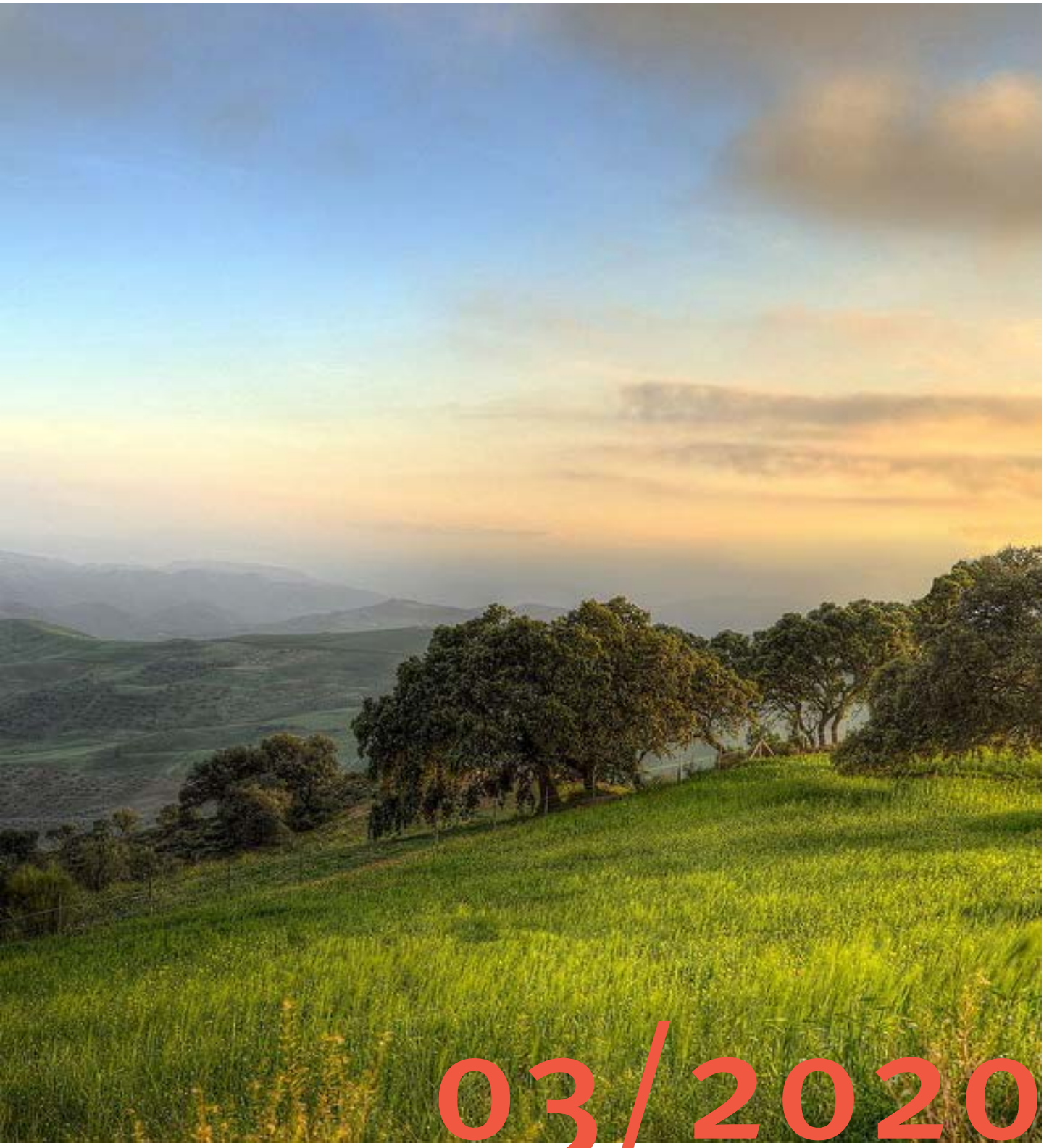
Pérez-Llorca

Newsletter Fiscal



03/2020

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

5 Carta al lector

Artículo Doctrinal

6 La fiscalidad indirecta en la transmisión de hoteles. Un debate todavía abierto
José Azqueta y Víctor Tenorio

Jurisprudencia del TS

8 En la exención por reinversión del IRPF, el plazo de la prescripción para la regularización se inicia al finalizar el plazo de autoliquidación del año en que debió regularizarse el incumplimiento
José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

10 La venta de participaciones societarias de una filial no es prolongación de la actividad principal, por lo que no debe computarse para la determinación de la prorrata del IVA
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

12 La declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU no habilita la solicitud de devolución de ingresos indebidos en el caso de liquidaciones firmes
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

14 La Audiencia Nacional permite la rectificación por parte del sujeto pasivo de bases imponibles del IS procedentes de períodos prescritos
Víctor Tenorio y Alejandra Flores

