteriorado.

Reversión de deterioros y origen de la controversia en relación con el artículo 19.6 TRLIS

El artículo 19.6 del TRLIS establece que *“la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella”*

De acuerdo con el criterio de la DGT en diversas consultas (0012-97, 1868-03, V2759-13, V4560-16) y de la propia AN en su anterior sentencia de 20 de diciembre de 2010, la reversión de los deterioros que hayan sido fiscalmente deducibles se materializan en sede de la entidad que en el ejercicio en que se produzca dicha reversión ostente la titularidad de las participaciones que fueron objeto de deterioro.

No obstante, el TEAC viene sosteniendo una postura diferente a la defendida por la DGT y por la AN en su sentencia de 2010, estableciendo que la integración del ajuste por revalorización se debía realizar, en todo caso, en la entidad que realizó la corrección, aunque no tuviera el activo en cuestión: *“la reversión de la pérdida contabilizada, deberá imputarse en la base imponible de la entidad transmitente, que fue la que imputó la pérdida”*. Hay que considerar que, en el caso analizado por el TEAC, la titularidad de los elementos en el momento que se produce la revalorización, era ostentada por una entidad no residente que se encontraba participada de forma indirecta al 100% por la entidad que registró el deterioro considerado fiscalmente en su momento. En la medida en que la entidad que registró el deterioro sigue poseyendo de forma indirecta la titularidad de las participaciones deterioradas, y que, en su opinión, la finalidad del referido precepto es evitar el “lavado” del ingreso derivado de la recuperación de valor, la integración de la

¹ En su sentencia de 20 de diciembre de 2010.

reversión del deterioro debe realizarse en la entidad que originalmente practicó la corrección de valor.

Como puede verse, la interpretación de este precepto por parte de los distintos órganos administrativos y judiciales no es pacífica ya que la norma no establece de manera inequívoca la base imponible en que habrá de integrarse la recuperación del valor en estos casos, si en la de la entidad que se dio el gasto por deterioro de valor o en la de la entidad que es titular del elemento cuando la recuperación de valor se produce.

Supuesto analizado por la AN y conclusiones alcanzadas en su sentencia de 14 de noviembre de 2019

En el supuesto de hecho de esta sentencia, una entidad española (A) dotó provisiones por depreciación de dos entidades españolas (B y C) en los ejercicios 2001 y 2002 que fueron fiscalmente deducibles. En el ejercicio 2002, aportó las dos participaciones en entidades españolas a una entidad vinculada alemana y, posteriormente, aportó las participaciones de la entidad alemana a una entidad holandesa. Ambas entidades, la alemana y la holandesa, dependen en un 100 por 100 de la entidad española (A) y son sociedades holdings sin infraestructura administrativa cuyo único activo son las participaciones de las dos entidades españolas aportadas (B y C). Tras estas aportaciones, en los ejercicios 2005 a 2007, se pone de manifiesto la existencia de una recuperación de valor de las dos entidades españolas B y C (que son ostentadas de forma directa por una entidad vinculada no residente, y de forma indirecta por la misma sociedad española A que dotó las provisiones por depreciación de valor consideradas deducibles).

En este caso, la Inspección de tributos consideró que, en aplicación del artículo 19.6 TRLIS, la entidad española A debió integrar en su base imponible de estos ejercicios dichas cantidades en concepto de recuperación de las provisiones y pérdidas. Por el contrario, el contribuyente entiende, en síntesis, que es aplicable la doctrina de la DGT y que no se produce desimposición alguna de dicha interpretación ya que las pérdidas fiscales dadas en su momento quedan simplemente diferidas hasta el momento en que se produzca una futura transmisión de las acciones recibidas a cambio en las aportaciones.

Ante ambas posibles interpretaciones, la AN cambia de criterio asumiendo la interpretación señalada anteriormente por el TEAC y entiende que el artículo 19.4 TRLIS es una norma anti-elusión específica cuya finalidad es la de evitar el "lavado" del ingreso por recuperación del valor. Entiende la AN que resulta lógico que dicha recuperación de valor se integre en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor o sufrió la pérdida por la transmisión del elemento, en la medida en que si se integrase en la base imponible de la entidad vinculada titular del elemento en el momento de la recuperación, no se conseguiría evitar del todo el "lavado" del ingreso en el caso de que ésta tributara a un tipo de gravamen inferior al de aquélla o tuviese bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Por ello, la AN concluye en su sentencia que *“conforme al artículo 19.6, primer apartado, del TRLIS, la recuperación de valor cuando se transmite el elemento que ha sido objeto de corrección de valor*

a una entidad vinculada debe integrarse, en todo caso, en la entidad que practicó la corrección, y sufrió la pérdida. Y ese criterio de imputación se aplicará tanto si la entidad adquirente del elemento es residente en España como si no lo es. En caso contrario, la recuperación de valor se evitaría por el simple hecho de una venta intergrupo”.

