

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



11/2020

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

6 Los comentarios al modelo de convenio de la OCDE no son vinculantes y no pueden utilizarse para obviar lo efectivamente pactado entre las partes en el CDI

Ignasi Montesinos y Raquel Cuesta

8 El principio de calificación del art. 13 de la LGT no permite prescindir de las reglas específicamente previstas para la simulación y el fraude de ley

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

10 La adjudicación al cónyuge viudo (en el momento de la partición) de bienes en propiedad a cambio de su derecho de usufructo es una segunda convención gravada por ISD o TPO

Norma Peña i Bagés y Diego Marín-Barnuevo

12 La entrada en domicilio solo puede ser autorizada cuando sea necesaria, idónea y proporcional, por lo que no procede con una finalidad prospectiva, estadística o indefinida

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

15 La exención por reinversión del IRPF puede aplicarse también en caso de subrogación en el préstamo hipotecario del transmitente

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

17 La corrección de valor en operaciones vinculadas debe devenir firme para posibilitar la regularización de otras personas vinculadas al obligado tributario

Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio

18 El contribuyente puede cambiar la opción realizada en la autoliquidación en determinados casos de regularización fiscal

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia

20 El Tribunal General de la Unión Europea ratifica la ilegalidad del sistema español de arrendamiento fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero celebrados por astilleros
Yi Zhou y Santiago Morán

22 La AN se reafirma al resolver que no son deducibles en el IS los gastos financieros incurridos para la amortización de participaciones propias
Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

Doctrina administrativa

24 El TEAC fija los criterios para la derivación de responsabilidad por actos de colaboración en la ocultación de bienes del deudor cuando el devengo del tributo es posterior al acto de ocultación
Daniel Olábarri y Sergio Gomollón

25 No es necesaria la regularización de los beneficios fiscales del régimen EDAV en una escisión total si las sociedades beneficiarias completan los requisitos originarios de aplicación del régimen especial
José Azqueta y Víctor Tenorio

28 Implicaciones del cambio de régimen de EDAV al régimen de SOCIMI: regularización de bonificaciones y cómputo de plazos de mantenimiento de las participaciones y arrendamiento de inmuebles
Carolina Oliver y Laura Enjuanes

30 Los requisitos esenciales deben cumplirse mercantilmente con anterioridad a la opción por el régimen SOCIMI
Carolina Oliver y Viktoriya Petkova

31 Una sociedad que posea su sede de dirección efectiva en España pero que estuviera constituida conforme a las leyes de un tercer estado, podrá ser considerada residente fiscal en España
Ignacio Pascual e Iván Gallego

Otras noticias de interés

32 Se publica la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que entrará en vigor el próximo enero

Raquel Cuesta

33 Se publica la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras que entrará en vigor el próximo enero

Alejandra Flores

34 Se publica el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021

José Azqueta y Alejandra Flores

35 Se publica el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

José Suárez y Alejandra Flores

LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE NO SON VINCULANTES Y NO PUEDEN UTILIZARSE PARA OBVIAR LO EFECTIVAMENTE PACTADO ENTRE LAS PARTES EN EL CDI

Ignasi Montesinos y Raquel Cuesta · Abogados

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:3062), Pon. Sr. Navarro Sanchís

Se ha publicado la sentencia del TS que viene a resolver el recurso admitido por Auto de 6 de junio de 2019, comentado en nuestra [Newsletter de julio de 2019](#), donde el Alto Tribunal debía pronunciarse sobre las siguientes cuestiones:

- (i) Aclarar los límites objetivos y temporales de la interpretación dinámica de los Convenios de Doble Imposición (“CDIs”) en relación con el concepto de beneficiario efectivo.
- (ii) Determinar si la interpretación dinámica permite corregir el sentido propio o tenor literal de la norma o CDI.
- (iii) Establecer si los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE constituyen fuente del Derecho en sentido propio.

En el caso enjuiciado en la sentencia de referencia se dirimía la procedencia de la aplicación del tipo general del IRNR a cánones satisfechos por una entidad española a una entidad residente en Suiza, como pretendía la Inspección, frente a la aplicación de los beneficios fiscales recogidos en el CDI hispano-suizo o en el CDI suscrito con EEUU, lugar de residencia de la entidad beneficiaria efectiva de los cánones.

Merece la pena detenerse en los hechos específicos del caso, donde la Inspección, a raíz de la reorganización llevada a cabo en el grupo al que pertenece la entidad española pagadora de las rentas, recalifica los pagos que esta realiza a la entidad suiza, para considerarlos pagos por *royalties*. No obstante, la Inspección, posteriormente avalada por el TEAC y la AN, determina que la entidad suiza no es la beneficiaria efectiva de los cánones, a la luz de las circunstancias que concurren en el caso.

Asimismo, es interesante tener en cuenta que el CDI con Suiza ha sufrido dos modificaciones desde su ratificación. En ninguna de estas modificaciones se ha introducido el concepto de beneficiario efectivo a la literalidad del artículo 12, aunque sí se incluyó dicho concepto, junto con otras modificaciones, a las previsiones relativas al gravamen de dividendos e intereses.

Ante estos hechos, la Inspección, el TEAC y la AN consideraron lo siguiente:

- (i) Si bien el CDI firmado con Suiza no recoge la figura de beneficiario efectivo en el artículo 12 relativo a los *royalties*, la “posición más razonable” es entender que esta figura resulta de

aplicación, pues el CDI con Suiza debe interpretarse teniendo en cuenta el “espíritu de los Comentarios de la OCDE”.

- (ii) No siendo aplicable el artículo 12 del CDI con Suiza, por no ser la entidad residente en dicho territorio la beneficiaria efectiva de los cánones, tampoco resulta de aplicación el CDI con EEUU puesto que, de los hechos del caso, no es posible concluir que la entidad matriz del grupo y titular última de los derechos de propiedad intelectual residente en EEUU sea la beneficiaria efectiva de los mismos.
- (iii) Corresponde, por tanto, la aplicación de la normativa doméstica española y, en concreto, del artículo 25 de la LIRNR.

