

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



Copyright © 2020 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección
de doctrina y normativa que se ha
considerado relevante sobre los temas
de referencia durante el período
especificado. La información de esta
página no constituye asesoramiento
jurídico en ningún campo de nuestra
actuación profesional.

Índice

Jurisprudencia del TS

5 La Administración no puede dictar la providencia de apremio antes de resolver el recurso de reposición interpuesto, aunque no se hubiera solicitado la suspensión

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

7 El escrito de conclusiones puede contener alegaciones o razonamientos complementarios de los esgrimidos en los escritos de demanda

Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri

9 La extensión de efectos prevista en el artículo 110 LJCA no requiere la tramitación de un procedimiento administrativo previo

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

10 La Administración puede iniciar el procedimiento sancionador antes de finalizar el procedimiento inspector

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

12 Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición

Ignacio Pascual y Santiago Morán

Otra jurisprudencia

13 La inspección no puede recalificar los despidos como de mutuo acuerdo solo basándose en indicios

José Suárez y Alejandra Flores

15 La compensación de BINs es un derecho y no una opción tributaria, por lo que la presentación extemporánea de la declaración no puede impedir su compensación

Carolina Oliver y Arturo Parellada

Doctrina administrativa

16 Deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas en la promoción de un edificio atendiendo al destino previsible del mismo

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

17 La aplicación de la “*leveraged buyout rule*” en caso de adquisición indirecta de participaciones donde la adquirida se integra al grupo fiscal de la adquirente y asume la deuda de adquisición como consecuencia de la distribución de un dividendo post-adquisición

Norma Peña i Bagés e Ignasi Montesinos

19 Se podrá aplicar la exención del artículo 21 de la Ley del IS a la retribución de los accionistas sujetos pasivos del IS mediante “scrip dividend”

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

21 La condonación de rentas en el arrendamiento de un local de negocios no está sujeta al IVA cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna con motivo del estado de alarma

Yi Zhou e Iván Gallego

LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE DICTAR LA PROVIDENCIA DE APREMIO ANTES DE RESOLVER EL RECURSO DE REPOSICIÓN INTERPUESTO, AUNQUE NO SE HUBIERA SOLICITADO LA SUSPENSIÓN

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:1421), Pon. Sr. Navarro Sanchís

La autotutela administrativa determina que la Administración pueda ejecutar directamente sus actos, aunque hubieran sido objeto de impugnación (salvo que se haya solicitado la suspensión de ejecución del acto impugnado o proceda la suspensión automática, como sucede en el caso de impugnación de sanciones). A partir de ahora, esa primera afirmación deberá matizarse.

En efecto, el recurso de casación que motiva la sentencia analizada tenía por objeto determinar si se puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria cuando ha transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae causa y no se ha dictado resolución expresa, con independencia de que se hubiera solicitado o no la suspensión de ejecución del acto impugnado.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia comienza recordando la importancia que tiene el principio de ejecutividad de los actos administrativos. Pero inmediatamente lo pone en relación con el deber de la Administración de cumplir su deber de resolver las solicitudes y recursos presentados por los administrados. Y el incumplimiento de ese deber parece ser decisivo en la argumentación y conclusión final del fallo.

Sostiene la sentencia que aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que la Administración tiene pendiente resolver el recurso interpuesto *“es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como son los de interdicción de la arbitrariedad (9.3 CE) y servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE), que no se agotan en la recaudación fiscal, tal y como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos”*.

Continúa la sentencia afirmando que la primera práctica, *“no por extendida menos aberrante, es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga (...) La segunda práctica es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos. En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial”*.

Todo ello le permite deducir a la Sala que hay una especie de sobreentendido, derivado de la inercia de la Administración, de que el recurso de reposición siempre será desestimado. Pero desde el punto de vista legal, no puede comprenderse bien que se apremie la deuda tributaria antes de

resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría dar al traste con el acto de cuya ejecución se trata. Continúa la sentencia afirmando que el mismo esfuerzo que se necesita para que la Administración dicte la providencia de apremio podría dedicarse a la tarea de resolver el recurso de reposición, evitando así la persistente y recusable práctica del silencio negativo como alternativa u opción ilegítima al deber de resolver.