Otros comentarios

La sentencia de referencia resulta de especial relevancia por cuanto cambia el criterio que venía sosteniendo anteriormente este tribunal. Siendo el supuesto analizado por la AN un caso muy específico en la que las entidades adquirentes eran no residentes que estaban controladas al 100% por la entidad que practicó la corrección, debe valorarse la aplicación de este criterio a otras situaciones similares pero no idénticas, como a la reversión mínima por quintas partes de los deterioros fiscales de cartera (*ex* artículo 12.3 TRLIS) o la de reversiones de deterioros sobre inmuebles aportados a entidades vinculadas, cuando la titularidad de los elementos transmitidos no siga formando parte (ni directa ni indirectamente) de la entidad que originalmente practicó la corrección de valor.

Recordemos que no todas las entidades vinculadas con las que se realizan operaciones son controladas al 100% por la entidad transmitente, sino que es posible que la entidad adquirente esté mayoritariamente controlada por un tercero (por ejemplo, *joint ventures* en las que exista una participación del 25%) y que la reversión del deterioro tributara efectivamente en la sociedad adquirente (por no tener BINs y ser una entidad española). Por ello, conviene revisar cada operación en particular para determinar el criterio a aplicar.

En cualquier caso, habrá que esperar a un posible pronunciamiento del TS en casación para conocer la interpretación que debe realizarse de este precepto y a qué supuestos afectará.

EL TEAC ACLARA CUÁL ES LA BASE IMPONIBLE EN LAS DACIONES EN PAGO SUJETAS A TPO

Alejandra Flores y Sergio Gomollón · Abogados

Resolución del TEAC de 21 de enero de 2020 (RG. 4835/2016)

El TEAC ha dictado una resolución en la que ha aclarado cuál es la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales en la modalidad de TPO cuando se entregan inmuebles para extinguir una deuda hipotecaria.

Fundamentándose en la [Sentencia del Tribunal Supremo 1095/2018, de 31 de enero de 2019](#), el órgano ha concluido que, cuando el importe de la deuda a extinguir exceda el valor real del inmueble entregado como dación en pago, la base imponible del TPO será el importe de la deuda que se extingue. Cuando la situación sea la contraria, es decir, cuando sea mayor el valor del bien entregado que la deuda extinguida, la base imponible será el valor real del inmueble.

Los criterios en los que se basa esta interpretación son que, con carácter general, la base imponible se cuantifica en función del valor de los bienes entregados, porque es precisamente eso lo que grava el hecho imponible del impuesto. Sin embargo, cuando se entrega un bien con la finalidad de extinguir una deuda, el importe de la contraprestación es el saldo de la deuda que se extingue con dicha entrega, por lo que, teniendo esto en cuenta e interpretando conjuntamente los artículos 10.1 y 46.3 del Reglamento del ITP-AJD, lo que ha concluido el TEAC es que en ese caso debe atenderse a la finalidad extintiva de la transmisión, como contraprestación de la entrega del bien.

CALIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES HOLDING COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES A EFECTOS DEL IVA Y DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA QUE SOPORTEN EN LA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

Ignasi Montesinos e Iván Gallego · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V3480-19, de 20 diciembre de 2019

En el supuesto planteado, la consultante es una entidad holding que actúa como consejero delegado de una entidad participada, percibiendo por ello una retribución anual. La consultante ha realizado una oferta pública de adquisición de la totalidad del capital de la entidad participada, soportando una serie de gastos en concepto de asesoramiento legal e intermediación financiera y solicita confirmación sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por dichos gastos.

En la contestación a dicha consulta, la DGT analiza la consideración de empresario o profesional de las entidades holding y el derecho a la deducción de las cuotas del IVA que soporten.

Para ello, en primer lugar, realiza un amplio repaso a la jurisprudencia del TJUE sobre la calificación como empresario o profesional de las entidades holding, partiendo de la sentencia del TJUE de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments, que ya estableció que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales (“*holding pura*”) no debe considerarse como una actividad económica, sino solamente en caso que la participación vaya acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas (“*holding mixta*”).