El TS casa la sentencia de la AN en un duro pronunciamiento que recoge el criterio anteriormente expuesto en la Sentencia de 3 de marzo de 2020, analizada en nuestra [Newsletter del mes de septiembre](#). En concreto, los argumentos expuestos por el TS son los siguientes:

- (i) La AN hace una interpretación errónea del ordenamiento jurídico. Los Comentarios de la OCDE no son fuente del derecho ni tienen fuerza vinculante y, consecuentemente, no pueden ser utilizados para “soslayar deliberadamente” el CDI, más aún cuando las partes han decidido voluntariamente excluir el concepto de beneficiario efectivo del artículo 12, pese a las múltiples modificaciones que ha sufrido el propio CDI.
- (ii) Resulta muy sorprendente que la AN, tras patrocinar la aplicación del concepto de beneficiario efectivo –que llevaría directamente a la aplicación del CDI con EEUU–, decida abandonar su propio criterio para denegar la aplicación del CDI con EEUU, lugar de residencia de la entidad titular de los derechos de propiedad intelectual.
- (iii) Los criterios aplicados por la Inspección, posteriormente avalados por el TEAC y la AN parecen tener como único objetivo el de hacer gravar la renta conforme a ley española, mucho más gravosa para los intereses de la entidad española recurrente.

No sorprende la jurisprudencia marcada por el TS en esta Sentencia que, como indicábamos, sigue la estela de la Sentencia de 3 de marzo de este mismo año, en lo que al papel de los Comentarios de la OCDE y la interpretación de los CDIs se refiere.

Por otro lado, en la sentencia, el TS manifiesta sentirse asombrado porque la cláusula de beneficiario efectivo sea considerada como una norma “metajurídica” o de derecho natural que debe imponerse siempre. A este respecto, será interesante ver cómo enfrenta el TS esta cuestión cuando entre en juego la normativa europea y, en concreto, la Directiva Matriz-Filial, sobre la cual el TJUE ya se ha pronunciado, tal y como relatamos en nuestra [Newsletter del mes de abril de 2019](#), en el sentido de que, si bien la Directiva no recoge en su literalidad la cláusula de beneficiario efectivo, esta resulta de aplicación como extensión de los principios generales del Derecho europeo en materia anti-abuso.

EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN DEL ART. 13 DE LA LGT NO PERMITE PRESCINDIR DE LAS REGLAS ESPECÍFICAMENTE PREVISTAS PARA LA SIMULACIÓN Y EL FRAUDE DE LEY

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:2257), Pon. Sr. Cudero Blas

Los supuestos de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y de simulación están oportunamente regulados en los artículos 15 y 16 de la LGT. Se trata de dos instituciones claramente distintas con un régimen jurídico igualmente diferente, aunque en algunos supuestos concretos sea difícil determinar cuál de ellas es la que resulta aplicable.

Por otro lado, el artículo 13 de la LGT establece el principio de calificación, según el cual las obligaciones tributarias deberán exigirse *“con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*.

La diferencia entre unos y otros preceptos es bien evidente, aunque la Administración utiliza en ocasiones el artículo 13 de la LGT para fundamentar la regularización de conductas realizadas mediante simulación o fraude de ley que deberían determinar la aplicación de los artículos 15 o 16 de la LGT.

En la sentencia analizada se enjuiciaba un supuesto en que la Administración había regularizado con base en el artículo 13 de la LGT un caso en que la Inspección consideraba que las rentas declaradas en el IRPF (en régimen de estimación objetiva) por los familiares del administrador de una sociedad eran realmente beneficios de la mercantil. Entendía, pues, que todos los familiares realizaban una actividad única, dirigida por el administrador y llevada a cabo por la mercantil.

La regularización practicada por la Inspección consistió en imputar a la mercantil todos los ingresos empresariales y las cuotas del IVA repercutidas de las personas físicas interpuestas. Consecuentemente, la regularización consideró que los rendimientos obtenidos por los familiares debían tributar en el IRPF como rendimientos del trabajo personal.

Los obligados tributarios agotaron todas las vías de impugnación y finalmente interpusieron recurso de casación, que fue admitido a trámite con objeto de determinar si la Inspección de los tributos, con base en el artículo 13 de la LGT, puede desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas y redistribuir las rentas obtenidas y las cuotas del IVA a una sociedad por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad.

Para resolver esta cuestión, la sentencia analiza las diferencias existentes entre la calificación, el fraude de ley y la simulación. Seguidamente pone de manifiesto que, en el asunto enjuiciado, la regularización realizada por la Administración es algo más que una simple calificación de los hechos, actos o negocios realizados, pues la propia resolución administrativa incorpora

Pérez-Llorca

expresiones incompatibles con tan genérica potestad, como la de estar en presencia de “aparentes empresarios individuales”, o la existencia de “empresas artificiosamente creadas”.

Añade la sentencia otra consideración que resulta especialmente relevante, al afirmar que *“las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la calificación tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 LGT un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación”*.

Por todo ello la sentencia da la razón a los contribuyentes y establece como doctrina jurisprudencial que *“en un caso como el que nos ocupa, no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que la Inspección de los Tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas y las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas y soportadas a una sociedad que realiza la misma actividad económica que aquéllas, por considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, finalmente, recalificar como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas”*.

LA ADJUDICACIÓN AL CÓNYUGE VIUDO (EN EL MOMENTO DE LA PARTICIÓN) DE BIENES EN PROPIEDAD A CAMBIO DE SU DERECHO DE USUFRUCTO ES UNA SEGUNDA CONVENCION GRAVADA POR ISD O TPO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:2682), Pon. Sra. Córdoba Castroverde

El artículo 834 del Código Civil establece la *legítima* del cónyuge viudo, disponiendo que si concurre a la herencia con hijos o descendientes tendrá derecho al usufructo del tercio destinado a mejora. Al margen de ese mínimo legal indisponible, es frecuente que los cónyuges dispongan testamentariamente el derecho del cónyuge supérstite al usufructo de toda la masa hereditaria, dejando a los hijos la nuda propiedad. Esa situación se produce también en muchas comunidades autónomas que tienen un régimen sucesorio propio, distinto del regulado en el Código Civil.

Con independencia de que el cónyuge tuviera reconocido un derecho de usufructo mínimo (sobre el tercio de mejora) o máximo (sobre toda la masa hereditaria), es también frecuente que en el momento de aceptación y partición de la herencia se adjudique al cónyuge supérstite la plena propiedad de bienes con valor equivalente a su derecho de usufructo, lo que se facilita la ulterior disposición de los bienes por parte del cónyuge y de los herederos.