Esa mala praxis, al valorarse desde el punto de vista de los principios que ordenan la actuación de la Administración, es abiertamente reprochable, porque el deber jurídico de resolver las solicitudes o reclamaciones *“no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1, 9.3, 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no solo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción – como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado”*.

En virtud de todo lo expuesto, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es la siguiente:

“1. La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción – acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

2. Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que en él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse”.

EL ESCRITO DE CONCLUSIONES PUEDE CONTENER ALEGACIONES O RAZONAMIENTOS COMPLEMENTARIOS DE LOS ESGRIMIDOS EN LOS ESCRITOS DE DEMANDA

Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri · Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:1658), Pon. Sr. Navarro Sanchís

El proceso contencioso-administrativo prevé la posibilidad de realizar un trámite de *conclusiones*, establecido para que las partes puedan presentar unas alegaciones sucintas acerca de los hechos, la prueba practicada y los fundamentos jurídicos en que apoyen sus pretensiones. Está concebido, pues, como una recapitulación de lo sucedido en el proceso, aunque en ocasiones se intente aprovechar ese trámite para introducir nuevos argumentos no incluidos en el escrito de demanda.

Por ello es lógico que el Tribunal Supremo admitiera a trámite un recurso de casación que tuviera por objeto “*establecer, interpretando el artículo 65.1 LJCA en relación con el 271.2 LEC, la viabilidad del escrito de conclusiones para vehicular argumentaciones que, sin haber sido planteadas en el escrito de demanda, sin embargo no suponen nuevas pretensiones, sino una nueva razón o argumento legal en que sostener la pretensión inicialmente ejercitada, cuando además, ese argumento es una sentencia que declara nula una disposición de carácter general, y que afecta directamente al acto administrativo*”, como el resuelto en la sentencia analizada.

Para resolver esta cuestión, la sentencia comienza destacando que el artículo 65.1 LJCA establece que “*en el acto de la vista oral o en el escrito de conclusiones no podrán plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación*”; mientras que el artículo 271 LEC dispone que “*1. No se admitirá a las partes ningún documento, instrumento, medio, informe o dictamen que se presente después de la vista o juicio, sin perjuicio de lo previsto en la regla tercera del artículo 435, sobre diligencias finales en el juicio ordinario. 2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso*”.

A partir de esa regulación, destaca la sentencia que en el caso enjuiciado se introdujeron ideas nuevas en el escrito de conclusiones, pero más que una alegación o cuestión nueva, debe considerarse que se trata de un mero recordatorio o indicación al Tribunal para que dicte sentencia que, en la resolución del recurso, tenga en consideración su propio precedente judicial. Por tanto, el objeto de la alegación controvertida era poner de manifiesto ante el Tribunal sentenciador un dato o información que ya conoce y debe conocer relativo a la aplicación de normas jurídicas, y que ha de tomar en consideración en todo caso, al margen de la indicación de parte.

Todo ello lleva al Tribunal a fijar la siguiente doctrina jurisprudencial:

1. En el escrito de conclusiones, por lo general, no se pueden alterar o complementar las pretensiones –la de nulidad y otras de plan jurisdicción–.

Pérez-Llorca

2. Ello no impide las alegaciones de refutación de las efectuadas por la parte contraria en la contestación a la demanda o en el escrito de conclusiones de la actora según sus propias posiciones.
3. La prohibición del artículo 65.1 LJCA no afecta a alegaciones o razonamientos complementarios o de refuerzo de los esgrimidos en los escritos de demanda y contestación.
4. No es inoportuno, en el trámite de conclusiones o en otro momento procesal incluso posterior, recordar al Tribunal sentenciador su propia doctrina dictada en casos semejantes o la existencia de sentencias anteriores que pueden afectar al enjuiciamiento del asunto.
5. En ningún caso está prohibido por el artículo 65.1 LJCA efectuar indicaciones o consideraciones jurídicas que, para el tribunal que ha de fallar el asunto, constituyen una facultad y deber de oficio, insoslayable por aplicación del principio *iura novit curia*.