Doctrina administrativa

16 **Deducibilidad del IVA soportado por una sociedad holding mixta según su afectación al desarrollo de una actividad económica y deducibilidad del IVA vinculado a retribuciones de administradores**
Ignasi Montesinos e Iván Gallego

18 **El TEAC concluye que los servicios prestados y gastos imputados por una casa central a su sucursal española que continúa, en idénticos términos, con la actividad de una entidad filial previa estarán sujetos al IVA**
Ignacio Pascual e Iván Gallego

20 **El AJD en la cancelación de un derecho de opción de compra**
Yi Zhou y Arturo Parellada

Pérez-Llorca

Querido amigo:

En este mes de abril se cumplen dos años desde que decidimos hacer mensual nuestra Newsletter de Fiscal. Gracias a ello, os hemos hecho llegar un mayor número de sentencias, consultas, resoluciones…pero nuestro principal empeño ha seguido siendo que la lectura de la Newsletter, muchas veces rápida porque no hay otro remedio, os aportara algo parecido a la profundidad de esa lectura tranquila y contextualizada que muchas veces no es posible.

Este segundo aniversario coincide con las extrañas y difíciles circunstancias que nuestro país está viviendo, así que no es momento de conmemorar nada, sino de adoptar un compromiso al respecto. Ese compromiso es seguir elaborando esta Newsletter manteniendo el sentido de la misma. En estas fechas en que todos recibimos tanta información relativa al COVID-19, estas páginas van a intentar seguir con el esquema y contenido habitual.

Nuestro despacho ha ido emitiendo y seguirá haciéndolo diversas notas respecto de la normativa que está publicándose en estos momentos al respecto, notas que contienen amplia información y opinión sobre esa normativa, su aplicación práctica, etc., que estamos convencidos que os están ayudando. Allí están tratados los temas fiscales que hasta ahora se han ido publicando y allí seguiremos comentando esos temas con la misma profundidad y sentido práctico que siempre, pero queremos que esta revista siga siendo la misma que era, porque nos tememos que todos los que hojeaban y ojeaban la misma, seguiremos con cargas de trabajo muy similares, si es que no superiores, y queremos que nuestra Newsletter siga siendo ese sustituto de una lectura tranquila y contextualizada. Como decía Robert Frost "en dos palabras puedo resumir cuanto he aprendido acerca de la vida: Sigue adelante" y, por eso, creemos que nuestra Newsletter debe seguir adelante siendo lo que es.

Atentamente,

El equipo de Fiscal de Pérez-Llorca

LA FISCALIDAD INDIRECTA EN LA TRANSMISIÓN DE HOTELES. UN DEBATE TODAVIA ABIERTO

José Azqueta y Víctor Tenorio · Socio y Abogado

La fiscalidad indirecta en la transmisión de inmuebles tiene una gran trascendencia por los posibles costes que tiene asociados y depende a su vez de multitud de factores como son las características propias del inmueble, la condición del transmitente y del adquirente, o de si junto con el inmueble se transmiten otros activos afectos a la actividad empresarial para la que se use el activo en cuestión.

En la práctica del negocio hotelero es cada vez más frecuente que el propietario del inmueble no desarrolle la actividad hotelera directamente, sino que arriende el activo a un tercero, quien se encarga de su explotación comercial mediante un arrendamiento de industria o similar, siendo dicho tercero quien tiene contratado al personal adecuado para llevar a cabo la debida explotación del negocio de explotación hotelera.

Cuando este tipo de propietarios (arrendadores) transmite el activo inmobiliario afecto a la actividad hotelera, no suele realizarlo de forma aislada, sino que junto con el inmueble se transmiten igualmente un conjunto de elementos (mobiliario, autorizaciones y licencias) afectos a la explotación del hotel, que suelen ser propiedad del propio vendedor del hotel.

Como regla general, la transmisión de activos inmobiliarios entre empresarios o profesionales cuando dichos inmuebles están destinados a la actividad hotelera está sujeta al IVA (impuesto recuperable por el comprador, como regla general) y a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) (impuesto no recuperable por el comprador, que suele oscilar entre el 0,5 % y el 2,5 %, dependiendo de la Comunidad Autónoma donde esté localizado el inmueble).
Por otra parte, la situación opuesta se da cuando, junto con el inmueble, se transmiten otros elementos o factores de producción materiales y humanos como pueden ser mobiliario, equipamiento, licencias, autorizaciones o personal afecto a la explotación hotelera, entre otros. Entonces, dicha transmisión se calificaría como de una *unidad económica autónoma*, lo que conlleva que cambie radicalmente la fiscalidad indirecta asociada a dicha transmisión. Así, la transmisión del inmueble no estará sujeta al IVA y al AJD, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), un impuesto no recuperable por el comprador (que es quien lo soporta) que es muy superior al AJD, y oscila entre el 6 % y 11 %. Teniendo en cuenta que el valor de estos inmuebles es muy elevado, la tributación por TPO del inmueble puede significar una reducción muy significativa de la rentabilidad del negocio para el adquirente.

