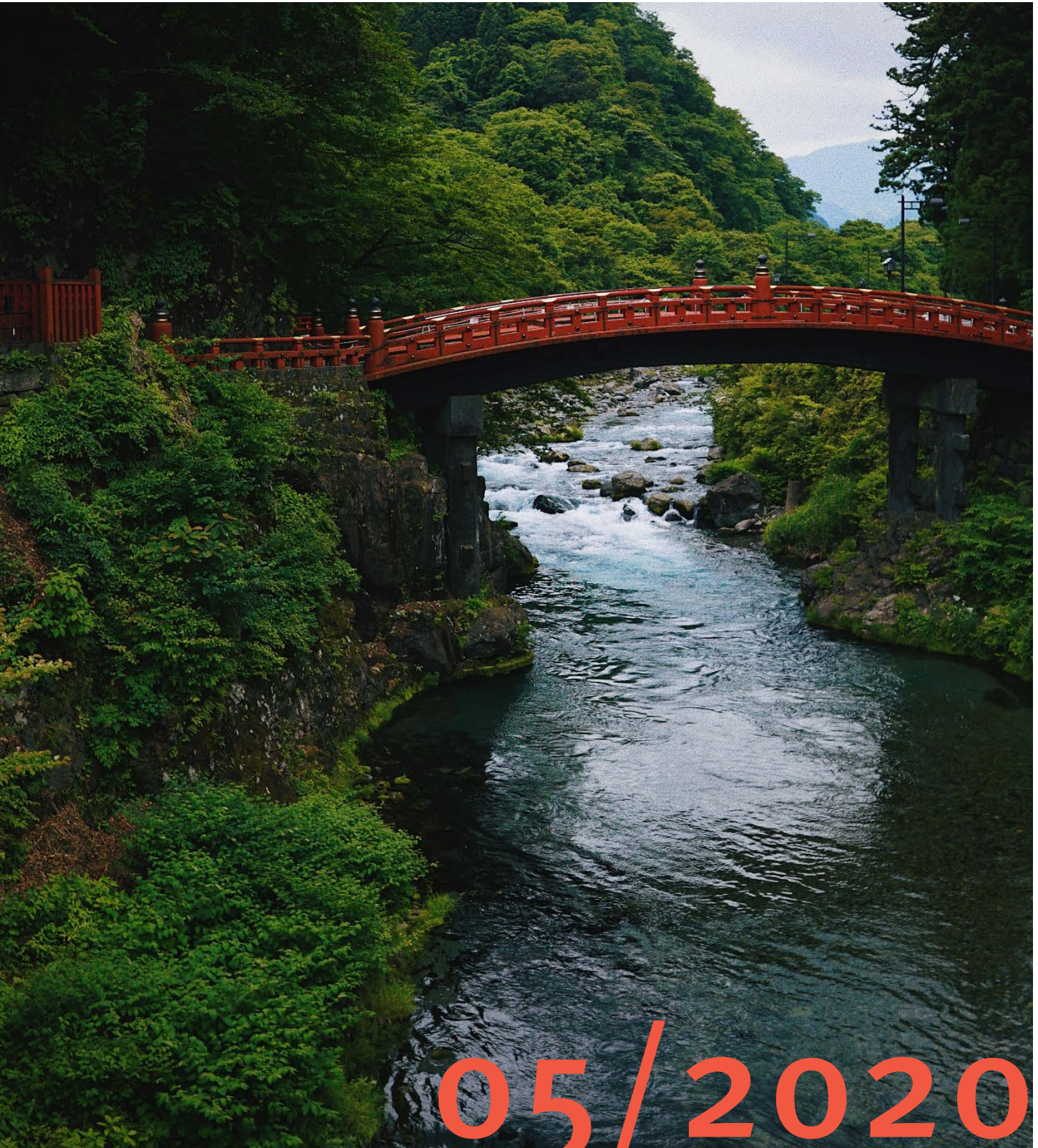


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



05/2020

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 En el ISD, el 3% de valoración del ajuar doméstico no debe aplicarse al importe del caudal relicto, sino al importe de los bienes susceptibles de contar con ajuar

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

8 El principio de buena administración exige anular las liquidaciones del IBI cuando se anulan los valores catastrales, sin necesidad de esperar a que se fijen nuevos valores catastrales

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

10 Para el cálculo de la prorrata del IVA de una entidad holding no deben computarse las operaciones financieras de derivados, pero sí las operaciones de venta de participaciones del grupo

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

12 La declaración anual del IVA no tiene efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda de los correspondientes períodos mensuales o trimestrales

Norma Peña i Bagés y Diego Marín-Barnuevo

Jurisprudencia del TJUE

14 No puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente a efectos del IVA por el mero hecho de disponer de una filial

Ignacio Pascual e Iván Gallego

Otra Jurisprudencia de interés

16 La AN afirma que las actas de comprobado y conforme en el IS no alcanzan a las bases imponibles negativas pendientes de compensar

Daniel Olábarri y Roger Morera

18 El cálculo de la limitación a la absorción de BINS en procesos de reestructuración debe tener en cuenta el histórico de las aportaciones realizadas a los fondos propios de la entidad transmitente de estas

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

21 No cabe comprobar los ejercicios prescritos para la cuantificación del fondo de comercio con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos

Carolina Oliver y Yi Zhou

22 La AN resuelve que para determinar la procedencia de la exención en las indemnizaciones por despido, la prueba indiciaria debe estar motivada, no siendo suficiente la mera enunciación de tales indicios

Alejandra Flores y Laura Enjuanes

24 Los administradores también se podrán beneficiar de la exención prevista en el artículo 7.p) de la ley del IRPF para trabajos realizados en el extranjero

Alejandra Flores y Santiago Morán

26 La aportación no dineraria de un inmueble junto con la asunción de la deuda asociada al mismo son una única convención liquidable por operaciones societarias del ITPAJD, sin que sea de aplicación liquidación alguna por transmisiones patrimoniales onerosas

Ignasi Montesinos y Arturo Parellada

Doctrina administrativa

28 Primera contestación de la DGT sobre la aplicación del tipo del IVA del 0% a las entregas a entidades de derecho público de bienes necesarios para combatir el covid-19

Viktoriya Petkova y Santiago Morán

30 La DGT confirma su criterio acerca del devengo del IVA en la renegociación del precio de los contratos de arrendamiento

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

EN EL ISD, EL 3% DE VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO NO DEBE APLICARSE AL IMPORTE DEL CAUDAL RELICTO, SINO AL IMPORTE DE LOS BIENES SUSCEPTIBLES DE CONTAR CON AJUAR

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2020 (rec. 4521/2017), Pon. Sr. Navarro Sanchís

El artículo 15 de la Ley del ISD dispone que el ajuar doméstico “*formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje*”.