Esos acuerdos adoptados en el momento de la partición son bastante habituales porque no conllevan coste fiscal y, además, evitan que los ulteriores acuerdos de disposición sobre los bienes deban ser suscritos por todos los que tienen un derecho real sobre los mismos (nuda propiedad o de usufructo).

La sentencia comentada (al igual que la 1078/2020, de 22 julio) analiza un supuesto en que el cónyuge supérstite convierte su derecho de usufructo de la totalidad de la herencia en un derecho de plena propiedad de una parte de valor equivalente, y concluye que la adjudicación al cónyuge supérstite de algo distinto de lo que establece el testamento, es una segunda convención que debe ser gravada como tal. Es cierto que sus efectos se proyectan directamente sobre el Derecho civil de Cataluña (que contiene reglas especiales en Derecho de sucesiones), pero todo apunta que pueda ser igualmente aplicado en el territorio común.

En efecto, afirma la sentencia analizada que en el supuesto enjuiciado la partición realizada no se correspondió con lo establecido en las disposiciones testamentarias, lo que comporta la existencia de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia.

El artículo 57 del Reglamento del ISD dispone que en caso de realizar el pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma distinta del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero, como destaca la

Pérez-Llorca

sentencia, dicho precepto viene referido a los *derechos legitimarios*, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima, a los herederos forzosos a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil.

Consecuentemente, como el artículo 442.5 del Código Civil de Cataluña solo permite la conmutación del usufructo universal en la sucesión intestada, no resultaría de aplicación al caso enjuiciado dicho precepto reglamentario.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es la siguiente: *“tratándose de una sucesión testada regida, en este caso, por el Derecho Civil catalán, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

LA ENTRADA EN DOMICILIO SOLO PUEDE SER AUTORIZADA CUANDO SEA NECESARIA, IDÓNEA Y PROPORCIONAL, POR LO QUE NO PROCEDE CON UNA FINALIDAD PROSPECTIVA, ESTADÍSTICA O INDEFINIDA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:3023), Pon. Sr. Navarro Sanchís

El artículo 18 de la Constitución establece el principio de inviolabilidad del domicilio, que protege tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Por ello el artículo 113 de la LGT establece que cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización judicial.

Pero, a la vista de la jurisprudencia recaída sobre la materia, todo parece indicar que algunas autorizaciones judiciales para la entrada en domicilio de personas jurídicas se conceden sin realizar el triple control de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, que recordaba la STS de 10 de octubre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:3286).

La sentencia ahora comentada confirma la doctrina de la STS de 10 de octubre de 2019 citada y, además, realiza un profundo análisis del significado y alcance del principio de inviolabilidad del domicilio, así como de los requisitos legalmente exigibles para autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.

Los fundamentos jurídicos de la sentencia contienen unas consideraciones previas de extraordinario valor para comprender el régimen jurídico del derecho a la inviolabilidad de domicilio, entre las que pueden destacarse las siguientes:

- (i) Tratándose de un derecho fundamental, la regulación de su régimen sustantivo y procesal debería hacerse por medio de ley orgánica, por lo que la LGT sería *“inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario”*.
- (ii) La previsión del artículo 100 de la Ley 39/2015 tampoco sirve para regular la entrada en domicilio en actuaciones de comprobación e investigación tributaria, porque se refiere a supuestos de ejecución de un acto administrativo, que no es lo que se pretende en el procedimiento de inspección.
- (iii) La singularidad procesal del acto de autorización de entrada en domicilio condiciona su régimen de impugnación y la validez de ciertos conceptos jurídicos, como el de firmeza.
- (iv) Resulta extraño que un acto procesal del juez sea ejecutado por la Administración sin la presencia del letrado de la Administración de Justicia.

- (v) La ausencia del afectado en el trámite de autorización de entrada en domicilio determina que la decisión se adopte inaudita parte, por lo que es necesario que la intervención del juez compense esa carencia (en defensa del necesario equilibrio de las partes) en la protección de los derechos del titular del derecho afectado.

Después de esas consideraciones preliminares, la sentencia hace un repaso de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en relación con el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Seguidamente constata que en el supuesto enjuiciado la autorización se había concedido sin comprobar de forma rigurosa si la entrada en domicilio era realmente necesaria para permitir la adopción de ese tipo de medidas. Y pone de manifiesto que la motivación del auto es *“en exceso lacónica y, además, se abstiene de analizar, aun extrínsecamente, la veracidad de los datos facilitados al efecto (...); se omite también el juicio de proporcionalidad, que se da por tácita e irrefutablemente cumplido, como intrínseco a la medida misma (...); y se da por buena, sin razonamiento alguno, la necesidad de entrada, con relación de medio a fin, para obtener pruebas que de otro modo se sustraerían se dice a la actuación de la Administración y, en particular, nada se explica sobre que la medida invasiva del domicilio sea la única posible, de forma insustituible, para hacerse con los datos que, de otro modo, serían ocultados a la Administración”*.

Los graves defectos de motivación expuestos determinan que el auto judicial sea considerado por la Sala manifiestamente insuficiente para permitir el sacrificio de un derecho fundamental, que debería haber prevalecido en la ponderación de intereses en conflicto realizada por el juez de instancia. La sentencia concluye con la fijación de una extensa doctrina jurisprudencial que, pese a su extensión, debe ser íntegramente reproducida por su interés:

“1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y períodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOP).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin

identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración”.

LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DEL IRPF PUEDE APLICARSE TAMBIÉN EN CASO DE SUBROGACIÓN EN EL PRÉSTAMO HIPOTECARIO DEL TRANSMITENTE

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:3049), Pon. Sr. Díaz Delgado

El artículo 38 de la Ley del IRPF actual establece, con un contenido idéntico al artículo 36 de la ley precedente (el Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto 3/2004 de 5 de marzo), la exención de las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Esa reinversión debe realizarse en el plazo de dos años, tal y como establece el Reglamento del IRPF, al que la Ley del IRPF remite para establecer las condiciones de la exención por reinversión. En ese contexto, cabe cuestionar si puede considerarse “reinversión” un supuesto en que el contribuyente adquirió efectivamente una nueva vivienda habitual por un precio suficiente para aplicar la exención, pero en lugar de pagar todo el precio de la nueva vivienda en el momento de formalizar la compraventa, decidió subrogarse en el préstamo hipotecario que tenía el vendedor en dicho momento.