A este respecto, la DGT recoge una serie de criterios que deberán ser tenidos en cuenta para valorar cuándo puede determinarse que una entidad holding realiza una actividad económica sujeta al IVA:

- (i) Debe haber una intervención directa o indirecta en la gestión de la participada, entendiéndose que le presta servicios, no siendo suficiente que solamente decida quienes son los administradores, consejeros o directivos de la entidad.
- (ii) Las operaciones en función de las cuales se debe apreciar la condición de empresario o profesional a la entidad holding son las operaciones de la citada sociedad holding.
- (iii) Existiendo dichas prestaciones de servicios, no cabe considerar los dividendos como contraprestación de las mismas.
- (iv) Ha de estarse a la verdadera naturaleza de las operaciones, evitando, por tanto, que una participación accionarial suficientemente elevada altere, a través de su capacidad de influencia en las decisiones de la entidad participada, dicha naturaleza.

- (v) Los servicios prestados a la participada han de ser servicios en los que se utilice el patrimonio empresarial o profesional. De lo contrario, no cabría la inclusión de los servicios prestados en el ámbito de aplicación del IVA.

La DGT concluye que en la medida en que las funciones realizadas por la consultante supongan el uso del patrimonio empresarial o profesional y los servicios prestados supongan una intervención en la situación de la sociedad participada, se podrá concluir que la entidad consultante actúa como una sociedad “holding mixta” con la consideración de empresario o profesional.

Así, en el caso de que la consultante tenga la consideración de “holding mixta”, la DGT plantea a continuación si podrían ser objeto de deducción las cuotas de IVA soportadas por los servicios de asesoramiento legal e intermediación financiera.

A estos efectos, y tras un exhaustivo análisis de la jurisprudencia comunitaria entre la que destaca la referencia a la sentencia de 15 de julio de 2015, Larentia y Minerva, asunto 108/14 y 109/14, la DGT concluye que la entidad holding solamente tendrá derecho a la deducción de dichas cuotas de IVA si están relacionadas con la prestación de servicios a la filial, esto es, con la prestación de servicios de gestión sujetos al IVA.

La DGT se limita a dar una respuesta genérica sobre los requisitos que deberán cumplirse para que la entidad holding pueda considerarse como un empresario o profesional a efectos del IVA como su capacidad de deducir el IVA que soporta en el proceso de OPA de su filial, sin dar una respuesta específica a la consultante en base a los antecedentes descritos. A estos efectos, consideramos que, se podría interpretar que los gastos soportados por la entidad holding (i.e. gastos de asesoramiento legal e intermediación financiera) no están vinculados con los servicios que dicha entidad presta a su filial y, por lo tanto, que las cuotas de IVA soportadas no serían deducibles en sede de la entidad holding.

LA DGT SE PRONUNCIA SOBRE EL TRATAMIENTO EN IRNR, IRPF E IS DE LOS CONTRATOS DE REPOS SOBRE DEUDA PÚBLICA Y PRIVADA DE ORIGEN NACIONAL Y EXTRANJERO

Yi Zhou y Viktoriya Petkova · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V3535-19, de 23 de diciembre de 2019

En esta resolución a consulta, una sociedad de valores constituida en España que concluye con personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes en territorio español sin intermediación de establecimiento permanente, contratos de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra, plantea a la DGT el tratamiento de dichas operaciones a efectos de IRNR, la calificación de las rentas derivadas de dichos contratos y su obligación de retener como pagadora en el IS y el IRPF.

En concreto, los contratos de “repos” con los que opera la sociedad consisten en la venta de títulos de Deuda emitidos por el Estado español o por otros Estados, así como valores de deuda privada emitidos por entidades cotizadas y no cotizadas residentes y no residentes, a un determinado precio, comprometiéndose a recomprarlo en una fecha futura (un día o varios meses), a un precio de recompra pactado de antemano que incluye el precio de compra inicial y un beneficio. En determinadas ocasiones, el inversor se obliga asimismo a la entrega de una cantidad de efectivo o de activos en concepto de garantía de la operación para asegurar la obligación de entrega del activo en el momento de la recompra.

En lo que respecta a la calificación de los rendimientos derivados del pacto de recompra, la DGT entiende que se trata de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cesión a terceros de capitales propios. Misma calificación merecen las rentas derivadas de las garantías asociadas a la operación.

La base imponible de la renta obtenida por el no residente sin establecimiento permanente estará compuesta, según las normas de valoración del IRPF, por la diferencia entre el precio de recompra del activo al vencimiento y el precio de adquisición, base a la que pueden restar los residentes en Estados de la UE aquellos gastos relacionados con la obtención de estos rendimientos que hubieran sido deducibles conforme a la normativa aplicable a residentes en España.