La aplicación de esta norma ha sido siempre controvertida por las dificultades impuestas a los contribuyentes para acreditar que no existía ajuar doméstico o que, en caso de existir, tenía un valor sensiblemente inferior al previsto en la norma.

El caso enjuiciado refleja ese rechazo administrativo a admitir una valoración del ajuar doméstico inferior, porque pese a que el caudal relicto estaba compuesto en un 99,97% por acciones y, por tanto, era razonable entender que la base sobre la que debía aplicarse el 3% no debería incluir ese valor, la Administración desestimó esa interpretación y calculó el ajuar doméstico mediante la aplicación del 3% al valor total del caudal relicto.

Los contribuyentes reclamaron ante el TEAC, que desestimó la reclamación interpuesta, y después ante el TSJ de Madrid, que también rechazó las pretensiones de los contribuyentes por entender que el concepto de ajuar doméstico en el ISD viene determinado en la ley “*con referencia al «caudal relicto» y en el reglamento a la «masa hereditaria», conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto «el caudal relicto» como «la masa hereditaria», siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes*”.

Contra esa sentencia se interpuso recurso de casación, que fue admitido a trámite con el objeto de determinar qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico a los efectos de aplicar la presunción del artículo 15 LISD.

Para resolver esta cuestión, la Sala comienza analizando el concepto de ajuar doméstico, destacando que la STS de 20 de julio de 2016, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, había establecido una interpretación que se correspondía con la seguida por la sentencia del TSJ de Madrid recurrida. Pero inmediatamente después añade que otras sentencias anteriores habían establecido otro criterio distinto.

Después analiza el concepto usual de “ajuar doméstico” y pone de manifiesto que se refiere a “*una serie de bienes indispensables para el funcionamiento de la vida personal y familiar, de ámbito*

Pérez-Llorca

objetivo que ofrece perfiles algo imprecisos pero que, en todo caso, se refiere a categorías concretas de bienes, excluyendo los demás”.

Todo ello le permite llegar a la conclusión de que el ajuar doméstico comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia, basándose en los siguientes motivos: (i) el artículo 15 LISD habla de ajuar doméstico sin dar una definición propia, por lo que debe entenderse que se remite a su sentido usual, para cuya valoración establece una regla de valoración que admite prueba en contrario; (ii) la regla de valoración se establece por referencia al caudal relicto, pero admite prueba en contrario, por lo que parte de la idea de que el ajuar doméstico lo componen determinados bienes concretos; (iii) la tesis de la Administración neutraliza de facto toda posibilidad de prueba en contrario, lo que iría en contra de la lógica del precepto, que no establece una presunción *iuris et de iure*; (iv) el artículo 34 RISD también parece referirse a bienes concretos, cuando habla de “*inventaria*” o “*adicional*”; (v) la valoración inexorable del ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto es contraria a los principios de capacidad económica e igualdad.

Por todo ello, la doctrina fijada en la sentencia analizada es la siguiente:

1. El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4. Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.
2. En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.
3. Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3%.
4. El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3%, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

La sentencia cuenta también con un voto particular, formulado por los magistrados Díaz, Montero y Merino, basado en la existencia de una interpretación distinta contenida en distintas sentencias del TS, lo que permitiría afirmar que *“a la vista de la regulación legal y a las aportaciones que ha realizado la jurisprudencia, la aplicación normativa no presenta –no presentaba- dificultades. Así se presume la existencia de ajuar doméstico en la masa hereditaria y se presume que su valor se corresponde con el 3% del caudal relicto, sin deducción alguna”*. Entiende también este voto particular que la sentencia se apartó de la cuestión casacional objetiva recogida en el auto de admisión del recurso y, finalmente, rechaza las conclusiones de la sentencia por considerar que *“resulta evidente que existen casos, como el que nos ocupa, que aplicar el importe resultante de aplicar el 3% resulta excesivo y desproporcionado, cuestionando el principio de capacidad económica como medida; lo que arroja duda sobre la constitucionalidad del precepto, por lo que, en la línea seguida en otras cuestiones, hubiese sido aconsejable plantear la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 15.”*

EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EXIGE ANULAR LAS LIQUIDACIONES DEL IBI CUANDO SE ANULAN LOS VALORES CATASTRALES, SIN NECESIDAD DE ESPERAR A QUE SE FIJEN NUEVOS VALORES CATASTRALES

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:966), Pon. Sr. Cudero Blas

La gestión dual del IBI genera muchos problemas por la insuficiente coordinación de las consecuencias de la impugnación de la base imponible y de los demás elementos de la liquidación tributaria.

Como es sabido, el artículo 65 TRLRHL dispone que *“la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”*. Pero, después de esa clara determinación del régimen de impugnación de la base imponible, no se establecen claramente sus consecuencias, aunque el artículo 224 LGT dispone que *“si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”*.

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente había impugnado en 2007 la valoración catastral utilizada para la determinación del IBI y el TEAR estimó la reclamación en abril de 2009, declarando nulos los citados valores catastrales.

El Catastro, en ejecución de la resolución, dictó un nuevo valor catastral en noviembre de 2014, que también fue impugnado a través del incidente de ejecución, lo que motivó una nueva resolución del TEAR, de marzo de 2015, anulatoria de esa segunda valoración.

Por su parte, el ayuntamiento había anulado en noviembre de 2014 las liquidaciones de los años 2008 a 2014, para aplicar los nuevos valores establecidos por el Catastro. Pero cuando se anularon por segunda vez los valores catastrales, en marzo de 2015, y el contribuyente solicitó la devolución de lo ingresado, el ayuntamiento desatendió su solicitud, lo que determinó la presentación del correspondiente recurso contencioso-administrativo.

El recurso fue estimado en primera instancia, pero el TSJ de Canarias consideró en apelación que *“no procede declarar la obligación del Ayuntamiento de llevar a cabo nuevas liquidaciones, mientras no exista una resolución de la Gerencia del Catastro, que rectifique los valores catastrales. En este proceso no se puede rectificar el valor catastral o declarar la devolución de ingresos indebidos, mientras no se rectifique la valoración catastral que ignoramos en este momento si será inferior o superior a la vigente”*.