Esa es la cuestión que debía resolver la sentencia analizada, que tenía por objeto determinar si para la aplicación de la exención por reinversión resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda o, por el contrario, es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero.

El Abogado del Estado se opuso a la aplicación de la exención argumentando que no existe un concepto jurídico de reinversión, por lo que deberá interpretarse ese concepto atendiendo a su sentido usual, que se corresponde con "emplear, gastar, colocar un caudal". A su vez, el Diccionario de la RAE define la acción de "reinvertir" como "aplicar los beneficios de una actividad productiva al aumento de su capital". Por ello considera que solo reinvierte en la adquisición de una vivienda habitual quien gasta los fondos obtenidos por la venta de la primera vivienda en la adquisición de la segunda; lo que a sensu contrario conduce a determinar que, si parte de la adquisición de la nueva vivienda se produce con financiación ajena, la parte financiada por la entidad bancaria no constituye reinversión.

La Sala, por el contrario, considera que la Administración realiza una interpretación del concepto de reinversión de naturaleza prácticamente física, entendiendo que se trata de un traslado material de un flujo monetario de un origen a un destino predeterminado, en lugar de atender al concepto económico de inversión (según el cual hay reinversión cuando el nuevo activo adquirido iguala o supera el precio obtenido de la enajenación del activo precedente).

Pérez-Llorca

Por ello, y considerando que la normativa del IRPF no contiene especificación alguna sobre el modo en que debe realizarse esa reinversión, la sentencia da la razón al contribuyente, y establece como doctrina jurisprudencial que para aplicar la exención por reinversión del IRPF *“no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble”*.

LA CORRECCIÓN DE VALOR EN OPERACIONES VINCULADAS DEBE DEVENIR FIRME PARA POSIBILITAR LA REGULARIZACIÓN DE OTRAS PERSONAS VINCULADAS AL OBLIGADO TRIBUTARIO

Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio · Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:3283), Pon. Sr. Díaz Delgado

El artículo 16 del derogado TRLIS, en correspondencia con lo establecido en el actual artículo 18 de la LIS, dispone que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

Ello determina que la corrección de valor practicada en el sujeto pasivo proyecte sus efectos en los demás partícipes de las operaciones vinculadas, lo que puede ocasionar problemas específicos de gestión en relación al momento en que la Administración puede llevar a cabo esa segunda corrección de valor, especialmente en los supuestos en los que el sujeto pasivo impugna la regularización original practicada.

La solución a dicho problema se contiene en el artículo 16.9 del TRLIS, cuya interpretación es solicitada en el recurso de casación que resuelve la sentencia analizada para determinar si, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza.

La duda planteada tiene sentido porque, de acuerdo con el artículo 21 del RIS, el presupuesto para que la Administración realice el ajuste secundario reside en que la liquidación practicada al obligado tributario que contiene la corrección valorativa haya adquirido firmeza.

Según la sentencia analizada, en el caso enjuiciado no nos encontramos con una regularización del IRPF del recurrente modificando el valor de mercado anterior a la liquidación por este concepto en el IS, sino ante una regularización derivada de la liquidación del IS. En ese caso, resultan de aplicación los artículos 16.9.3º del TRLIS y 21.4 del RIS, cuya interpretación es clara al exigir la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al mismo.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es que *"en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza"*.

EL CONTRIBUYENTE PUEDE CAMBIAR LA OPCIÓN REALIZADA EN LA AUTOLIQUIDACIÓN EN DETERMINADOS CASOS DE REGULARIZACIÓN FISCAL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:3267), Pon. Sr. Merino Jara

El artículo 119.3 de la LGT establece una limitación al ejercicio de las opciones que la normativa tributaria reconoce al contribuyente, en tanto dispone que aquellas que se ejercitan con la presentación de una declaración *“no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*.

Se trata de una limitación que ha generado mucha controversia. De un lado, por la amplitud con que la Administración tributaria ha interpretado el concepto de *opciones*; y de otro porque parece desproporcionado que los obligados tributarios no puedan rectificar esa decisión inicial cuando el ordenamiento tributario les permite presentar declaraciones complementarias y solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en relación con los demás elementos de sus autoliquidaciones.

En el supuesto enjuiciado, una sociedad había presentado su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades como sociedad patrimonial de los ejercicios 2005 y 2006, computando ingresos y gastos de acuerdo con el criterio del devengo. Unos años más tarde, la Inspección consideró improcedente la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales y regularizó su situación tributaria aplicando el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Como consecuencia de la inaplicación del régimen especial, la sociedad consideró que prefería la aplicación del criterio de imputación temporal por cobros, a lo que la Administración tributaria se negó por considerar que la opción ejercitada en el momento de la autoliquidación era irrevocable en virtud de lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT.

El contribuyente recurrió esa decisión en vía judicial y finalmente interpuso recurso de casación, que fue admitido a trámite con objeto de determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el artículo 119.3 de la LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o, por el contrario, permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley en el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora.

Para resolver esta cuestión, la sentencia realiza una ponderación de los intereses en conflicto, señalando que la limitación del derecho de opción está justificada por el principio de eficacia de la Administración. Pero añade en un caso como el enjuiciado, en que las reglas de cuantificación de la obligación tributaria cambiaron como consecuencia del procedimiento inspector, resulta razonable y respetuoso con los principios de seguridad jurídica y capacidad económica que el obligado tributario pueda decidir sobre las opciones derivadas del nuevo marco de tributación.

Pérez-Llorca

Para lo cual reconoce especial relevancia al hecho de que el sujeto pasivo hubiera actuado de buena fe, que en el caso concreto queda acreditado por el contenido de las actas de inspección.

Por todo ello, la sentencia reconoce el derecho del administrado a decidir el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos aplicable en la nueva liquidación resultante de la regularización fiscal. Y establece como doctrina jurisprudencial que, *“en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias”*.