Sin perjuicio de la aplicación de los correspondientes convenios para evitar doble imposición, las rentas anteriores se entienden obtenidas en territorio español, si bien pueden beneficiarse de determinadas exenciones previstas en la LIRNR en función de (i) la naturaleza del activo del que es objeto el contrato de “repo” y, (ii) la residencia del perceptor.

En cuanto a la renta derivada del contrato de “repos” estará exenta si la “repo” tiene por objeto un título de deuda del Estado español (art. 14.1.d) LIRNR), valores de deuda privada amparados por la exención para participaciones preferentes de la D.A.1ª Ley 10/2014, o si el perceptor es un residente de la UE que no canalice la renta a través de paraíso fiscal (art. 14.1.c) LIRNR). En cambio, estará

plenamente sujeta y no exenta al IRNR si el contrato versa sobre títulos diferentes de los indicados o si el perceptor no es residente en la UE.

Respecto de las rentas que pudiese obtener el no residente sin establecimiento permanente por las garantías constituidas a favor de la sociedad de valores, únicamente le resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1.c) LIRNR.

Por último, la DGT señala que, como regla general, existirá obligación de practicar retención en concepto de IRNR por las rentas anteriores, recayendo dicha obligación sobre la sociedad de valores. Como excepción, no existirá obligación de practicar retención respecto de: (i) las rentas exentas y (ii) rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activo con rendimiento explícito representado en anotaciones en cuenta y negociado en mercado secundario oficial español (art. 10.3.b) LIRNR). Esta última excepción a la exención no resulta aplicable a los rendimientos obtenidos por los titulares de cuentas formalizadas con entidades de crédito y demás instituciones financieras que estén basadas en operaciones sobre referidos activos con rendimiento explícito ni tampoco cuando dichas cuentas estén basadas en operaciones con Letras del Tesoro.

Desde el punto de vista del IRPF, los rendimientos anteriores tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario y les resulta de aplicación un régimen de retenciones similar al IRNR.

Por último, desde el punto de vista del IS, los rendimientos estarán sujetos a retención como regla general, con las mismas excepciones previstas para el IRNR e IRPF, a las que se añade la renta de deuda pública emitida en países de la OCDE o activos negociados en mercados organizados de dichos países.

TRANSMISIÓN DE BINS EN OPERACIONES DE RESTRUCTURACIÓN ENTRE SOCIEDAD MATRIZ Y FILIAL CON DETERIOROS FISCALES DE CARTERA PENDIENTES DE REVERTIR

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V3525-19, de 23 de diciembre de 2019

En la consulta objeto de análisis, la DGT se pronuncia sobre si una entidad puede transmitir, en el marco de una operación de reestructuración, BINS pendientes de aplicación a su matriz socio único, cuando esta última había dotado deterioros fiscalmente deducibles de la participación.

Concretamente, el supuesto analizado es el siguiente: una entidad (A) va a recibir, en el marco de una escisión impropia, una rama de actividad de su filial participada al 100% (B). B tiene registradas BINS pendientes de aplicación, las cuales derivan totalmente de pérdidas en la actividad adscrita a la rama de actividad transmitida. En paralelo, como consecuencia de la generación de dichas pérdidas, A dotó sobre la participación en B la respectiva pérdida por deterioro fiscal de cartera, la cual resultó ser fiscalmente deducible por aplicación del artículo 12.3 TRLIS. En la actualidad, los deterioros deducidos en su momento están siendo objeto de reversión por quintas partes de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Transitoria 16^a de la LIS.

La consultante, A, pregunta al órgano si las BINS registradas por B pueden ser objeto de transmisión a A en el marco de la escisión para su posterior compensación y, en el caso de ser aplicable alguna limitación por la dotación de deterioros fiscales de cartera por parte de A, qué ocurre con los deterioros pendientes de revertir que determinan la reducción de BINS.

Para responder a la cuestión, la DGT realiza un análisis de la normativa aplicable a la misma, la cual merece la pena recordar brevemente:

- (i) El artículo 84.2 de la LIS prevé la posibilidad de transmitir BINS pendientes de compensación en el marco de una transmisión de rama de actividad. No obstante, según dicho precepto, cuando la entidad adquirente participe en la transmitente o ambas formen parte del mismo grupo mercantil, la BIN transmitida se reducirá en la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios y el valor fiscal de la participación² (i.e. en las pérdidas de anteriores accionistas por anteriores transmisiones de participaciones).
- (ii) La Disposición Transitoria 16^a de la LIS, en su apartado séptimo, dispone que, a los efectos del artículo 84.2 de la LIS, no serán compensables las BINS correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente, que hayan motivado el registro de depreciaciones de la participación deducibles fiscalmente en la entidad adquirente.