Pérez-Llorca

Contra esa sentencia se interpuso recurso de casación que tenía por objeto determinar si la anulación de los valores catastrales conlleva también la nulidad de las liquidaciones del IBI o si, por el contrario, esas liquidaciones deben considerarse válidas hasta que el Catastro realice la pertinente rectificación de valores catastrales.

Para resolver esta cuestión, la Sala comienza recordando su reciente jurisprudencia en relación con la impugnación de liquidaciones del IBI en caso de anulación de valoraciones catastrales, y poniendo de manifiesto que el “principio de buena administración” impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites.

Ese principio, según recuerda la sentencia, *“reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen”*.

Todo ello le lleva a entender que las liquidaciones del IBI deben ser inmediatamente anuladas en el momento en que se produce la anulación de los valores catastrales, porque de lo contrario se estaría imponiendo al contribuyente *“una carga innecesaria, ilógica y desproporcionada, impropia de una Administración que debe atemperar su conducta a la Ley cuando se ha comprobado que la base imponible del impuesto girado al contribuyente es contraria a Derecho”*.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia analizada es la siguiente: la Hacienda Local *“debe atemperarse a la decisión que adopte el órgano competente de “gestión catastral” y, si ésta es anulatoria de la valoración que le permitió girar el tributo, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes sin esperar a que se produzca un expresa modificación del padrón, a salvo su derecho, en los términos que legalmente procedan, a emitir nuevas liquidaciones conforme a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho”*.

PARA EL CÁLCULO DE LA PRORRATA DEL IVA DE UNA ENTIDAD HOLDING NO DEBEN COMPUTARSE LAS OPERACIONES FINANCIERAS DE DERIVADOS, PERO SÍ LAS OPERACIONES DE VENTA DE PARTICIPACIONES DEL GRUPO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:953), Pon. Sr. Cudero Blas

El artículo 104 LIVA establece la regla de prorrata y dispone que, para la determinación del porcentaje de deducción, no se computará, entre otros, el importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

La aplicación de esa regla plantea algunos problemas en la práctica, especialmente en los supuestos de determinación de la prorrata a las empresas holding.

En el supuesto enjuiciado, la empresa holding en régimen de prorrata era una sociedad que tenía por objeto desarrollar actividades de planificación estratégica, desarrollo y evolución del grupo, que percibe dividendos y realiza operaciones de concesión de préstamos y de prestación de otros servicios corporativos a las sociedades participadas, operaciones de seguros y de prestación de otros servicios centrales corporativos a determinadas participadas.

Como consecuencia de un procedimiento inspector, la Administración modificó el porcentaje de prorrata calculado por el sujeto pasivo para incluir en el denominador de la fracción el importe de una serie de operaciones financieras de derivados (por considerar que se realizan con habitualidad y no son accesorias) y, también, el importe de las plusvalías obtenidas por la transmisión de participaciones (por considerar que estas operaciones no eran de mera tenencia, sino que suponen una prolongación directa y permanente de la actividad de la empresa).

El TEAC y la Audiencia Nacional confirmaron la interpretación de la Inspección, lo que motivó la interposición del recurso de casación que tenía por objeto determinar si las operaciones controvertidas tienen la consideración de operación principal o accesoría, habitual o no habitual, a los efectos del cálculo de la prorrata del IVA.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia comienza recordando que el artículo 174.2.b) de la Directiva 2006/112, establece que para el cálculo de la prorrata deberán excluirse “*la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias o financieras*”. Seguidamente reconoce que la identificación de las actividades que tienen la consideración de accesorias es difícil, porque la doctrina del TJUE no sigue un único criterio al respecto, sino que pondera la concurrencia en la misma de distintas circunstancias: (i) que la actividad sea una prolongación necesaria de la actividad principal; (ii) el grado de utilización en esa actividad de los bienes y derechos adquiridos con derecho de deducción de las cuotas de IVA soportadas; (iii) la proporción que represente esa actividad respecto del volumen total de negocios del sujeto pasivo.

En relación con la venta de participaciones, a tenor del concepto de actividades económicas contenido en el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE y en el artículo 5 LIVA, considera la sentencia que la venta de participaciones en empresas del grupo es una actividad económica que determina su condición de sujeto pasivo del IVA y, además, constituye una de las principales actividades del sujeto pasivo, por lo que debe rechazarse que pueda considerarse “accesoria”.

El principal fundamento de esa conclusión es que esas operaciones de adquisición y transmisión de participaciones sociales tiene como función desarrollar actividades de planificación estratégica, desarrollo y evolución del grupo. Y ello se traduce en una directa implicación en la organización y realización de las actividades económicas de prestación de servicios que las entidades participadas ponen a disposición de los consumidores en el mercado económico de producción y distribución de bienes y servicios. Por todo ello, considera que *“nos hallamos ante una actividad que es, realmente, una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad principal de la compañía”*.

En relación con las operaciones con derivados financieros, considera la sentencia que no están sujetas al IVA, por lo que el resultado de las mismas no deberá incluirse para el cálculo de la prorrata. El principal fundamento de esa conclusión es que dichas operaciones no son actividad habitual del sujeto pasivo y, además, tampoco son realizadas directamente por él, pues se limita a contratar con entidades financieras productos derivados con una finalidad esencial: cubrir el riesgo de fluctuación de la divisa o del cambio del interés en relación con las distintas actividades que realiza en el ámbito de su actividad empresarial. Por tanto, el servicio no es prestado por el sujeto pasivo, sino por la entidad financiera que ofrece el producto y que lo liquida, al vencimiento o anticipadamente, en los términos que figuran en el contrato.

Por todo ello, concluye la sentencia sentando una doctrina jurisprudencial que, lógicamente, está referida *“a las concretas circunstancias del caso, esto es, a las específicas actividades que realiza la compañía recurrente”*, y que establece lo siguiente:

“1. La venta de participaciones en empresas del grupo no merece la calificación de accesoria en las concretas circunstancias del caso por cuanto la entidad realiza para las participadas servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial, mediante labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y de concesión de préstamos, lo que permite concluir que esa venta de participaciones es, realmente, prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad principal de la compañía (por las razones que, de manera detallada, se expusieron en el fundamento jurídico séptimo de la presente sentencia).