LA EXTENSIÓN DE EFECTOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 110 LJCA NO REQUIERE LA TRAMITACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PREVIO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:1930), Pon. Sr. Maurandi Guillén

El artículo 110 LJCA dispone que, en materia tributaria, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren distintas circunstancias, entre las que se incluye que *“los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo”*.

Esta regulación permite cuestionar si los interesados en la extensión de efectos pueden instar directamente ante los tribunales la extensión o, por el contrario, están obligados a tramitar un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones con carácter previo para acreditar esa *“idéntica situación jurídica”*.

Para resolver esta cuestión, la sentencia analizada comienza destacando que la finalidad del procedimiento de extensión de efectos regulado en el artículo 110 LJCA es evitar al ciudadano las molestias, costes y dilaciones que significaría la tramitación de un proceso jurisdiccional cuando existe un precedente judicial que le resulta directamente aplicable. Se trata, pues, de un mecanismo procesal que pretende dar satisfacción a dos derechos fundamentales: la tutela judicial efectiva y la igualdad en la aplicación del Derecho.

La Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, estableció además un límite a la extensión de efectos claramente derivado del principio de seguridad jurídica, al disponer que sería improcedente este procedimiento en los supuestos en que para el interesado se hubiere dictado resolución que hubiera causado estado en vía administrativa. Esa reforma legal pone de manifiesto, según la sentencia analizada, la voluntad del legislador de dilucidar la extensión de efectos exclusivamente en un incidente procesal instado directamente ante el órgano judicial.

Por todo ello, y en línea con la jurisprudencia de la Sección Cuarta de la Sala Tercera, considera que la exigencia del previo agotamiento de la vía administrativa (o la equivalente previa rectificación de la autoliquidación tratándose de materia tributaria), no resulta conforme con la finalidad y naturaleza que corresponde a este mecanismo procesal de extensión de efectos, porque supone someter al administrado a unas dilaciones y molestias que no tienen justificación.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en esta sentencia es la siguiente: *“la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración Tributaria”*.

LA ADMINISTRACIÓN PUEDE INICIAR EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ANTES DE FINALIZAR EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:2687), Pon. Sr. Aguillo Avilés

La existencia de una conducta antijurídica, típica y culpable es requisito indispensable para la imposición de sanciones. Por ello sería razonable que el procedimiento sancionador no pudiera iniciarse hasta que existiera constancia de que la conducta del contribuyente es *típica*, esto es, hasta que se hubiera dictado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento de inspección y acredita la realización de una conducta consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria (en los supuestos en que la infracción cometida es la prevista en el artículo 191 LGT). Sin embargo, la AEAT suele iniciar los procedimientos sancionadores antes de que hubiera finalizado el procedimiento inspector, lo que permite cuestionar si dicho modo de actuar es respetuoso con los principios y reglas que rigen en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario.

Esa duda razonable motivó la admisión a trámite del recurso de casación resuelto por la sentencia ahora comentada, que tenía por objeto *“determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria –en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos caso en función de la cuota liquidada, como un porcentaje de esta”*.

Para resolver esta cuestión, la sentencia comienza aclarando el significado de otra STS anterior, de 3 de febrero de 2016, cuyo significado había sido malinterpretado por los recurrentes al confundir las alegaciones de parte con la doctrina de la Sala.

Seguidamente analiza el contenido de los distintos preceptos que regulan la materia, comenzando con el artículo 209 LGT, en donde se establece un plazo máximo de tres meses desde que se hubiera notificado la liquidación para iniciar el procedimiento sancionador. Y afirma que dicho precepto no establece un límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, e interpretar lo contrario es, *“sin lugar a dudas, formar incluso retorcer, innovar, inventar el texto de la norma, haciéndole decir lo que clarísimamente no dice”*.

Después analiza el artículo 191 LGT, en el que se tipifica la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, pero tampoco encuentra en dicha norma una prohibición de iniciar el procedimiento sancionador antes de dictar la liquidación. Principalmente porque el inicio del procedimiento sancionador no equivale a la resolución sancionadora, sino a la simple instrucción de un procedimiento punitivo como consecuencia de la existencia de indicios de la comisión de una infracción. Por tanto, considera que no existe ningún inconveniente en que se inicie el

procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos, ya que lo prohibido es que se imponga una sanción antes de dictarse la liquidación, pero no que se inicie el procedimiento sancionador antes de ese momento.