EL TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA RATIFICA LA ILEGALIDAD DEL SISTEMA ESPAÑOL DE ARRENDAMIENTO FISCAL APLICABLE A DETERMINADOS ACUERDOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO CELEBRADOS POR ASTILLEROS

Yi Zhou y Santiago Morán · Abogados

Sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020 en los asuntos acumulados T-515/13 y T-719/13

El Tribunal General de la Unión Europea, mediante su sentencia de 23 de septiembre de 2020 ha desestimado los recursos planteados contra la decisión de la Comisión Europea de julio de 2013 por la que declaraba el sistema español de arrendamiento fiscal (la “SEAF”) como una ayuda ilegal de Estado y ordenaba a las autoridades españolas a recuperar estas ayudas de los inversores.

El SEAF constituía una compleja estructura jurídica y financiera cuya operativa podría resumirse en los siguientes términos:

- (i) Una empresa naviera encarga la construcción de un buque a un astillero para su adquisición.
- (ii) Una sociedad de arrendamiento financiero compraba el buque en construcción al astillero, produciéndose una novación del contrato inicial entre la empresa naviera y el astillero.
- (iii) Una entidad financiera constituye una AIE y vende las participaciones de la misma a inversores.
- (iv) La sociedad de arrendamiento financiero arrienda el buque a una AIE por tres o cuatro años con opción de compra.
- (v) La AIE arrienda el buque a la empresa naviera mediante un contrato de fletamento a casco desnudo en el que se incluye una opción de compra final de la nave.

La operativa anterior, junto con la aplicación de distintos regímenes fiscales (i.e. régimen de amortización acelerada de los buques objeto de arrendamiento financiero, autorización para la amortización anticipada de los buques, régimen fiscal de las AIEs y la aplicación del régimen de tributación por tonelaje) permitía generar importantes ventajas fiscales a los socios de la AIE (i.e. imputación de bases imponibles negativas generadas por la AIE) y una reducción importante en el precio final de la adquisición del buque por la empresa naviera.

Mediante Decisión de julio de 2013, la Comisión declaró el SEAF como una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, ordenando en consecuencia, su recuperación respecto de los inversores, pero no respecto de los demás agentes intervinientes en la estructura, a pesar de que estos también se vieron favorecidos por la implementación de dicha estructura. Esta Decisión fue recurrida ante el propio Tribunal General, que anuló la Decisión mediante su sentencia de 17 de diciembre de 2015. Esta última resolución fue a su vez, recurrida por la Comisión ante el Tribunal

de Justicia de la Unión Europea, que mediante sentencia de 25 de julio de 2018 decidió devolver el asunto al Tribunal General.

En esta nueva sentencia, el Tribunal General ratifica que las medidas fiscales constituyen ayudas estatales. Así, el Tribunal confirma el carácter selectivo de la ventaja fiscal concedida en virtud del SEAF, puesto que se trataba de un régimen fiscal concedido por la Administración tributaria en virtud de una autorización previa, con base en criterios vagos que requerían de una interpretación que podía llevarse a cabo sin quedar sujeta a ninguna directriz. Esta potestad discrecional de la administración permitía otorgar un trato más favorable a determinados sujetos pasivos frente a otros en una situación fáctica y jurídica comparable. Asimismo, una reducción del 20 al 30% del precio final de un buque mediante la aplicación del SEAF constituía una clara amenaza de falsear la competencia en el mercado de la adquisición y la venta de buques de navegación marítima.

Por otro lado, el Tribunal General se pronuncia sobre la obligación de recuperar las ayudas, rechazando todas las pretensiones de las partes al respecto. En este sentido, el Tribunal descarta que la Decisión de la Comisión haya producido una vulneración del principio de la confianza legítima, puesto que los demandantes no habían podido acreditar que hubieran obtenido de la Comisión garantías concretas, incondicionales y concordantes que les haya llevado a confiar en que el régimen en cuestión no constituía una ayuda estatal. Asimismo, el Tribunal descarta la posible vulneración del principio de seguridad jurídica, puesto que la obligación de recuperación se limitaba a aquellas ayudas concedidas tras la publicación de la Decisión sobre las AIEs fiscales francesas en el año 2007, resolución que puso fin a la situación de inseguridad generada previamente por la Decisión Brittany Ferries, y que debía permitir a un operador económico prudente y diligente concluir que un régimen similar al SEAF podía constituir una ayuda de Estado. Por último, el Tribunal rechaza la vulneración del principio de igualdad por el hecho de que la Comisión no haya exigido la recuperación de las ayudas en el caso de las AIEs fiscales francesas y sí en el caso del SEAF, a pesar de las similitudes de ambos casos. A este respecto, el Tribunal considera que la diferencia de trato está objetivamente justificada, ya que la incertidumbre generada por la Decisión Brittany Ferries no existía ya tras la decisión sobre las AIEs fiscales francesas.

Por último, debe destacarse que esta sentencia todavía no es firme, puesto que es posible la interposición de un recurso de casación frente a la misma ante el Tribunal de Justicia, por lo que habrá que esperar a ver si finalmente España y los demás recurrentes deciden acudir a esta última vía para defender la legalidad del SEAF.

LA AN SE REAFIRMA AL RESOLVER QUE NO SON DEDUCIBLES EN EL IS LOS GASTOS FINANCIEROS INCURRIDOS PARA LA AMORTIZACIÓN DE PARTICIPACIONES PROPIAS

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta · Abogados

Sentencia de la AN de 13 de marzo de 2020 (ECLI: ES:AN:2020:1044)

La AN se vuelve a pronunciar acerca de la deducibilidad de los gastos financieros incurridos para la financiación de adquisición y amortización de acciones propias. Como ya ocurrió en la Sentencia de 7 de febrero de 2019, analizada en nuestra [Newsletter del mes de mayo de 2019](#), la AN considera, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS, que dichos gastos no son deducibles por entender que son “*ajenos a toda manifestación de riqueza gravable en sede de la sociedad*”.

En el caso concreto enjuiciado en la sentencia de referencia, nos encontramos ante dos sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal del IS, una de las cuales (entidad dominante) ostenta el 100% del capital de la otra (entidad participada), y que solicitan financiación ajena en dos tramos:

- (i) Tramo A, a favor de la entidad matriz dominante, por importe de 12 millones de euros, para financiar la adquisición de acciones propias.
- (ii) Tramo B, a favor de la entidad filial, por importe de 12 millones de euros, para el reparto de un dividendo a su socio único.