2. Las operaciones con derivados financieros, también en las circunstancias del caso, no suponen la realización de operaciones sujetas a IVA y, por tanto, no deben incluirse en el cálculo de la prorrata. Y ello por la razón esencial de que la suscriptora en el caso de autos no solo no presta un servicio al contratar el producto derivado, sino que se limita con tal contratación a garantizar la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias”.

LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IVA NO TIENE EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR LA DEUDA DE LOS CORRESPONDIENTES PERÍODOS MENSUALES O TRIMESTRALES

Norma Peña i Bagés y Diego Marín-Barnuevo · Socia y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:987), Pon. Sr. Cudero Blas

El artículo 68.1 LGT establece las actuaciones que interrumpen la prescripción y, en el último de los apartados, confiere ese efecto a *“cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”*.

En el caso enjuiciado, la Administración y el TSJ de Madrid habían considerado que la presentación de la declaración-resumen anual del IVA tenía efectos interruptivos de la prescripción, lo que resultó decisivo para la regularización de la obligación tributaria del tercer trimestre del año.

Contra esa interpretación, el sujeto pasivo presentó recurso de casación que fue admitido a trámite con el objeto de determinar si la presentación de la declaración-resumen anual del IVA, modelo 390, constituye un supuesto de interrupción de la prescripción.

Para resolver esta cuestión, la sentencia comienza recordando las características de la declaración-anual del IVA, destacando expresamente que *“el objetivo inmediato de esa declaración no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación”*.

Seguidamente pone de manifiesto el cambio normativo producido en la regulación del artículo 68 LGT, que en su anterior redacción reconocía eficacia interruptiva a *“cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda”* y en la actualidad ha desaparecido la referencia al pago y alude a *“cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”*.

El TS había reconocido en la STS de 25 de noviembre de 2009 que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio, pero le había conferido efecto interruptivo de la prescripción porque esa declaración iba acompañada de las autoliquidaciones trimestrales, de manera que *“aunque la declaración resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año”*.

Sin embargo, continúa la sentencia que esa explicación deja de ser válida tras la aprobación de la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 2000, que suprime el deber de presentar las autoliquidaciones mensuales o trimestrales con la declaración resumen anual del IVA. La relevancia de ese cambio normativo fue apreciada también por el TEAC en su resolución 0799/2013, de 22 de septiembre de 2016, que invoca la jurisprudencia del TS y afirma que la desaparición del deber de acompañar las autoliquidaciones previas *“constituye una diferencia fundamental que*

Pérez-Llorca

puede llevar a dar un trato distinto a la declaración resumen anual respecto del otorgado por el TS en las sentencias citadas”.

Por todo ello concluye la sentencia afirmando que: “(i) la falta de contenido liquidatorio de la declaración-resumen anual, (ii) el discutible carácter “ratificador” de las liquidaciones previas y, sobre todo, (iii) el cambio de régimen jurídico en cuanto no deben acompañarse al modelo las liquidaciones trimestrales (argumento esencial del Tribunal Supremo) obligan a modificar la doctrina legal y afirmar que el modelo 390 carece de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los períodos mensuales o trimestrales del período anual correspondiente”.

NO PUEDE DEDUCIRSE LA EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IVA POR EL MERO HECHO DE DISPONER DE UNA FILIAL

Ignacio Pascual e Iván Gallego · Abogados

Sentencia del TJUE de 7 de mayo de 2020, asunto C-547/18, (ECLI:EU:C:2020:350)

El TJUE analiza el supuesto de una entidad radicada en Polonia (“**Dong Yang**”) que celebró un contrato con una sociedad coreana (“**LG Corea**”) para la prestación de servicios de montaje de circuitos impresos con materiales y componentes que eran propiedad de LG Corea. Dichos materiales fueron entregados por la sociedad filial de LG Corea en Polonia.

Don Yang facturó los servicios de montaje a LG Corea, considerando que los mismos no estaban sujetos al IVA en territorio polaco. Sin embargo, la Administración tributaria polaca entendió que LG Corea utilizaba a su filial polaca como su propio establecimiento permanente de acuerdo con las relaciones contractuales establecidas entre ambos sujetos, que la Administración polaca conoció en un procedimiento tributario. En consecuencia, concluyó que Dong Yang debería haber repercutido las correspondientes cuotas del IVA polaco en las prestaciones de servicios realizadas a LG Corea en virtud de la regla general de localización en destino.

Las cuestiones prejudiciales planteadas ante el TJUE se centran en determinar si se puede deducir la existencia de un establecimiento permanente por el hecho de que una entidad de un tercer Estado tenga una filial en el Estado miembro en cuestión y, en caso negativo, si un tercero (por ejemplo, un prestador de servicios) está obligado a indagar en las relaciones contractuales entre la matriz y la filial a fin de determinar la existencia o no de un establecimiento permanente para poder aplicar el impuesto indirecto correctamente.

Respecto de la existencia de un establecimiento permanente el TJUE considera que el mero hecho de que una sociedad radicada en un tercer Estado posea una filial en un determinado territorio no determina por sí mismo la existencia de un establecimiento permanente, sino que tal calificación dependerá en todo caso de la realidad económica y mercantil; no obstante, tanto jurisprudencia anterior como la Abogada General en este caso, admiten que esta conclusión puede no ser aplicable en situaciones de abuso.

Respecto a si un tercero prestador de servicios está obligado a examinar las relaciones contractuales entre una sociedad matriz y su filial para determinar si la primera dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de la segunda, el TJUE concluye que no se puede obligar al prestador de servicios a que investigue las relaciones contractuales entre una sociedad matriz y su filial, ya que no tiene acceso a tales datos y, en todo caso, esta actividad es propia de los órganos de Administración tributaria. No obstante, sí que entiende aplicable en estos casos las obligaciones de cautela previas previstas en el artículo 22 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011: *el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado al sujeto pasivo destinatario* (examen material) y, en caso de no poder determinar que el destinatario del servicio es el establecimiento permanente, se examinará *si el contrato, la hoja de pedido y el número de*

Pérez-Llorca

identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente destinatario del servicio y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente destinatario del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio (examen formal).

LA AN AFIRMA QUE LAS ACTAS DE COMPROBADO Y CONFORME EN EL IS NO ALCANZAN A LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS PENDIENTES DE COMPENSAR

Daniel Olábarri y Roger Morera · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:4805)

En la resolución de referencia, la AN declara que las actas de comprobado y conforme, dictadas por los órganos de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades, no incluyen la comprobación de las bases imponibles negativas declaradas pendientes de compensar y correspondientes a ejercicios anteriores a los comprobados y, por lo tanto, éstas últimas se pueden revisar en posteriores procedimientos de gestión e inspección.