En relación con este tipo de transmisiones, hace ya tiempo que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de mayo de 2016 introdujo incertidumbre en las mismas ya que, en el supuesto concreto analizado en dicha sentencia, la transmisión de las licencias en funcionamiento junto con el inmueble destinado a la explotación hotelera y los activos afectos a la explotación del hotel (instalaciones hoteleras, menaje, existencias, etc.) constituyó, en opinión del Tribunal, la

transmisión de una unidad económica autónoma, aun cuando no se produjo la transmisión del personal afecto a la explotación hotelera que, según entendemos, debe considerarse como "clave" para el desarrollo del negocio.

Por otra parte, hay que tener muy presente que tanto con anterioridad como con posterioridad a dicha sentencia, la Dirección General de Tributos ha establecido que las transmisiones de inmuebles destinados a la explotación hotelera no deben constituir un supuesto de transmisión de una unidad económica autónoma cuando, conjuntamente con el inmueble, se transmitan otros elementos o factores de producción materiales (mobiliario, equipamiento, licencias, autorizaciones u otros.), pero no el personal afecto a la explotación hotelera del inmueble, al no verse acompañada la transmisión de estos activos de la necesaria estructura organizativa de factores de producción humanos que permiten desarrollar la actividad empresarial de explotación del negocio por sus propios medios en sede del transmitente. De hecho, el número de consultas a la Dirección General de Tributos sobre este tema se ha venido incrementando tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo y, en las mismas, se pone de manifiesto que se produce la transmisión de las licencias, uno de los elementos en los que el Tribunal Supremo hacía hincapié.

Consideramos que la posición de la Dirección General de Tributos está en línea con el verdadero negocio subyacente y el propio concepto de empresa/actividad (diferenciando lo que es el arrendamiento del inmueble y la explotación hotelera) a efectos de la imposición indirecta, considerando que la estructura organizativa de factores humanos es un elemento clave en esta actividad, sin el cual no es posible desarrollar la explotación del negocio en cuestión como unidad económica autónoma.

Si bien es cierto que la sentencia del Tribunal Supremo fue un caso muy singular (se trataba de una transmisión intragrupo en la que arrendador del inmueble y explotador del negocio eran del mismo grupo, y en la que el Tribunal considera se utilizó a una de las filiales como "*técnica puramente instrumental*"), también lo es que la misma realiza planteamientos muy taxativos en cuanto a la transmisión de "*elementos necesarios, el edificio con las licencias necesarias para su ocupación y explotación para hotel, para seguir desarrollando una actividad empresarial [...]*", en los que funda su calificación de los activos como de unidad económica autónoma.

En nuestra experiencia, la "doctrina" del Tribunal Supremo en la transmisión de activos hoteleros es algo que nos encontramos en todas las operaciones que asesoramos, ya sea como compradores o vendedores, generando incertidumbres y dificultades en la transacción que se cubren en vía contractual o que debe asumir el comprador, con el consiguiente impacto en precio.

Por todo lo anterior, sería deseable ver algún posicionamiento del Tribunal Supremo, matizando la anterior sentencia, ya que el impacto de la misma en una operación con rentabilidades relativamente ajustadas para el arrendador inmobiliario es muy significativo, y más aún cuando se trata de operaciones intragrupo con el objetivo de refinanciar deuda bancaria y ayudar a que el grupo sea viable.

(Artículo originalmente publicado en El Economista, el 4 de marzo de 2020)

EN LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DEL IRPF, EL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA LA REGULARIZACIÓN SE INICIA AL FINALIZAR EL PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN DEL AÑO EN QUE DEBIÓ REGULARIZARSE EL INCUMPLIMIENTO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:679), Pon. Sr. Toledano Cantero

Como es sabido, la LIRPF establece una exención por reinversión en vivienda habitual para los supuestos en que el contribuyente destine el importe obtenido con la venta de su vivienda habitual a la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Las reglas concretas de aplicación de dicha exención se contienen en el Reglamento del IRPF, donde se prevé que la reinversión pueda realizarse en los dos años siguientes a la fecha de transmisión de la vivienda habitual. En esos casos, el contribuyente estará obligado a hacer constar en su autoliquidación su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados y, si finalmente incumpliera ese compromiso, quedará obligado a presentar autoliquidación complementaria "*en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento*".

En el supuesto controvertido, un contribuyente había transmitido su vivienda habitual en 2005, por lo que aplicó la exención por reinversión en su autoliquidación, comprometiéndose a realizar esa reinversión en 2006 o 2007. Ante el incumplimiento de la condición, la Administración regularizó su situación en febrero de 2012, a lo que se opuso el contribuyente por considerar que ya había prescrito su derecho a liquidar.