La sentencia también valora la existencia de un mandato deducido del derecho a conocer el contenido de la acusación seguida contra el presunto infractor, pero el examen de la jurisprudencia constitucional sobre la materia le lleva a la conclusión de que el inicio del procedimiento sancionador antes de la finalización del procedimiento inspector no vulnera los derechos a ser informado de la acusación y de defensa del obligado tributario, ya que el presunto infractor siempre conocerá el detalle de la acusación en el trámite de audiencia que tiene lugar antes de la finalización del procedimiento sancionador. Tampoco aprecia una incidencia relevante en el derecho a no auto incriminarse reconocido en la jurisprudencia del TEHD.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es la siguiente:

1. *“Que el artículo 209.2 LGT no establece para ningún tipo de infracción tributaria que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.*
2. *Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.*
3. *Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador”.*

La sentencia contiene un interesante voto particular formulado por el Sr. Navarro Sanchís (al que se adhirió el Sr. Montero Fernández) que, por motivos desconocidos, no aparece unido al cuerpo de la sentencia. Su contenido fue publicado en un Auto Aclaratorio que puede leerse aquí: ECLI: ES: TS: 2020; 6022AA.

LÍMITES A LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Ignacio Pascual y Santiago Morán · Abogados

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:1071), Pon. Sr. Navarro Sanchís

El Tribunal Supremo ha dictado un pronunciamiento de gran interés en el área de la fiscalidad internacional, pues en la sentencia comentada determina el alcance de la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición.

El caso que recoge la sentencia es el de un contribuyente español que alega la existencia de un establecimiento permanente en Suiza por razón de la actividad financiera que desarrolla en aquella jurisdicción. Las autoridades fiscales niegan la existencia de dicho establecimiento permanente sobre la base del carácter auxiliar de dicha actividad respecto de la actividad principal del contribuyente.

Es crucial señalar que, en los ejercicios de regularización, la definición de establecimiento permanente del convenio entre España y Suiza no incluía la provisión delimitadora negativa del concepto de establecimiento permanente por razón del carácter auxiliar de la actividad desarrollada en el otro Estado contratante, que fue introducida posteriormente. No obstante, en el caso de autos, las autoridades españolas interpretaron el concepto de establecimiento permanente de acuerdo con una versión de los Comentarios emitida en relación con una redacción del concepto que sí incluía dicha provisión para las actividades auxiliares.

El Alto Tribunal concluye que los Comentarios no pueden ser invocados para modificar la redacción de un precepto del convenio por la vía de la interpretación, ya que su función es la de aclarar o esclarecer con el límite de lo pactado por los Estados.

El Tribunal Supremo resuelve con apoyo en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico español: los Comentarios no están incorporados al acervo de normas legales por lo que no son fuente del Derecho ni, por lo tanto, invocables en casación. Asimismo, destacamos de la resolución el reproche –tanto al juzgador de instancia como a la Administración– por permitir con su interpretación una situación de doble imposición contraria a la finalidad del instrumento bilateral, y todo ello con desconocimiento de los propios mecanismos para evitarla que contiene dicha norma.

LA INSPECCIÓN NO PUEDE RECALIFICAR LOS DESPIDOS COMO DE MUTUO ACUERDO SOLO BASÁNDOSE EN INDICIOS

José Suárez y Alejandra Flores · Socio y Abogada

Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2020 (ECLI: ES:AN: 2020:1992)

Es sabido que para que sea de aplicación la exención a las indemnizaciones por despido, la extinción de la relación laboral debe ser impuesta al trabajador y no producto de un pacto extintivo entre empresario y empleado (mutuo acuerdo).

En el supuesto resuelto por la AN, la Inspección entendió que no se trataba de un despido improcedente sino que la indemnización había sido pactada de mutuo acuerdo dada la concurrencia de una serie de indicios: (i) inexistencia de acuerdos ante el SMAC, (ii) tramitación y formalización de los despidos genérica y estereotipadamente, (iii) edad de los trabajadores, (iv) cuantía de la indemnización y momento de entrega de la misma, y (v) satisfacción de importes correspondientes a un plan de remuneración de directivos cuyo reglamento interno excluía su percepción en caso de despido.