En el caso enjuiciado, el contribuyente compensó, en el ejercicio 2004, las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 1995, 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 y 2003. La Inspección, tras concluir el preceptivo procedimiento de comprobación, consideró que la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 1997 era improcedente, al no haber aportado el contribuyente los documentos contables que soportaban y sustentaban la realidad de la misma.

El contribuyente, disconforme con el criterio evacuado por la Inspección, presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que la desestimó, y posteriormente presentó recurso de alzada ante el TEAC, que también fue desestimado. El obligado tributario, en desacuerdo con las resoluciones del TEAR y del TEAC, presentó entonces recurso contencioso-administrativo ante la AN, alegando que, en 2003, la Administración tributaria dictó acta de comprobado y conforme respecto del IS correspondiente a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001, y que al constar en las declaraciones de tales ejercicios la base imponible negativa de 1997, no puede posteriormente realizar una valoración contraria de la misma, pues esta ya fue admitida.

La AN en su pronunciamiento señala que, efectivamente, consta en el expediente administrativo que, con fecha 11 de septiembre de 2003, la Inspección dictó acta de comprobado y conforme respecto de los ejercicios 1998 a 2001, en la que se afirma que en estos períodos impositivos no se han advertido errores ni omisiones, considerando correctas las liquidaciones practicadas.

No obstante, la AN declara que dicha situación no puede llevar a la conclusión de que la Inspección dio por buenas las bases imponibles negativas generadas en el año 1997 y de que no pueda revisarlas posteriormente. En efecto, la AN apunta que la declaración de comprobado y conforme, emitida por la Inspección, no se refería al ejercicio 1997 y que, además, en las declaraciones correspondientes a los ejercicios inspeccionados, para determinar la deuda tributaria no se compensó la base imponible negativa generada en 1997.

Por lo tanto, la AN entiende que la Inspección no se pronunció sobre la realidad de la base imponible negativa de 1997 en la actuación de comprobación finalizada en el año 2003, pues el ejercicio 1997 no fue objeto de comprobación y, como consecuencia, no se puede hablar de una especie de vulneración de los actos propios de la Administración tributaria.

Pérez-Llorca

En conclusión, para que dicha declaración de comprobado y conforme afecte a bases imponibles negativas de años anteriores no comprobados, y se pueda hablar de actos propios de la Administración tributaria, éstas deben haberse compensado afectando a la deuda tributaria en el ejercicio comprobado. De lo contrario, no podrá entenderse que la Administración tributaria haya revisado dichas bases imponibles y las mismas podrán ser objeto de comprobación posterior cuando se pretendan compensar.

EL CÁLCULO DE LA LIMITACIÓN A LA ABSORCIÓN DE BINS EN PROCESOS DE RESTRUCTURACIÓN DEBE TENER EN CUENTA EL HISTÓRICO DE LAS APORTACIONES REALIZADAS A LOS FONDOS PROPIOS DE LA ENTIDAD TRANSMITENTE DE ESTAS

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:5158)

El objeto principal de la sentencia analizada reside en determinar si para la aplicación de la limitación a la transmisión de BINs en procesos de reestructuración regulada en el artículo 90.3 del TRLIS (actual 84.2 de la LIS) se han de considerar el total de las aportaciones históricas realizadas a los fondos propios de la entidad transmitente o, por el contrario, solo aquellas aportaciones realizadas por los socios existentes en el momento de la reestructuración.

El artículo 90.3 del TRLIS establece una restricción a la compensación de BINs como consecuencia de una operación de reestructuración. En particular, dicha restricción se establece en los siguientes términos: *“cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el art. 42 del CC, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable”*.

El propósito de esta restricción era evitar la consolidación de una situación de doble aprovechamiento de pérdidas como consecuencia de una operación de reestructuración, lo cual podía suceder cuando la sociedad matriz ha adquirido una sociedad filial por un valor inferior a las aportaciones realizadas por sus anteriores socios (dada su situación de pérdidas), que podría haber provocado que los anteriores socios se hubieran deducido fiscalmente una pérdida como consecuencia de la transmisión de la sociedad filial (i.e. restricción en las pérdidas de anteriores accionistas por transmisiones de la participación de la entidad absorbida).

En el caso enjuiciado por la AN, nos encontramos ante una entidad que, en el mismo ejercicio en que adquiere el 100% de las participaciones sociales de otra entidad, se fusiona con esta, subrogándose así las BINs generadas en ejercicios anteriores. Mientras que la entidad absorbente no ha realizado ninguna aportación al capital social de la entidad absorbida, los socios anteriores a esta habían realizado aportaciones por un valor superior al valor contable de la participación¹ – teniendo en cuenta que los hechos se produjeron en el ejercicio 2005, dichas diferencias podrán haber sido fiscalmente deducibles en sede de la entidad transmitente de la participación–.

La entidad absorbente se subrogó en las BINs de la entidad absorbida sin aplicación de la limitación prevista en el artículo 90.3 del TRLIS en el entendimiento de que, para el cálculo de dicha

¹ Nótese que mientras que el artículo 90.3 del TRLIS hace referencia al valor contable de la participación para el cálculo de la limitación, el actual artículo 84.2 de la LIS hace referencia al valor fiscal de la participación.

limitación, únicamente debían tenerse en cuenta las aportaciones realizadas por los socios existentes en el momento de la fusión (esto es, ninguna aportación). No obstante, dicha situación fue regularizada por la Inspección quien, en contra del criterio del contribuyente, considera que debe realizarse una interpretación finalista del precepto y, por lo tanto, deben tenerse en cuenta para el cálculo de la limitación del artículo 90.3 del TRLIS el histórico de aportaciones a los fondos propios de la entidad absorbida, independientemente de quién y en qué momento las haya realizado².

Tras exponer los antecedentes del caso y los argumentos expuestos por cada una de las partes, la AN concluye que el artículo 90.3 del TRLIS debe interpretarse de forma finalista, como pretende la Inspección, y no de forma literal, como había defendido el contribuyente.