El préstamo percibido por la entidad matriz (tramo A) se destina al pago a sus socios, personas físicas, en contraprestación a las participaciones de estos, que son amortizadas mediante reducción de capital. Seguidamente, la entidad matriz procede a la cancelación del tramo A del préstamo con la liquidez obtenida tras el reparto del dividendo por parte de la entidad filial, que permanece como entidad deudora por importe de 12 millones de euros.

Las entidades recurrentes alegan la deducibilidad total de los intereses devengados por la financiación de los tramos A y B y, subsidiariamente, la deducibilidad de los intereses devengados únicamente por el tramo B del préstamo, cuyo objeto, a juicio de las entidades recurrentes, era el pago de dividendos a la sociedad matriz en atención a una falta puntual de tesorería.

Ante estas circunstancias, la AN resuelve entendiendo que tanto los intereses del tramo A como los del tramo B deben considerarse no deducibles, puesto que la finalidad del préstamo era única: satisfacer a los socios, personas físicas, el importe de las participaciones que se amortizan vía reducción de capital, sin que de dicha operación se derive una renta positiva que pueda correlacionarse con los gastos soportados por la financiación y estando, además, el reparto de dividendos subsumido en dicha operación.

De hecho, la AN ratifica la imposición de sanción a las entidades recurrentes, al entender que, lo que en puridad debió ser un préstamo unidireccional otorgado a la entidad matriz dominante para la compra y amortización de sus propias participaciones, se ideó artificiosemente como un

Pérez-Llorca

préstamo en dos tramos, bidireccional, de tal manera que la carga de la deuda se trasladara de la entidad matriz a la filial. A juicio de la AN, la conducta debe calificarse como voluntaria e intencionada para la creación de un negocio simulado que tenía como único objetivo reducir artificiosamente la tributación del grupo de consolidación fiscal.

Veremos si la interpretación que hace la AN acerca del artículo 14.1.e) del TRLIS y la consideración de liberalidades de los gastos financieros incurridos para la amortización de participaciones propias es secundada por el TS, quién deberá pronunciarse sobre esta cuestión tras el Auto de admisión de fecha 28 de octubre de 2019 comentado en nuestra [Newsletter de noviembre de 2019](#). Por último, también hay que mencionar que el TSJ de Cataluña en su reciente sentencia de [10 de junio de 2020](#) ha seguido un criterio similar al de la AN, considerando que no son deducibles en el IS los gastos financieros derivados de un préstamo del socio mayoritario para el pago de un dividendo.

Recordemos que el criterio mantenido por el TSJ de Cataluña (e indirectamente por la AN) no es coincidente al emitido por la DGT en sus consultas V2762-14, V1486-16, V4487-16 y V1193-20 (cuyo criterio debería ser vinculante para los órganos de aplicación de los tributos conforme a lo dispuesto en la LGT) en las que establece que no existe ninguna limitación específica en la Ley del IS en cuanto a la deducibilidad de los intereses generados por las deudas otorgadas con la finalidad de distribuir dividendos, por lo que, salvo aplicación de alguna norma general anti-abuso y, en aplicación del artículo 10.3 de la Ley del IS, los intereses devengados por este tipo de endeudamiento deberían ser fiscalmente deducibles en el IS, sujetos a las limitaciones generales del artículo 16 de la Ley del IS.

EL TEAC FIJA LOS CRITERIOS PARA LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD POR ACTOS DE COLABORACIÓN EN LA OCULTACIÓN DE BIENES DEL DEUDOR CUANDO EL DEVENGO DEL TRIBUTO ES POSTERIOR AL ACTO DE OCULTACIÓN

Daniel Olábarri y Sergio Gomollón · Abogados

Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 2020 (RG. 00970/2019)

En su reciente Resolución de 23 de septiembre, el TEAC ha establecido como criterio en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria por la colaboración en la ocultación de bienes del deudor (art. 42.2.a) LGT) que es posible derivar esa responsabilidad, aunque las deudas tributarias objeto de derivación se hubieran devengado con posterioridad a los actos de ocultación, *“siempre que se pruebe la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.”*

El caso se planteó ante el TEAC mediante un recurso extraordinario de alzada que interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT frente a una Resolución previa del TEAR de Cantabria que había entendido que el artículo 42.2.a) LGT solo era de aplicación si el acto de ocultación era posterior o simultáneo al devengo de la deuda, basándose en la [Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2017 \(RG. 04937/2016\)](#).

En su resolución, el TEAC realiza un recorrido por la evolución jurisprudencial y doctrinal de los requisitos que deben concurrir para que la derivación de responsabilidad *ex* artículo 42.2.a) LGT sea procedente.

Ese análisis le lleva a concluir que no es indispensable que, para declarar la responsabilidad por colaboración en la ocultación de bienes del deudor, el acto de ocultación sea anterior o simultáneo al devengo de la deuda, como había interpretado el TEAR, sino que es posible apreciar la concurrencia de responsabilidad en actos de ocultación previos al devengo, siempre que existiera un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.

Como es lógico, la existencia de este plan o acuerdo previo deberá ser probada por los órganos de recaudación de la Administración tributaria que pretendan derivar la responsabilidad, prueba que será más difícil de acreditar cuanto mayor sea el lapso temporal transcurrido entre el supuesto acto de ocultación y el devengo de las deudas a derivar.

NO ES NECESARIA LA REGULARIZACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES DEL RÉGIMEN EDAV EN UNA ESCISIÓN TOTAL SI LAS SOCIEDADES BENEFICIARIAS COMPLETAN LOS REQUISITOS ORIGINARIOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

José Azqueta y Víctor Tenorio · Socio y Abogado

Consulta de la Dirección General de Tributos V2668-20, de 17 de agosto de 2020

En la consulta de referencia, la DGT se pronuncia sobre la obligación de regularización por posible pérdida de las ventajas del régimen fiscal especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (“**EDAV**”) previsto en la Ley del IS cuando una entidad acogida a dicho régimen se escinde totalmente y determinadas viviendas no han cumplido el mantenimiento mínimo de 3 años, pero se completa dicho período de mantenimiento en la sociedad beneficiaria de la escisión.