² La finalidad de este precepto es que no puedan traspasarse pérdidas que ya hayan sido materializadas en anteriores socios de la entidad absorbida.

Pérez-Llorca

A la vista de la anterior normativa, la DGT explica que el espíritu y la finalidad de la Disposición Transitoria 16ª debe interpretarse en el sentido de que su objeto es evitar que una misma pérdida pueda ser compensada dos veces. En el caso planteado, esa doble compensación se podría producir a través de un deterioro de valor de la participación que A tiene en B que hubiera sido fiscalmente deducible, y, la correspondiente compensación de dichas BINs en sede de la sociedad absorbente A.

Por ello, la BIN en sede de la entidad transmitente B estaría limitada por el importe de la depreciación que, en su caso, hubiera sido fiscalmente deducible en sede de A.

Para el caso planteado, la DGT aclara lo siguiente:

- (i) Teniendo en cuenta que la normativa trata de evitar un doble aprovechamiento de las pérdidas generadas en la entidad transmitente (B), en caso de que el deterioro registrado por la sociedad A en relación con las participaciones en B no sea un deterioro definitivo, porque se ha producido su efectiva reversión fiscal en A con carácter previo a la operación, las BINs en B no se minorarán en los deterioros que hubieran revertido fiscalmente (i.e. ya sea por la integración de quintas partes o por aumento de fondos propios, desde el año 2013 hasta el momento de la fusión).
- (ii) En relación con los deterioros pendientes de revertir asociados a la participación que A dará de baja como consecuencia de la escisión, dice la DGT que se integrarán en su base imponible con el límite de la renta positiva que genere la restructuración (i.e. equivalente a su transmisión).

Es decir, aclara la DGT que, de haber tenido lugar la reversión de parte del deterioro, la absorbente puede subrogarse en el derecho a la compensación de la parte de las BINs que no se corresponda con el deterioro pendiente de integrar, ya que en este supuesto no se produce un doble aprovechamiento de pérdidas.

Es igualmente razonable concluir pues que para que se produzca la limitación de la Disposición Transitoria 16ª sobre las BINs de la entidad absorbida debe existir una equivalencia entre el ejercicio e importe del deterioro fiscal de cartera pendiente de revertir por la entidad absorbente y las BINs generadas por la participada.

PRINCIPALES CUESTIONES PLANTEADAS EN LOS RECURSOS DE CASACIÓN RECIENTEMENTE ADMITIDOS A TRÁMITE

Auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:231A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites”*.

Auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:275A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“determinar, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, si se deben considerar como "operación principal" o "actividad habitual", o, por el contrario, como "operación accesorio" o "actividad no habitual" (en terminología de la Directiva IVA y de la LIVA, respectivamente), a efectos del cálculo de la prorrata en el IVA, los ingresos procedentes de la transmisión que realiza una holding de participaciones de sus filiales y de la concesión los préstamos, créditos y avales, cuando también realiza para las participadas servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial, por medio de labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y de concesión de préstamos.”*

Auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:240A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.*

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección entre otros- puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario”.

Auto del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:750A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“precisar si, los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos.”*

Auto del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1123A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“determinar si la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma para dejar de aplicar el régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores. 2. Determinar si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido.”*

Auto del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1424A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“determinar si, en interpretación del artículo 141.e) LGT, la diferencia de facultades entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica, únicamente, desde una vertiente puramente objetiva, en la naturaleza de los medios que para tal fin pueden utilizar uno u otro órgano, de modo que, sólo cuando el órgano gestor precise, para la regularización, utilizar alguno de los medios que le están vedados, existiría un vicio de incompetencia; o, por el contrario, hay una reserva legal específica para que sean los órganos de la inspección los únicos competentes para ejercer las funciones administrativas, dentro del procedimiento de inspección en que se inserta tal artículo, dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el caso, en virtud de una lex specialis de preferente aplicación sobre la regla común.”*

Auto del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1420A)

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en *“precisar si la tasa prevista en el artículo 24.1.c) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, y cuantificada en el 1,5 por 100 sobre los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal*

Pérez-Llorca

las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, como sería el caso de una entidad concesionaria del servicio de abastecimiento de agua a un municipio, resulta compatible con el canon satisfecho en su día por la concesión municipal de tal servicio público.”

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

Víctor Tenorio

Abogado

vtenorio@perezllorca.com

T: +34 91 436 04 29

Pérez-Llorca

Sede

Castellana 50
28046 · Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A
28046 · Madrid

—

Diagonal 640, 8º A
08017 · Barcelona

—

110 Bigshopgate
EC2N4AY · London

—

375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