Así, según la AN, el objetivo del artículo 90.3 del TRLIS es evitar un doble aprovechamiento de las BINs. Para ello, la comparación entre las aportaciones de los socios y el valor de la participación deberá efectuarse con referencia al momento en que la sociedad adquirente (absorbente) adquiere la participación de la transmitente (absorbida), de forma que la limitación solo será efectiva cuando el valor contable de la participación en dicho momento sea inferior al conjunto de aportaciones realizadas hasta entonces, ya que solo en ese caso, las BINs de la entidad absorbida habrán sido potencialmente utilizadas³ por sus antiguos socios (bien porque el deterioro de la participación haya sido fiscalmente deducible para estos, bien por la pérdida generada en el momento de la transmisión de la participación).

Por lo tanto, la AN confirma el criterio de la Inspección al considerar que deben tenerse en cuenta para el cálculo de la limitación dispuesta en el artículo 90.3 del TRLIS todas las aportaciones que se hayan realizado a los fondos propios de la entidad transmitente de las BINs, hayan sido las mismas realizadas por sus actuales socios o no.

Esta interpretación finalista del precepto por parte de la AN, en línea con el sostenido por la DGT, debería también hacernos concluir que, la absorbente sí que puede subrogarse en el derecho a la compensación de la parte de las BINs que no se corresponda con pérdidas deducibles por anteriores accionistas (por ejemplo, por no ser deducibles para el anterior accionista), ya que, en este supuesto, no se produce un doble aprovechamiento de pérdidas. Tampoco parece que debería ser aplicable esta restricción en aquellos supuestos en los que no exista una equivalencia entre el ejercicio e importe de la pérdida realizada por anteriores accionistas y las BINs generadas por la participada.

Debe considerarse igualmente que la aplicación práctica de este precepto ha quedado limitado en la actualidad ya que las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones

² Así lo ha considerado también la DGT en varias ocasiones, por ejemplo, en las respuestas a consultas vinculantes V2163-12 y V0014-17.

³ Tal y como expone la AN, la jurisprudencia del TS no impone como requisito que dichas pérdidas haya sido efectivamente aprovechadas por cualquiera de los socios de la entidad transmitente, sino que basta con que hayan podido serlo, siendo la prueba de dicho aprovechamiento efectivo de muy difícil acreditación (vid. STS de 13 de diciembre de 2012, rec. 251/2010).

Pérez-Llorca

significativas por parte de contribuyentes del IS no son deducibles y, por tanto, en estos supuestos, nunca podría darse un doble aprovechamiento de BINs.

NO CABE COMPROBAR LOS EJERCICIOS PRESCRITOS PARA LA CUANTIFICACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO CON LA FINALIDAD DE EXTENDER SUS EFECTOS A EJERCICIOS NO PRESCRITOS

Carolina Oliver y Yi Zhou · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2019 (ECLI:ES:AN: 2019:5231)

En esta sentencia la AN aplica la doctrina fijada por el TS en la sentencia de fecha 30 de septiembre de 2019, en relación con la facultad de comprobación de la Administración de ejercicios prescritos para la cuantificación del fondo de comercio con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

En la citada sentencia, el Alto Tribunal entendió que la cuestión consistía “*en delimitar la aplicación “ratione temporis” de las previsiones de la LGT que resulten aplicables, a los efectos de advertir la procedencia o no de las facultades de comprobación de la Administración respecto de partidas procedentes de ejercicios prescritos, en este caso, fondo de comercio*”.

Finalmente, el TS concluyó que la fecha de referencia que ha de tomarse para determinar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, no es la que se corresponde con las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha del ejercicio en que aflora el fondo de comercio de cuya amortización se discute, y respecto del que se discute la forma o los criterios para la determinación de su cuantía, siendo ésta la fecha en la que se llevaron a cabo las operaciones de reestructuración.

En el supuesto ahora analizado por la AN, la inspección había minorado el importe fiscalmente deducible del fondo de comercio de fusión de los ejercicios 2007 a 2010 que surgió a raíz de una operación de absorción efectuada en 2003, ejercicio anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003.

Sin embargo, no resulta de aplicación al supuesto objeto de controversia el artículo 115 LGT de 2003, sino el precedente normativo de dicho precepto, esto es, el art. 109.1 LGT de 1963, el cual no permite a la Administración con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003.

LA AN RESUELVE QUE PARA DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN EN LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO, LA PRUEBA INDICIARIA DEBE ESTAR MOTIVADA, NO SIENDO SUFICIENTE LA MERA ENUNCIACIÓN DE TALES INDICIOS

Alejandra Flores y Laura Enjuanes - Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de enero de 2020 (ECLI: ES:AN:2020:729)

En esta sentencia, la AN resuelve que la prueba por indicios a la hora de acreditar si se está ante un despido improcedente o ante una extinción por mutuo acuerdo entre empresa y trabajador, debe atribuir una relevancia a cada uno de los indicios apreciados y expresar el proceso lógico que lleve a tener por probada una u otra situación, no siendo suficiente la mera enunciación de tales indicios.

En el caso enjuiciado, la Inspección giró una liquidación y sanción a una sociedad por considerar que no procedía aplicar la exención prevista para la indemnización por despido del artículo 7.e) de la Ley del IRPF a una trabajadora, dado que se apreciaban indicios que llevaban a calificar la extinción de la relación laboral como de mutuo acuerdo y no como despido improcedente, tal y como sostenía la entidad. Disconforme con el resultado de la Inspección, la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que confirmó el criterio de la Inspección.

Disconforme con la resolución del TEAC, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la AN.

La AN realiza un análisis general del valor probatorio de los indicios, aclarando que es necesaria una apreciación global de los mismos. Así, considera que el TEAC en este proceso de apreciación se ha limitado a enunciar los indicios sin expresar la relevancia que puede tener cada uno de los mismos, ni qué criterio o lógica se ha empleado para concluir con que se produjo un acuerdo extintivo de mutuo acuerdo.

En el estudio concreto de estos indicios, la AN resuelve que no son suficientes para modificar la calificación del despido, pues su valoración ni aislada ni conjuntamente permite afirmar que la extinción se produjo de mutuo acuerdo. Los indicios sobre los que el TEAC había confirmado el acuerdo de liquidación, serán los siguientes:

- La existencia en la entidad de una política de bajas incentivadas en las que *“Las indemnizaciones por cese se pagan a los empleados como consecuencia de la decisión de la sociedad de rescindir su contrato de trabajo antes de la edad normal de jubilación o cuando el empleado acepta renunciar voluntariamente a cambio de esas prestaciones”*
- La indemnización aceptada por la trabajadora era inferior a la que le correspondía por despido improcedente.
- La fecha de la carta de despido y la aceptación del finiquito eran simultáneas en el tiempo.
- La escasa motivación de las causas del despido disciplinario, falta de adecuación a las faltas disciplinarias establecidas en el convenio colectiva, así como la ausencia de tramitación de expediente.