La Administración primero y el TSJ de Madrid después rechazaron las pretensiones del contribuyente, lo que determinó la presentación de un recurso de casación que tenía por objeto determinar si en una situación como la planteada, "*el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia el día en que se termina el plazo para presentar la autoliquidación del ejercicio en que se aplicó la exención o aquel en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento, plazo en que debe ser presentada la declaración complementaria del ejercicio durante el que se obtuvo la ganancia finalmente no reinvertida*".

A tenor de la claridad de la disposición reglamentaria transcrita y de la jurisprudencia recaída sobre la misma cuestión, la sentencia rechaza la existencia de prescripción en el caso enjuiciado porque la Administración no podría iniciar ninguna actuación de regularización tributaria tendente a la liquidación del tributo y, por tanto, no se inicia el plazo de prescripción hasta que no se produzcan las dos circunstancias previstas en la regulación legal y reglamentarias: (i) que concluya el plazo de dos años a partir de la transmisión de la vivienda habitual y, además, (ii) que transcurra el plazo

para presentar la declaración complementaria regularizando el incremento de patrimonio que quedó exento. Por tanto, habiéndose producido el incumplimiento el 5 de mayo de 2007, la declaración complementaria pudo presentarse hasta el 30 de junio de 2008, por lo que solo a partir de ese momento puede reprocharse a la Administración su inactividad e iniciase el cómputo del plazo de prescripción de su derecho a liquidar.

Por todo ello, la doctrina establecida en esta sentencia es la siguiente: en caso de incumplimiento del compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, "*el plazo de prescripción del ejercicio de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia el día siguiente a aquel en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se consumó el incumplimiento, que es de dos años a contar desde la fecha de la transmisión de la vivienda habitual en que se obtuvo la ganancia patrimonial*".

LA VENTA DE PARTICIPACIONES SOCIETARIAS DE UNA FILIAL NO ES PROLONGACIÓN DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL, POR LO QUE NO DEBE COMPUTARSE PARA LA DETERMINACIÓN DE LA PRORRATA DEL IVA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:797), Pon. Sr. Cudero Blas

Los sujetos pasivos del IVA que realizan operaciones interiores exentas no tienen derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en el desarrollo de su actividad, aunque podrán aplicar el régimen de prorrata, general o especial, en la medida en que realicen otras actividades sujetas y gravadas por este impuesto.

En el caso enjuiciado, la controversia había surgido porque una entidad financiera consideraba procedente incluir en el numerador y denominador de la prorrata las plusvalías obtenidas con la venta de las participaciones en una filial a través de la que desarrollaba la misma actividad financiera en Andorra. La Administración, sin embargo, rechazó esa interpretación por considerar que las transmisiones referidas debían calificarse como no habituales y, por ello, no se podían tener en cuenta para la determinación del porcentaje de prorrata general.

La Audiencia Nacional, basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta misma cuestión, rechazó las pretensiones de la entidad financiera porque, según el artículo 104.3 de la LIVA y la jurisprudencia invocada, para la determinación del porcentaje de deducción aplicable en régimen de prorrata no se computarán en ninguno de los términos de la relación el importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

Contra la SAN desestimatoria, el sujeto pasivo interpuso recurso de casación que fue admitido a trámite con objeto de determinar si el beneficio obtenido por una entidad bancaria como consecuencia de la transmisión de participaciones sociales en una filial cuya actividad es plenamente coincidente con la del propietario de dicha participación, debe considerarse "operación principal" o "actividad habitual" a efectos del cálculo de la prorrata en el IVA.

Para resolver esa cuestión, la sentencia comentada empieza repasando el contenido del artículo 104 de la LIVA, en el que expresamente se dispone que no se incluirán en el numerador ni en el denominador de la ecuación "*el importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo*".

La sentencia, además, destaca la conveniencia de fundamentar su decisión a partir de la normativa europea, dado que la Directiva resulta directamente aplicable cuando se ha producido una inadecuada transposición. De este modo, analizando la Directiva, constata que no contiene una definición de operación accesoria, por lo que considera esencial acudir a la doctrina del TJUE. Y, después de repasar sus principales sentencias en relación con esta cuestión, llega a la conclusión

de que las operaciones financieras que constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica del sujeto pasivo "*no tienen la condición de operación accesoria. Y tampoco la tienen aquellas que impliquen un empleo significativo de bienes o servicios por los que debe pagarse el IVA*".

De este modo, al trasladar al caso concreto la jurisprudencia europea y la de la propia Sala, llega a la conclusión de que la operación controvertida "*es accesoria, porque no es prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad financiera del sujeto pasivo. Mediante la venta de acciones contemplada se hace efectiva la transmisión íntegra de una entidad bancaria con la finalidad de cumplir con la obligación legal de reducir su participación* (...). *Es, en definitiva, una operación que no es prolongación de la actividad financiera principal, ni comporta un empleo muy significativo de bienes y servicios en los términos que, según la doctrina del TJUE, excluirían la accesoriedad*".