De acuerdo con los antecedentes de hecho, la sociedad consultante pone de manifiesto que ostenta un número considerable de viviendas en arrendamiento y que está aplicando el régimen EDAV. Esta sociedad se está planteando la escisión total de su patrimonio en tres (3) sociedades de nueva constitución para, además de continuar con el arrendamiento de viviendas y, accesoriamente, de locales, desarrollar nuevas promociones cuyo destino no está definido en el momento de la operación (venta directa, arrendamiento, permuta, etc.). Las sociedades beneficiarias se constituirían como una EDAV (“**Sociedad EDAV**”) y una SOCIMI (“**Sociedad SOCIMI**”), a las que se aportaría un bloque de activos conformado por viviendas destinadas al arrendamiento, y una sociedad sujeta al régimen general (“**Sociedad 3**”) receptora de activos inmobiliarios destinados a las nuevas promociones. Las entidades adquirentes Sociedad EDAV y Sociedad SOCIMI asumirán el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente referidos al patrimonio escindido que recibe (i.e. relativos al régimen EDAV).

Respecto de los objetivos propuestos, con la operación de escisión total se persigue (i) la creación de la Sociedad SOCIMI con el objetivo de dar entrada a nuevos socios en la explotación de determinados inmuebles estratégicos y (ii) no perjudicar con la nueva actividad de promoción de activos de destino incierto el cumplimiento de los requisitos del régimen EDAV y del eventualmente aplicable régimen SOCIMI.

En el marco de esta operación, la sociedad consultante solicita confirmación a la DGT de que la operación de escisión total puede acogerse al régimen de neutralidad fiscal por contar con motivos económicos válidos, así como la confirmación que no se produciría la pérdida de las ventajas fiscales del régimen EDAV por la transmisión de las viviendas de su activo antes del citado periodo de mantenimiento en arrendamiento de 3 años como consecuencia de la operación.

En primer lugar, hay que recordar que el régimen EDAV supone la aplicación de una bonificación del 85% de la cuota derivada de la renta procedente del arrendamiento de viviendas siempre que la sociedad y los activos califiquen para la aplicación del régimen por cumplimiento de, principalmente, los siguientes requisitos cumulativos: (i) un número mínimo de 8 viviendas

arrendadas, (ii) el mantenimiento de dichas viviendas en arrendamiento por periodo mínimo de 3 años, (iii) la llevanza de una contabilidad separada para la actividad de arrendamiento, y (iv) el carácter accesorio de cualquier otra actividad distinta de la de arrendamiento.

En relación con los motivos económicos válidos, la DGT afirma que, el hecho de alcanzar una mejor eficiencia fiscal no es un impedimento para la aplicación del régimen fiscal especial y admite como motivo económico válido el hecho de que mediante la operación se dé entrada de nuevos inversores en la Sociedad SOCIMI si bien, presume que dicha entrada se produciría por vía de una ampliación de capital, guardando mayor cautela para admitir aquellas entradas de nuevos socios vía venta de participaciones¹.

Posteriormente se examina el posible incumplimiento del régimen EDAV en relación con las viviendas aportadas a la Sociedad EDAV y a la Sociedad SOCIMI por no haber llegado en el momento de la escisión al plazo mínimo de tres años de mantenimiento en arrendamiento de algunos de los inmuebles transmitidos con ocasión de la operación.

Respecto de la aportación de dichos activos a la Sociedad EDAV, la DGT entiende que, en la medida en que dicha sociedad califique para la aplicación del régimen especial y opte por el mismo, no se produce el incumplimiento del régimen ni, por tanto, existe obligación de regularizar las bonificaciones aplicadas respecto de los activos aportados toda vez que el plazo de 3 años de mantenimiento en arrendamiento se complete en la EDAV beneficiaria.

En lo que se refiere a las viviendas aportadas a la Sociedad SOCIMI, la DGT razona similarmente en relación con el traspaso por sucesión universal de las obligaciones de cumplimiento de los requisitos del régimen EDAV aplicado por la escindida, y entiende que tampoco existe obligación de regularizar las bonificaciones aplicadas siempre que el plazo de 3 años de permanencia de los activos en arrendamiento se cumpla posteriormente en la SOCIMI, algo que permite la transición entre ambos regímenes si tenemos en cuenta que una de las condiciones de aplicación del régimen SOCIMI es el arrendamiento mínimo durante tres años de los inmuebles integrados en su activo.

En este sentido, la DGT concluye que el hecho de que la Sociedad SOCIMI no pueda aplicar bajo su régimen la bonificación prevista para las EDAVs no implica que deban regularizarse las bonificaciones en el IS aplicadas, siempre que la entidad sucesora siga cumpliendo con los requisitos del régimen especial anterior y aun cuando a efectos fiscales se hubiera optado por otro régimen como el de SOCIMI.

¹ La DGT viene admitiendo habitualmente como motivo económico válido en la reestructuración de un patrimonio inmobiliario la entrada de nuevos socios vía ampliación de capital (entre otras, V1851-19, V0371-18, V0047-17, V1247-09, V0161-09, V1781-05 o V0125-03). Asimismo, la DGT también ha admitido en determinadas ocasiones como motivo válido en la reestructuración de patrimonios inmobiliarios la entrada de nuevos socios vía transmisión de participaciones cuando, entre otros motivos, la operación tiene como objetivo lograr la entrada de inversores que permitan la viabilidad o continuidad de la actividad económica, lograr una gestión más eficaz, diferenciar riesgos de una y otra actividad y facilitar la venta futura del activo, o cuando la entrada de nuevos socios por compraventa es una operación menor en el proceso de reestructuración y a ella le acompañan, entre otros motivos, la reducción de costes de gestión y optimización del control de las actividades (entre otras, V2159-19, V0047-17 o V0327-16).