Razona la AN que, en este supuesto, no es conforme a la experiencia que una baja incentivada sea menos beneficiosa para el trabajador que la indemnización por despido y que la trabajadora no estaba cerca de alcanzar la edad de jubilación no siendo por tanto posible compensar la pérdida de ingresos derivada del despido con la indemnización aceptada y las prestaciones por desempleo. Señala la AN que, en otro caso, lo lógico es que, si no se dan las causas de despido, el trabajador acepte extinguir la relación si es compensado con una cantidad mayor que la que recibiría en caso de despido improcedente. No obstante, concluye con que es frecuente la aceptación de una indemnización menor a la que correspondería en caso de despido improcedente, lo debe entenderse como la voluntad del trabajador de evitar los riesgos asociados a un proceso del que se derive una indemnización menor por una posible calificación como despido procedente o retrasos a la hora de percibir la indemnización.

Todo lo anterior debe sumarse a que la Inspección analizó otros despidos en los que la fecha de la carta de despido coincidía con la aceptación de la indemnización, sin que en aquellos se opusiese a la calificación de despido improcedente.

Conviene destacar que, en su reciente sentencia de fecha 3 de julio de 2019, la AN se había pronunciado sobre la prueba en lo que respecta a la exención aplicable a la indemnización por despido. En dicha sentencia declaraba que el acta de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) no constituye, por sí solo, un elemento probatorio suficiente para acreditar la improcedencia del despido. Es ese caso existían otros indicios probatorios que inferían la existencia de una resolución contractual de mutuo acuerdo, ya que los despidos se realizaron a varios trabajadores cercanos a la edad de jubilación y las indemnizaciones se calcularon atendiendo al tiempo que restaba para alcanzar la edad de jubilación y no a su antigüedad en la empresa.

LOS ADMINISTRADORES TAMBIÉN SE PODRÁN BENEFICIAR DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 7.p) DE LA LEY DEL IRPF PARA TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

Alejandra Flores y Santiago Morán · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2020 (ECLI: ES:AN:2020:742)

El pasado 20 de febrero de 2020 la Audiencia Nacional se pronunció por primera vez a favor de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para trabajos realizados en el extranjero por miembros del consejo de administración de una empresa.

La Ley del IRPF establece en su artículo 7.p) la posibilidad de aplicar una exención a aquellos rendimientos derivados de trabajos realizados en el extranjero. Si bien la propia norma solo se refiere a rendimientos del trabajo, calificación que tienen las remuneraciones de los miembros del consejo de administración en virtud del artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF, ha sido la DGT la que ha venido limitando esta posibilidad al establecer que, en la medida los administradores y consejeros no tienen una relación laboral sino mercantil no era de aplicación las previsiones del artículo 7.p) de la Ley del IRPF al carecer estos de independencia y ajenidad. Por tanto, a juicio de la DGT únicamente aquellos individuos con una relación laboral (ordinaria o de alta dirección) podían beneficiarse de la exención prevista para trabajos realizados en el extranjero, pero no así aquellos que contasen con una relación mercantil, y ello, independientemente de que se tratase de rendimientos percibidos exclusivamente por funciones ejecutivas como consecuencia de la aplicación de la teoría del vínculo.

Con base en el criterio anterior, la Inspección negó la aplicación de la exención por los trabajos realizados en el extranjero a dos consejeros de una sociedad.

No obstante, la AN ha considerado erróneo el criterio seguido por la Administración y en la sentencia falla que sí debe ser de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para miembros del consejo de administración con base en los siguientes criterios establecidos por el TS.

En primer lugar, el incentivo fiscal que pretende la norma es la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente al extranjero.

En segundo lugar, el artículo 7.p) de la Ley del IRPF declara como rentas exentas “*los rendimientos del trabajo por trabajos realizados en el extranjero*”, siendo la referencia a rendimientos de trabajo de manera genérica, y no limitados a aquellos derivados de una relación laboral, por lo que la aplicación de la exención a aquellos rendimientos derivados de una relación mercantil (y que no tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas) podrán beneficiarse de la exención, incluidos los rendimientos por labores que no son puramente ejecutivas sino también de supervisión.

Pérez-Llorca

Por tanto, siempre que se cumplan todos los requisitos previstos en la normativa del IRPF, la AN concluye que la exención también debe ser de aplicación a administradores y consejeros.

Con este pronunciamiento la AN se adelanta al TS, que en breve tendrá que resolver sobre esta materia. En concreto el Auto de 21 de febrero de 2020 (rec. 5596/2019) señalaba que presentaba interés casacional objetivo *“precisar el alcance de la expresión “rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero” contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero o, por el contrario, esas funciones carecen de la consideración de trabajos efectivos y, consecuentemente, no dan derecho a la exención contemplada en el precepto arriba indicado”*.

Teniendo en cuenta que el fallo de la AN hace una extensa interpretación de la doctrina del TS, parece razonable prever que el TS se pronunciará en similares términos que la AN.

LA APORTACIÓN NO DINERARIA DE UN INMUEBLE JUNTO CON LA ASUNCIÓN DE LA DEUDA ASOCIADA AL MISMO SON UNA ÚNICA CONVENCION LIQUIDABLE POR OPERACIONES SOCIETARIAS DEL ITPAJD, SIN QUE SEA DE APLICACION LIQUIDACION ALGUNA POR TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Ignasi Montesinos y Arturo Parellada · Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TSJCV:2019:5588)

A través de esta sentencia, el TSJ de la Comunidad Valenciana recuerda que la asunción de deuda en el marco de una aportación no dineraria de inmuebles no devenga TPO al formar parte de una operación societaria de constitución o aumento de capital, de la cual no se puede desligar, en la medida que no nos encontramos ante dos convenciones autónomas o independientes, sino ante una única convención.

La entidad recurrente acordó aumentar su capital social, admitiendo, a cambio de sus participaciones sociales, 14 inmuebles, uno de los cuales estaba gravado por un préstamo hipotecario con capital pendiente de amortización. Como consecuencia de la operación de aumento de capital y en virtud del artículo 45.B.11 de la LITPAJD, la recurrente presentó autoliquidación exenta del ITPAJD, en su modalidad de OOSS. La sentencia expone que ni siquiera ha quedado probado que haya una asunción de la carga hipotecaria por parte de la sociedad recurrente, continuando la deudora inicial con la obligación del pago de la deuda.