La Sentencia analiza cada uno de los indicios y ofrece a cada uno de ellos distinta fuerza probatoria.

Así, la AN considera respecto de la agilidad en el pago de la indemnización y la ausencia de intervención del SMAC que resultan circunstancias propias del marco legislativo del “despido exprés” vigente en el momento de la formalización de los despidos, y respecto de la redacción genérica y estereotipada de las cartas de despido, que era razonable no invocar causas (falsas) ante despidos que podrían no tener causa alguna, para así evitar la litigiosidad así como que la dimensión de las entidades regularizadas propiciaba la estandarización. Por ello, estos indicios no resultan válidos para desvirtuar la calificación de los despidos como improcedentes.

Mayor fuerza de convicción otorga la Audiencia a los indicios relativos a la edad y al importe de la indemnización, de los que destacó la necesidad de su valoración conjunta. En relación con la indemnización superior a la prevista en el ET para el personal directivo, la AN puntualiza que, si su importe estaba pactado en el contrato con “*bastante*” anterioridad al despido, o si el exceso indemnizatorio respecto de lo previsto en el ET derivaba de un plan de remuneración con el que se daba cumplimiento a una obligación existente antes de la modificación contractual cercana a la destitución por la que se reconoce el derecho a estas cantidades, la calificación como despido unilateral no queda desvirtuada.

Por ello, según la AN, a pesar de que haya indicios con mayor fuerza de convicción que otros, lo relevante para poder recalificar el despido de mutuo acuerdo es que dichos indicios estén motivados y vayan acompañados de otros indicios sólidos que puedan hacer inclinar la balanza para su recalificación.

Pérez-Llorca

De esta forma, la AN continua la línea jurisprudencial de la SAN de 22 de enero de 2020 (incluida en la pasada Newsletter fiscal del mes de mayo) y establece que la prueba indiciaria debe estar motivada sin ser posible la recalificación del despido como de mutuo acuerdo con la simple enumeración de indicios.

LA COMPENSACIÓN DE BINS ES UN DERECHO Y NO UNA OPCIÓN TRIBUTARIA, POR LO QUE LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA DECLARACIÓN NO PUEDE IMPEDIR SU COMPENSACIÓN

Carolina Olivero Arturo Parellada · Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 25 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TSJCV:2020:3197)

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia ha dictado una sentencia en la que se pronuncia a favor de la compensación de BINs incluso en declaraciones extemporáneas.

El caso que recoge la sentencia es el de una sociedad mercantil que presenta la autoliquidación del IS fuera del periodo reglamentario de declaración y opta en la misma por la compensación de BINs de ejercicios anteriores.

Los órganos de gestión tributaria, a través de un procedimiento de comprobación limitada, y el TEAR de la Comunidad Valenciana, en la vía económico administrativa, niegan la posibilidad de ejercitar la compensación de BINs declaradas en ejercicios anteriores en una autoliquidación presentada fuera del plazo reglamentario. Estos órganos administrativos, en línea con la doctrina administrativa del TEAC en esta cuestión (e.g. Resolución de 4 abril 2017 y Resolución de 16 enero 2019) entienden que se trata de un supuesto de opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT, y que, por lo tanto, se trata de una opción que únicamente puede ser ejercitada a través de la presentación de la declaración dentro del periodo reglamentariamente establecido.

Por el contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia dictamina a favor del contribuyente y concluye que el ejercicio del derecho a compensar las BINs no constituye un supuesto de opción incluido en el artículo 119.3 de la LGT, sino que se trata de un derecho que puede ejercitarse incluso en declaraciones extemporáneas. En este sentido, recuerda el Tribunal que la presentación extemporánea de declaraciones genera otros perjuicios al sujeto pasivo, pero, en ningún caso, puede impedir el derecho a compensar BINs.

En este mismo sentido también se han pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria (ES:TSJCANT:2020:430) y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (ES:TSJCAT:2020:2535).

DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADO EN LA PROMOCIÓN DE UN EDIFICIO ATENDIENDO AL DESTINO PREVISIBLE DEL MISMO

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Resolución del TEAC de 9 de junio de 2020 (R.G. 2376/2017)

En el supuesto de hecho analizado por el TEAC, el contribuyente realiza la actividad de promoción inmobiliaria y alquiler de locales y viviendas. En el marco de esta actividad, el contribuyente soporta una serie de cuotas del IVA en relación con la urbanización y construcción, entre otros, de un solar en el que se edificará un edificio que contará con viviendas y locales que se destinarán al arrendamiento.

Al contrario de lo que alega el contribuyente, la Inspección concluyó que, atendiendo a su destino previsible, las edificaciones proyectadas como viviendas y sus anexos serían empleados para la realización de operaciones sujetas y exentas del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.23º b) de la LIVA.

De este modo, la Inspección consideró que resultaba de aplicación la prorrata especial por entender que el contribuyente realizaría operaciones sujetas y exentas que no originan derecho a la deducción (i.e. arrendamiento de viviendas y anexos) y operaciones sujetas y no exentas que sí originan tal derecho (i.e. arrendamiento de locales).

En este sentido, el TEAC recuerda que el destino previsible ha de analizarse en el momento de la adquisición de los bienes controvertidos y corresponde al sujeto pasivo justificar el mismo, mediante prueba suficiente o argumentos basados en criterios lógicos, objetivos y prudentes.

Así, resuelve que el contribuyente no ha probado que el inmueble destinado a viviendas y sus anexos se emplearían en la realización de operaciones sujetas y no exentas del IVA (i.e. prestación de servicios hoteleros) y, por ende, que, como concluyó la Inspección, el destino previsible de estos bienes de acuerdo con los criterios lógicos, objetivos y prudentes es considerar que los mismos se destinarán a la realización de operaciones sujetas y exentas del IVA, así como sujetas a dicho impuesto.

La Inspección regularizó las cuotas del IVA deducidas por el contribuyente aplicando la prorrata especial del IVA utilizando para ello un reparto basado en los metros cuadrados que ocuparía cada una de las actividades. No obstante, el TEAC considera que esta distribución o reparto basado en los metros cuadrados que ocuparía cada una de las actividades no encuentra cabida en el actual marco normativo del IVA.

El TEAC entiende que el cálculo para la deducibilidad del IVA soportado deberá de efectuarse, en todo caso, en función del volumen de operaciones relacionadas con cada una de las actividades y, de no haberse iniciado las mismas, conforme a la mejor previsión que pudiera realizarse.

LA APLICACIÓN DE LA “LEVERAGED BUYOUT RULE” EN CASO DE ADQUISICIÓN INDIRECTA DE PARTICIPACIONES DONDE LA ADQUIRIDA SE INTEGRA AL GRUPO FISCAL DE LA ADQUIRENTE Y ASUME LA DEUDA DE ADQUISICIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA DISTRIBUCIÓN DE UN DIVIDENDO POST-ADQUISICIÓN

Norma Peña i Bagés e Ignasi Montesinos · Socia y abogado

Consulta de la Dirección General de Tributos Vo535-20, de 5 de marzo de 2020

El pasado mes de marzo, la DGT contestó una consulta vinculante que, entre otras cuestiones, trataba sobre la aplicación de la regla sobre la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros para deudas de adquisición (i.e. la “*Leveraged Buyout rule*” – “*LBO rule*”) en caso de adquisiciones indirectas de participaciones donde, adicionalmente, la adquirida termina asumiendo la deuda de adquisición como consecuencia de una distribución de un dividendo post-adquisición.

Según la descripción de los hechos de la consulta, la transacción objeto de análisis consistía en lo siguiente:

1. En un primer lugar, en 2017 la entidad B adquirió el 98,7% de la participación en la entidad Target a través de una OPA.
2. Las entidades B, C y D constituyeron una sociedad holding (“ *Holding*”) a la que aportaron fondos propios. Adicionalmente, Holding recibió créditos por parte de varias entidades financieras para financiar, en última instancia, la adquisición de las acciones de Target a la entidad B (deuda de adquisición).
3. Seguidamente, Holding constituyó la entidad P (“ *BidCo*”), a la que aportó los fondos propios necesarios para que, en 2018, BidCo adquiriese a B las participaciones de Target, al mismo precio que las adquirió al mercado mediante la OPA.
4. Finalmente, Target absorberá mediante fusión inversa (acogida al régimen especial de neutralidad fiscal) a BidCo, pasando a ser participada directa de Holding.
5. Tras la fusión, Target acordará la distribución de un dividendo a sus accionistas con cargo a la reserva de fusión generada o a otras reservas preexistentes. El pago del dividendo que corresponderá a Holding se realizará mediante la asunción por parte de A de la posición deudora en la deuda de adquisición.
6. Holding, BidCo y Target, así como todas sus filiales españolas, se integrarán en un grupo de consolidación fiscal encabezado por holding a partir del 1 de enero de 2019.

La consultante solicita aclaración respecto cuáles serían las implicaciones de la operación descrita en lo referente a la deducción futura de los intereses derivados de la financiación existente en el grupo de consolidación fiscal y, en particular, sobre si el límite adicional a la deducción de la carga financiera sería de aplicación a los intereses generados por la deuda asumida por la entidad resultante de la fusión.

A estos efectos, la DGT concluye que el límite adicional del 30% del beneficio operativo individual de la sociedad adquirida previsto en el art. 67.b) de la Ley del IS resultaría de aplicación en el caso

Pérez-Llorca

objeto de análisis, sin que el hecho de que Holding llevase a cabo la adquisición de Target a través de BidCo impida la aplicación de la regla LBO, en la medida que esta limitación resulta de aplicación cuando la deuda se destina a financiar la adquisición de participaciones de una entidad que pasa a formar parte del mismo grupo fiscal que la adquirente, con independencia de que se instrumente de forma directa o indirecta.

SE PODRÁ APLICAR LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY DEL IS A LA RETRIBUCIÓN DE LOS ACCIONISTAS SUJETOS PASIVOS DEL IS MEDIANTE “SCRIP DIVIDEND”

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta · Abogados

Consultas de la Dirección General de Tributos V1357-20 de 12 de mayo de 2020 y V1358-20 de 12 de mayo de 2020

En las consultas de referencia, la DGT resuelve que, a raíz del cambio de criterio contable introducido por la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, la remuneración de los accionistas sujetos pasivos del IS a través de la figura denominada comúnmente como "scrip dividend", tiene la consideración fiscal de dividendo y, por lo tanto, le puede ser de aplicación la exención contemplada en el artículo 21 de la Ley del IS.

Hay que recordar que la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC introdujo una modificación sustancial en la contabilización de la entrega de derechos de asignación gratuita dentro de los programas de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora. La Resolución del ICAC establece que en estos supuestos el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero cuando perciba retribuciones por las vías antes mencionadas. Si este decide ejecutar sus derechos recibiendo acciones, los valores recibidos se contabilizarán por su valor razonable, y si decide enajenar los derechos, se reconocerá un ingreso financiero por la diferencia entre el valor razonable o de venta y el valor en libros del derecho de cobro.

La DGT, una vez examinada la resolución establece que, el ingreso contable reconocido por el socio en la percepción del “scrip dividend” entendido como la opción del accionista de percibir (i) un pago en efectivo, (ii) entrega de acciones liberadas en el marco de una ampliación de capital liberada o (iii) entrega de derechos de suscripción preferente canjeables en el mercado y su posterior realización, debe calificarse como un dividendo en la medida en que su naturaleza es equivalente a la del derecho que trae causa del reparto genuino de las ganancias sociales, cualquiera que sea la forma en que se materialice el pago o abono del dividendo, y siempre que se cumplan los requisitos para ello.

Por lo tanto, según la DGT, el tratamiento fiscal en el IS del ingreso reconocido por un socio como resultado de la percepción del “scrip dividend” será el correspondiente a dividendos, y consecuentemente, se permitirá aplicar, en caso de que se cumplan los requisitos para ello, la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios regulada en el artículo 21 de la Ley del IS.

Adicionalmente, la DGT establece que, los dividendos sujetos al IS obtenidos con ocasión de la entrega de acciones totalmente liberadas o de la enajenación en el mercado de los derechos de asignación, no tendrán la consideración de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta del IS,

Pérez-Llorca

cuando retribuyan al accionista con cargo a beneficios no distribuidos (en línea con anteriores pronunciamientos de la DGT para rentas de similar naturaleza).