Consecuentemente, desestima el recurso de casación y también la petición de plantear la cuestión prejudicial, estableciendo como doctrina jurisprudencial que la transmisión de participaciones de una filial "*no es prolongación de la actividad financiera principal, ni comporta un empleo muy significativo de bienes y servicios en los términos que, según la doctrina del TJUE, excluirían la accesoriedad, lo que determina que no puedan tenerse en cuenta para la determinación del porcentaje de prorrata general*".

LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IIVTNU NO HABILITA LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL CASO DE LIQUIDACIONES FIRMES

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:722), Pon. Sr. Toledano Cantero

En la sentencia enjuiciada se plantea un nuevo conflicto relacionado con la aplicación del IIVTNU que, por su relevancia en todo el ordenamiento jurídico, debe ser expresamente destacado. Se trata de la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos en relación con liquidaciones que habían devenido firmes.

En el caso enjuiciado, el ayuntamiento había liquidado el impuesto correspondiente a una transmisión hereditaria en abril y mayo de 2012. Las deudas liquidadas fueron oportunamente satisfechas por los contribuyentes, que no interpusieron recurso alguno contra dicho acto de liquidación. Pero, tres años después, en diciembre de 2015, los contribuyentes presentaron una solicitud de devolución de ingresos indebidos por entender que el método de cálculo aplicado distorsiona el incremento de valor de los terrenos (solicitaban la aplicación de la "fórmula Cuenca").

Desestimada la solicitud por parte del ayuntamiento y del Tribunal Económico-Administrativo Municipal, el contribuyente presentó recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº2 de Toledo, que estimó el recurso en sentencia de 11 de mayo de 2018. Contra dicha sentencia, el ayuntamiento interpuso recurso de casación que cuestionaba la idoneidad de la fórmula de cálculo asumida por la sentencia recurrida y, también, la admisibilidad de una revisión de actos de liquidación que habían devenido firmes.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia analizada comienza destacando que en el supuesto enjuiciado no existe ninguna duda de la existencia de incremento de valor de los terrenos, por lo que no se está en ningún caso ante un supuesto afectado por la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017. Además, matiza que "*incluso para el supuesto de la citada declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional ha introducido una precisión sobre el alcance concreto del fallo, al declarar que* (...) *únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de la publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza...*".

Por todo ello, dado que en el caso enjuiciado se trataba de una liquidación firme en la que ni siquiera se cuestionaba la existencia de un incremento de valor de los terrenos, "*es obvio que no cabe la revisión de las liquidaciones firmes, puesto que la aplicación del dicho precepto y del sistema de cálculo de la base imponible que previene no arroja un resultado que incurra en el alcance confiscatorio y vulnerador del artículo 31.1*".

Consecuentemente, la doctrina fijada en esta sentencia es que "*en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLRHL efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del IIVTNU que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso, la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre*".

LA AUDIENCIA NACIONAL PERMITE LA RECTIFICACIÓN POR PARTE DEL SUJETO PASIVO DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DEL IS PROCEDENTES DE PERÍODOS PRESCRITOS

Víctor Tenorio y Alejandra Flores · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:4496)

La sentencia de referencia resulta de especial interés puesto que la AN ha establecido que es posible, al rectificar una autoliquidación del IS, el reconocimiento de bases imposibles negativas producidas en ejercicios prescritos, equiparando el derecho del contribuyente a la potestad de la Administración Tributaria a comprobar los créditos fiscales durante un plazo de 10 años.

En el supuesto planteado, en las cuentas anuales de la sociedad correspondientes a los ejercicios 2003 a 2010 se incluyeron determinadas revalorizaciones de activos, utilizando como contrapartida cuentas de ingresos que no fueron objeto de ajuste fiscal y que, por tanto, formaron parte de la base imponible declarada.

No obstante, en el ejercicio 2013 se corrigieron las cuentas anuales de la sociedad al considerar que se produjeron errores contables en el registro de los ingresos de los ejercicios 2003 a 2010 (gran parte de ellos, prescritos) y se estableció que dichas revalorizaciones no debieron tener efecto fiscal alguno, por lo que no debían haber supuesto un ingreso computable para la sociedad, siendo procedente un ajuste negativo en el IS de la entidad.

De esta forma, el recurrente solicitó la rectificación de su autoliquidación del IS del ejercicio 2012-2013 (ejercicio partido) para que se le reconocieran las bases imponibles generadas como consecuencia de la corrección de errores en las cuentas anuales desde el ejercicio 2003. Su argumentación se basaba en que existe un plazo de 10 años para comprobar créditos fiscales, entre los que se encuentran las bases imponibles negativas, de conformidad con la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación de la LGT.