No obstante, la Administración giró una liquidación complementaria del ITPAJD, en la modalidad de TPO, al entender que, junto con el aumento de capital por aportación no dineraria del inmueble hipotecado, se había producido una adjudicación en pago de la asunción de la deuda hipotecaria del mismo, la cual debía quedar gravada al TPO al constituir una convención separada, en virtud del artículo 7.2.A) de la LITPAJD.

El TSJ de la Comunidad Valenciana, manteniendo el criterio jurisprudencial del propio TSJ de la Comunidad Valenciana y de la doctrina administrativa emanada de las resoluciones del TEAC, estima la demanda del recurrente y dictamina que:

- (i) La asunción de deuda, por la que la Administración había emitido una liquidación de TPO, no constituye una convención autónoma e independiente pactada en la escritura pública que otorga el aumento de capital y, por tanto, susceptible de configurar un hecho imponible por sí misma, sino que se produce como consecuencia ineludible de la aportación del inmueble hipotecado como desembolso del aumento de capital realizado, siendo únicamente exigible tributación por la modalidad de operaciones societarias; y
- (ii) La asunción de deuda requiere la aceptación del acreedor, mediante una declaración terminante, anuencia o ratificación expresa, la cual no quedaba acreditada en el presente caso, al no constar la conformidad del acreedor hipotecario y, por tanto, una efectiva asunción de la carga hipotecaria por parte de la entidad recurrente.

Pérez-Llorca

Adicionalmente, aunque el argumento anterior ya es suficiente para estimar la demanda, el TSJ concluye que, tomando en consideración las alegaciones de la propia actora de que se transmitió el valor neto del inmueble, continuando la deudora inicial con el pago de la deuda y sin siquiera constar la necesaria conformidad de la acreedora, las aportaciones inmobiliarias fueron por el valor neto, sin cargas a asumir por la actora, lo que hace si cabe más improcedente la sujeción de dicha operación a TPO.

PRIMERA CONTESTACIÓN DE LA DGT SOBRE LA APLICACIÓN DEL TIPO DEL IVA DEL 0% A LAS ENTREGAS A ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO DE BIENES NECESARIOS PARA COMBATIR EL COVID-19

Viktoriya Petkova y Santiago Morán · Abogados

Consulta Dirección General de Tributos V1456-20, de 18 de mayo de 2020

El pasado 18 de mayo se publicó la primera contestación de la DGT a consulta vinculante referente al tipo impositivo del IVA del 0% aplicable a las entregas de bienes necesarios (material sanitario) para combatir el COVID-19 de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (“**RDL 15/2020**”).

Según el artículo 8 del RDL 15/2020: *“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.*

El supuesto de hecho planteado en la consulta es el de un Ayuntamiento que va a realizar la adquisición de los bienes previstos en el RDL 15/2020, y, por tanto, quiere conocer si, a efectos del dicho artículo 8, se puede entender que es una entidad de Derecho Público.

Pues bien, el análisis de la DGT se centra en la interpretación del concepto “entidades de Derecho Público”, acudiendo en primer lugar a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA (“**Directiva del IVA**”) en su versión original en inglés, concluyendo que el termino original utilizado en la Directiva, “*bodies governed by public law*” incluye a los Estados, las regiones (debe entenderse referido a las Comunidades Autónomas), las provincias, municipios, y cualquier otro organismo o entidad de Derechos Público.

Por otro lado, y ya en el terreno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (“**Ley del IVA**”), la DGT señala que en el ámbito de las exenciones aplicables a determinadas actividades realizadas por las entidades públicas con sentido amplio, utiliza la expresión de entidades de Derecho Público (exención sanitaria, deportiva, cultural de carácter social), que debe entenderse a las Administraciones territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas.

Además, la DGT hace hincapié en que, a pesar de que el artículo 7.8º de la Ley del IVA diferencie entre Administraciones Públicas, por un lado, y entes y organismos del sector público por otro lado, a efectos de la sujeción de su actividad al IVA, ello no quiere decir que no estén englobadas todas ellas dentro del término “entidades de Derecho Público”.

Pérez-Llorca

Por todo ello, a efectos de la aplicación del tipo 0% del IVA, la DGT entiende que dentro del concepto de entidades de Derecho Público se incluyen, entre otras, las Administraciones Públicas territoriales como pueden ser los Ayuntamientos.

LA DGT CONFIRMA SU CRITERIO ACERCA DEL DEVENGO DEL IVA EN LA RENEGOCIACIÓN DEL PRECIO DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Consultas de la Dirección General de Tributos V1467-20 y V1468-20, de 19 de mayo

La Dirección General de Tributos ha emitido dos nuevas consultas vinculantes en las que confirma su criterio acerca del devengo del IVA en las operaciones de tracto sucesivo en las que se acuerda una reducción o condonación del precio.

El supuesto de hecho planteado en las dos consultas es el de un empresario que se dedica al arrendamiento de locales en los que se ejerce la actividad de hostelería que, como consecuencia del estado de alarma, ha acordado con el arrendatario una reducción del 50% de la renta.

Pues bien, la DGT recuerda que los arrendamientos tienen la consideración de servicios de tracto sucesivo de manera que sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad, se dejará de devengar el IVA. De manera que, en tanto no se cancele o modifique el momento de su exigibilidad, se seguirá devengando el IVA correspondiente al arrendamiento de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas que se habían pactado, y ello aun cuando el arrendatario no satisfaga el importe debido. Hay que recordar que dicho criterio ya había sido manifestado por la DGT en consultas anteriores, entre otras, en la V1117-16.

Como consecuencia de lo anterior se concluye lo siguiente:

- Si la condonación parcial de la renta se realiza con anterioridad o simultáneamente a la exigibilidad de la renta, se debe entender que la nueva renta se ha reducido en la cuantía correspondiente y, por tanto, el descuento no formará parte de la base imponible de la operación y no tendrá que repercutirse IVA sobre dicho importe.
- Si la condonación se pacta después de la exigibilidad de la renta, se producirá el devengo del impuesto y, por tanto, habrá que repercutir IVA sobre toda la renta, a pesar del pacto de condonación.

En este caso, se podrá recuperar el IVA correspondiente al descuento mediante el procedimiento de minoración de la base imponible en la cuantía correspondiente siempre y cuando se den las circunstancias que permitan esta minoración.

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