Finalmente, la consulta vinculante V1358-20, establece que, cuando la ampliación totalmente liberada se efectúe con cargo a la cuenta de prima de emisión, supondrá, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.6 de la Ley del IS, la reducción del valor de la participación a efectos fiscales, por lo que el importe recibido no se integraría en la base imponible siempre que el valor de esa participación sea superior al importe percibido.

La DGT, también establece que, en estos supuestos, los excesos percibidos sobre el valor de la participación sí se integrarán en la base imponible, pero podrán disfrutar de la exención del artículo 21 de la Ley del IS con las particularidades y requisitos establecidos en su apartado 3 (ganancias de capital) al asimilarse a las devoluciones de aportaciones y estas a su vez a transmisiones de participaciones. Asimismo, con base en el artículo 61 del Reglamento del IS, la DGT establece que estas rentas tampoco se someterán a retención.

LA CONDONACIÓN DE RENTAS EN EL ARRENDAMIENTO DE UN LOCAL DE NEGOCIOS NO ESTÁ SUJETA A IVA CUANDO EL ARRENDATARIO NO PUEDA REALIZAR ACTIVIDAD ECONÓMICA ALGUNA CON MOTIVO DEL ESTADO DE ALARMA

Yi Zhou e Iván Gallego · Abogados

Consulta de la Dirección General de Tributos V2053-20, de 23 de junio de 2020

El supuesto de hecho analizado por la DGT versa sobre un local comercial destinado a la actividad de cafetería cuyo arrendador, como consecuencia del estado de alarma, se plantea no cobrarle al arrendatario la renta correspondiente a varias mensualidades.

En la contestación a dicha consulta tributaria, la DGT se pronuncia sobre el tratamiento a efectos del IVA aplicable tanto a moratorias como condonaciones (parciales o totales) de las rentas arrendaticias con motivo de las medidas adoptadas por el estado de alarma, llegando a las siguientes conclusiones:

1. En el caso de moratorias en el pago de las rentas, en tanto no se cancele o modifique formal y expresamente la relación arrendaticia, se seguirá devengando el IVA correspondiente al arrendamiento del local, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se había pactado.
2. En el caso de condonación parcial de rentas, si la misma hubiera sido pactada en un momento posterior al devengo, procederá la minoración de la base imponible y, en consecuencia, la rectificación, de conformidad con el artículo 89 de la LIVA, de las cuotas impositivas repercutidas. Asimismo, señala la DGT que, si la condonación se hubiera producido con anterioridad o simultáneamente a la exigibilidad de la renta, el importe acordado será la base imponible de la operación.
3. Por último, en el caso de condonación total de las rentas sin que se hubieran modificado las condiciones contractuales en relación con la exigibilidad o el importe de las rentas, la DGT entiende que se trataría de un autoconsumo de servicios no exonerado de tributación dado que la condonación voluntaria de las rentas arrendaticias no puede interpretarse en el sentido de que sirve a los fines de la empresa.

No obstante, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE, que permite a los Estados Miembros no gravar operaciones cuando la no sujeción no sea causa de distorsión de la competencia, la DGT entiende que la condonación total de rentas arrendaticias no será una operación sujeta al IVA cuando el arrendatario no pueda desarrollar su actividad económica en el local en cuestión por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma.

Derivado de lo anterior, en el caso objeto de consulta, la DGT considera que la condonación total de rentas en el arrendamiento de un local de negocio por la imposibilidad del arrendatario de desarrollar actividad económica como consecuencia del estado de alarma, no está sujeta a IVA al no poder generar distorsiones en la competencia, ni actual ni futura, en el mercado de arrendamientos ni en el sector de actividad afectado.

Pérez-Llorca

De esta forma, la DGT reitera su criterio expuesto previamente en la contestación a la consulta vinculante V1553-20, de 22 de mayo de 2020.

Asimismo, señalar que la DGT ha mantenido este criterio interpretativo en la contestación a las consultas vinculantes de V2240-20 de 1 de julio de 2020 y V2598-20 de 30 de julio de 2020.

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