No obstante lo anterior, tanto la Inspección como el TEAC concluyeron que había prescrito el derecho de la recurrente para rectificar su autoliquidación, pues el límite de los 10 años solo opera en favor de la Administración pero no del administrado que, en cualquier caso, únicamente cuenta con el plazo de cuatro años de prescripción.

Pues bien, la AN señala que no existía en este caso ningún impedimento para que Administración reconociese el derecho de la sociedad a consignar en su declaración, dentro del apartado previsto para ello, las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos que deberían resultar de la correcta aplicación de la norma.

La AN se basa en el principio de regularización íntegra y, principalmente, en el efecto que este principio tiene en la modificación de la LGT operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que establece el reconocimiento de la Administración a comprobar créditos fiscales durante un plazo de 10 años. De acuerdo con el criterio de la AN, la Ley 34/2015 ha regulado, por un lado, un plazo

de 10 años durante el cual la Administración puede comprobar los créditos fiscales, como es el caso de las bases imponibles negativas o las deducciones y, por otro, en la exposición de motivos de dicha norma se establece de forma inequívoca que dicho derecho ha de llevar aparejado el reconocimiento de idéntico derecho a favor del contribuyente.

Así la AN señala de manera contundente que "*no alcanzamos a entender por qué motivo ha de entenderse que un derecho, el de la Administración, puede resultar desproporcionadamente más amplio que el correlativo del contribuyente cuando ambos, como hemos expuesto, van encaminados al mismo fin, que no es otro que la de alcanzar una tributación correcta y acorde con la capacidad contributiva realmente manifestada, y el propio legislador se ha molestado en dejar constancia, con la meridiana claridad que hemos expuesto, de su opinión al respecto*".

Además de lo anterior, también señala la AN que la actitud llevada a cabo por la Administración es contraria al principio de buena administración y de regularización íntegra.

En resumen, mediante la rectificación de una autoliquidación de un periodo no prescrito se habilita la posibilidad de rectificar asimismo los errores vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Como adelantamos en nuestra Newsletter de septiembre de 2019, en atención al principio de regularización íntegra, la Administración Tributaria está facultada para comprobar las bases imponibles negativas y otros créditos fiscales durante un plazo de 10 años, por lo que la Administración igualmente tendría la potestad (u obligación) de corregir todos aquellos créditos fiscales generados en los últimos diez años (al menos, en el seno de un procedimiento de inspección), tanto en lo que le favorece como en lo que le perjudica a la Administración Tributaria.

Igualmente, con estos pronunciamientos, cabría reconsiderar el criterio de la Administración Tributaria respecto a la no deducibilidad de gastos contables registrados en un ejercicio posterior a su devengo si dicho gasto es imputable a ejercicios prescritos, al menos, cuando en dichos ejercicios prescritos se hubiera generado una base imponible previa susceptible de comprobación por la Administración Tributaria[1].

Por último, hay que tener en consideración que este criterio está en línea con la sentencia del TSJ de Madrid de 10 de abril de 2019 (ECLI:ES:TSJM:2019:2966) y con el mantenido por la DGT[2] en lo que respecta a la consignación de deducciones por I+D+i generadas en ejercicios prescritos.

[1] Pensemos por ejemplo en aquellos supuestos en los que la Administración imputa pérdidas de deterioros de valor de inmovilizado registrados en el ejercicio 2014 a ejercicios prescritos, en aplicación de las consultas V3436-15 o V1607-16.
[2] Entre otras, en sus contestaciones a las consultas número V0751-15 y V2400-14.

DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO POR UNA SOCIEDAD HOLDING MIXTA SEGÚN SU AFECTACIÓN AL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DEDUCIBILIDAD DEL IVA VINCULADO A RETRIBUCIONES DE ADMINISTRADORES

Ignasi Montesinos e Iván Gallego · Abogados

Resolución del TEAC de 26 de febrero de 2020 (R.G. 3698/2016)

El TEAC se pronuncia en la presente resolución sobre la procedencia de la deducción de determinadas cuotas soportadas del IVA por una entidad que tiene la consideración de holding mixta de acuerdo con el criterio del contribuyente, lo cual no es compartido completamente por la Inspección.

En concreto, la Inspección consideró que no procedía la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA soportadas por parte de la mencionada entidad y, en particular, las derivadas de los siguientes servicios:

(i) Servicios prestados por dos miembros de su consejo de administración en concepto de retribución a los miembros del consejo de administración de la sociedad, sin que exista a este respecto una previsión estatutaria que determine su retribución.

(ii) Servicios prestados por dos entidades que no están vinculadas de forma exclusiva. Son los servicios de gestión prestados por parte de la holding a alguna de sus entidades participadas.

(iii) Gastos generales propios de cualquier sociedad (v.g. luz, agua, asesoría fiscal o limpieza).

Conviene destacar en este punto que, en el caso en cuestión, la sociedad facturaba exclusivamente servicios a una de sus filiales, pretendiendo la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA soportadas por los gastos en que incurre.

En primer lugar, el TEAC comienza realizando un prolijo análisis de la deducción de las cuotas del IVA soportadas por entidades holding mixtas a la luz de la abundante jurisprudencia comunitaria al respecto.

Derivado de dicho análisis, concluye que la calificación de la sociedad como "*holding mixta*" la habilita para la deducción de las cuotas soportadas por gastos y servicios recibidos vinculados con los servicios que son objeto de ulterior prestación a las filiales que den derecho a deducción, aunque establece la posibilidad de limitar el derecho a deducción del IVA soportado cuando los servicios prestados a las filiales estén exentos de tributación o cuando se presten servicios únicamente a alguna de sus filiales pero no a otras.

A la luz de lo anteriormente expuesto, el TEAC procede a realizar un análisis individualizado de cada uno de los gastos cuyas cuotas del IVA soportadas son objeto de controversia. A estos efectos:

(i) En relación con las cuotas del IVA soportado por los servicios correspondientes a la remuneración de miembros del consejo de administración, el TEAC concluye que tales gastos tendrán la consideración de liberalidades porque no reúnen los requisitos previstos en la normativa mercantil para establecer su obligatoriedad (i.e. constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos).

En este sentido, señala que la ausencia de obligatoriedad y del carácter bilateral o sinalagmático de la prestación, en el ámbito del IVA, supone que no exista una prestación de servicios en los términos previstos en el artículo 4 de la ley del IVA y, por ende, que se rechace la deducción de las cuotas del IVA soportadas por la prestación de dichos servicios.

(ii) Por último, en relación con el resto de servicios recibidos (i.e. servicios no relacionados de forma exclusiva con la filial a la que la sociedad factura los servicios adquiridos y gastos generales), el TEAC considera que la prestación continuada de servicios a sus filiales, no acompañada de la puntual facturación de los mismos, determina que parte de la actividad desarrollada por la sociedad, en particular, la consistente en la tenencia de valores en sus filiales, así como los servicios prestados a las mismas sin facturación, debe calificar como actividad no económica a efectos de IVA.

Por consiguiente, el TEAC concluye que habría de admitirse una afectación parcial de dichos servicios recibidos a la prestación de los servicios por parte de la holding a la filial y, con ello, considerar que las cuotas del IVA soportado por estos conceptos serían parcialmente deducibles según el criterio de reparto que se establezca considerando a tal efecto la actividad económica y no económica desarrollada por la holding.

EL TEAC CONCLUYE QUE LOS SERVICIOS PRESTADOS Y GASTOS IMPUTADOS POR UNA CASA CENTRAL A SU SUCURSAL ESPAÑOLA QUE CONTINÚA, EN IDÉNTICOS TÉRMINOS, CON LA ACTIVIDAD DE UNA ENTIDAD FILIAL PREVIA ESTARÁN SUJETOS AL IVA

Ignacio Pascual e Iván Gallego · Abogados

Resolución del TEAC de 23 de enero de 2020 (R.G. 5047/2016)

En la presente resolución, el TEAC ha fijado los criterios para la determinación de la tributación en el IVA de los servicios prestados por una casa central a su sucursal que se encuentra localizada en el TAI.

El caso presenta a un grupo de entidades dedicadas al sector asegurador formado por, entre otras, una sucursal española (que pertenece a un grupo a efectos del IVA) que recibe servicios (de gestión de la actividad y de sus inversiones, marca y tecnología) y también le son imputados gastos de su casa central radicada en Irlanda. El grupo asegurador entendió que estas transacciones internas no constituían hecho imponible del IVA.

La sucursal tiene su origen en una filial que se disolvió, siendo asignados todos sus activos y pasivos a dicha sucursal en el marco de una restructuración interna del grupo. Con anterioridad a dicha reorganización, la filial recibía idénticos servicios de gestión desde su matriz radicada en el extranjero. La filial española era sujeto pasivo de esas operaciones a efectos del IVA, cuyas cuotas soportaba por la vía de la auto-repercusión. Esto suponía un coste económico para esta filial, habida cuenta de que la actividad aseguradora no da derecho a la deducción del IVA.

La Inspección considera que las transacciones entre la casa central y la sucursal, en este caso, están sujetas al IVA.

El Tribunal llega a esta conclusión basándose, como primera vía, en la jurisprudencia del TJUE emanada a partir del asunto 210/04, FCE Bank PLC, que considera sujetas al IVA las transacciones entre la casa central y una sucursal que asume por sí misma los riesgos económicos derivados de su actividad (es decir, la sucursal realiza una actividad económica independiente).

En este caso quedó probado que la sucursal española asumía sus propios riesgos en la medida en la que contaba con sus propias reservas técnicas y operacionales que la hacían distinguible de la entidad irlandesa a la que pertenecía. Asimismo, la sucursal mantuvo los mismos activos, desarrollando las mismas funciones y asumido idénticos riesgos a la filial que sucedió. En consecuencia, la asunción del riesgo de la actividad, con dotación suficiente para hacer frente al mismo, junto con la existencia de una vinculación directa e inmediata de los responsables de la entidad con las consecuencias económicas de su gestión, delimitan a la entidad española como un sujeto pasivo diferenciado a efectos del IVA con respecto a su casa central.

Asimismo, el Tribunal refuerza la conclusión anterior con apoyo en los razonamientos del asunto C-7/13, Skandia Sverige. En dicho pronunciamiento, el TJUE concluye que los servicios prestados por

una casa central, establecida en un país tercero, a su sucursal, radicada en un Estado miembro, cuando esta última forma parte de un grupo de IVA, se encuentran sujetos al IVA al tratarse el grupo de un sujeto pasivo independiente.

Dado que la sucursal española pertenecía a un grupo de IVA, el TEAC aplica a dicha jurisprudencia para liquidar el impuesto a la sucursal española, pese a que los grupos de IVA no se configuran de forma análoga en la normativa española y en la Directiva. Aun así, considera que tales diferencias no son relevantes a los efectos de aplicar la jurisprudencia comunitaria.

Señalamos que si bien esta resolución no constituye criterio reiterado es muy posible que otras sigan esta línea argumental. Asimismo, consideramos reseñable en la resolución el apoyo del Tribunal en doctrina que tradicionalmente ha surgido y evolucionado en el ámbito de la imposición directa (*vr. gr.* enfoque de la substancia sobre la forma en reorganizaciones empresariales) y la utilización para ello del análisis funcional.

EL AJD EN LA CANCELACIÓN DE UN DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA

Yi Zhou y Arturo Parellada · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V0102-20, de 17 de enero de 2020

A través de esta consulta, la DGT se pronuncia sobre cuál debe ser la base imponible en la cancelación de un derecho de opción de compra sobre un bien inmueble en el ITP-AJD, en su modalidad de AJD.

La consultante es una entidad de intermediación de compraventa de viviendas habituales de particulares. Durante un plazo de 90 días, la consultante busca comprador de las viviendas de sus usuarios y pone a disposición de sus usuarios un préstamo por el precio mínimo de venta de las viviendas. Para garantizar la devolución de dicho préstamo, los usuarios conceden una opción de compra gratuita sobre dicha vivienda, que pueda ser adquirida por la consultante por el precio del préstamo en el caso de impago. Una vez que la consultante encuentre un comprador, se procede a cancelar la opción de compra.

La cancelación de una opción de compra no está sujeta a TPO, por no constituir hecho imponible de dicha modalidad del impuesto. Por tanto, siempre y cuando la cancelación se formalice en escritura pública y siempre que su constitución haya sido inscrita en el Registro de la Propiedad, dicha escritura cumpliría todos los requisitos previstos en el artículo 31 de la LITPAJD para estar sujeta y no exenta de la modalidad de AJD.

Respecto a la base imponible del AJD, la regla general prevista en el artículo 30 de la LITPAJD se remite al valor declarado del objeto de la escritura, pero no prevé ninguna regla específica para determinar cómo debe cuantificarse el valor de la opción a efectos de su tributación en AJD, al contrario de lo que sucede con el TPO. Así, a efectos de TPO, el artículo 14.2 de la LITPAJD recoge que la base imponible será (i) el precio o prima pactado o, si fuere inferior, (ii) el 5 por ciento de la base imponible de la operación principal (i.e. la compraventa).

Pues bien, a pesar de las reglas anteriores están expresamente previstas para la determinación de la base imponible del TPO, la DGT considera que, por aplicación de la analogía, dichas reglas deben ser extensible al ámbito del AJD.

Respecto a la aplicación de la analogía en la determinación de la base imponible del AJD mediante reglas previstas para el TPO, la DGT considera que la misma no se encuentra expresamente prohibida por el artículo 14 de la LGT. Asimismo, la aplicación de la analogía es posible en este supuesto porque: (i) no existe una ley que resulte expresamente aplicable al caso controvertido, (ii) la materia legislada es semejante a la materia carente de norma y (iii) existe la misma razón para aplicar al AJD el precepto establecido respecto del TPO. Este criterio ya había sido aplicado por la DGT en otras consultas vinculantes (v.g. 0685 y 0375, de 1999), en relación con la determinación de la base imponible del AJD en la constitución de una opción de compra y a contrato de arrendamiento de inmueble.

Por todo ello, la DGT concluye que para el cálculo del AJD derivado de una escritura de cancelación de opción de compra, en el caso de no establecerse una prima de opción, se tomará como base el 5 por 100 de la base aplicable al contrato de compraventa, es decir, el 5 por 100 del valor real del inmueble.

Pérez-Llorca

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
Asociado
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 Bishopsgate
London EC2N 4AY
—
375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York