IMPLICACIONES DEL CAMBIO DE RÉGIMEN DE EDAV AL RÉGIMEN DE SOCIMI: REGULARIZACIÓN DE BONIFICACIONES Y CÓMPUTO DE PLAZOS DE MANTENIMIENTO DE LAS PARTICIPACIONES Y ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Carolina Oliver y Laura Enjuanes · Abogadas

Consulta de la Dirección General de Tributos V2666-20, de 17 de agosto de 2020

En primer lugar, en la consulta de referencia se solicita aclaración sobre si los beneficios fiscales disfrutados durante la aplicación del régimen EDAV deben regularizarse en caso de que se produzca un cambio de régimen de EDAV al régimen de SOCIMI. Dicho cambio de régimen podría producirse tanto por la fusión con la consultante, una SOCIMI, como por la opción por el régimen SOCIMI por la propia EDAV.

En el caso de que las entidades hubieran cumplido todos los requisitos del régimen de EDAV en el momento del cambio de tributación al régimen SOCIMI, la DGT confirma que no se produciría la pérdida de la bonificación del 85% en el IS que hubiera correspondido en los ejercicios anteriores. En el caso de que en el momento del cambio de tributación al régimen SOCIMI se cumplieran con los requisitos del régimen de EDAV, salvo con el requisito relativo al plazo de 3 años de mantenimiento de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, las bonificaciones aplicadas en los periodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación el régimen de EDAV no deberán ser regularizadas, siempre que el requisito de mantenimiento se cumpla con posterioridad. En este sentido, debe tenerse en cuenta que uno de los requisitos del régimen especial de SOCIMI es la permanencia de los inmuebles que integren su activo durante, al menos, 3 años.

En cualquiera de las situaciones anteriores, dado que ambos regímenes son incompatibles, las entidades deberán renunciar al régimen de EDAV para poder optar por la aplicación del régimen SOCIMI.

En segundo lugar, se solicita aclaración sobre el cómputo de plazos de mantenimiento de las participaciones y de arrendamiento de los inmuebles de las EDAV, cuando éstas pasen a tributar por el régimen SOCIMI. A este respecto, la DGT establece lo siguiente:

- (i) El plazo de mantenimiento en el activo de la SOCIMI consultante de las participaciones en las EDAV se computará desde la adquisición o constitución de las EDAV por la SOCIMI; y
- (ii) El plazo de mantenimiento de los inmuebles que la SOCIMI consultante adquiera por la fusión computará desde la fecha de inicio del primer periodo impositivo en que los inmuebles pasen a integrarse en el patrimonio de la SOCIMI, siempre que a dicha fecha el bien se encontrara arrendado u ofrecido en arrendamiento, o en caso contrario, desde la fecha en que sean arrendados u ofrecidos en arrendamiento.

Pérez-Llorca

Finalmente, a efectos del requisito de inversión, las participaciones en las EDAV computarán como activo apto a efectos del régimen fiscal especial de SOCIMI, en la medida en que las EDAV tengan la consideración de entidades a las que se refiere el artículo 2.1.c) de la Ley de SOCIMIs.

LOS REQUISITOS ESENCIALES DEBEN CUMPLIRSE MERCANTILMENTE CON ANTERIORIDAD A LA OPCIÓN POR EL RÉGIMEN SOCIMI

Carolina Oliver y Viktoriya Petkova · Abogadas

Consulta de la Dirección General de Tributos V2392-20, de 13 de julio de 2020

En el supuesto de hecho planteado, las sociedades inscribieron en el Registro Mercantil los correspondientes acuerdos de la junta general por los que se aprueban las modificaciones estatutarias necesarias para poder optar al régimen SOCIMI. Posteriormente, y siempre dentro del plazo de los tres últimos meses previos a la conclusión del periodo impositivo, las sociedades aprobaron en junta general la opción por el régimen fiscal especial de SOCIMIs y comunicaron dicha opción a la AEAT.

A pesar de la diligencia de las sociedades, se produjo un error involuntario del Registro Mercantil que retrasó la inscripción de las modificaciones estatutarias de una de las sociedades a una fecha posterior al 30 de septiembre.

Ante esta tesitura, la sociedad consultante se plantea si este retraso en la inscripción por parte del Registro Mercantil impide la aplicación del régimen SOCIMI con efectos 1 de enero del ejercicio en el que se comunicó la opción por el mismo.

En su contestación a la consulta, la DGT trae a colación la disposición transitoria primera de la Ley de SOCIMIs según la cual se podrá optar por el régimen, aunque no se cumplan todos requisitos exigidos en la Ley de SOCIMIs en el momento de la opción por el régimen, siempre y cuando dichos requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de opción por el régimen.

Sin embargo, la DGT recuerda que hay determinados elementos del régimen SOCIMI que son esenciales y que deben cumplirse como *conditio sine qua non* con carácter previo al ejercicio de la opción por el régimen. Deben considerarse elementos esenciales la obligatoria distribución de dividendos, los requisitos relativos al objeto social principal, y el carácter nominativo de las acciones de la sociedad. Por el contrario, los restantes requisitos en materia de inversión y origen de rentas, negociación en mercados regulados, capital social y forma jurídica sí podrán cumplirse en los dos años siguientes a la fecha del ejercicio de la opción.

Mercantilmente, se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación. Consecuentemente, se considerarán cumplidos los requisitos esenciales del régimen SOCIMI en el momento en el que estos se consideren cumplidos de acuerdo con la normativa mercantil. En todo caso, dichos requisitos mercantiles deben cumplirse con anterioridad a la comunicación de la opción por el régimen SOCIMI a la AEAT.

UNA SOCIEDAD QUE POSEA SU SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA EN ESPAÑA PERO QUE ESTUVIERA CONSTITUIDA CONFORME A LAS LEYES DE UN TERCER ESTADO, PODRÁ SER CONSIDERADA RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA

Ignacio Pascual e Iván Gallego · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V1964-20, de 16 de junio de 2020

La DGT analiza los criterios de atribución de residencia fiscal española sobre la base fáctica prestada por el consultante.

Una persona física residente fiscal en España constituiría una sociedad mercantil conforme a las leyes de Estonia, de la que sería el socio único y administrador (director). Esta sociedad prestaría servicios a terceros de forma telemática. La persona física continuaría residiendo en España y trabajaría como autónomo para la referida sociedad desde España. Se consulta si la operativa descrita exigiría constituir una entidad en España.

El CDI con Estonia remite a la normativa interna de cada Estado contratante los criterios de atribución de residencia de las personas jurídicas a efectos convencionales.

De acuerdo con el artículo 8 de la LIS, entre otros criterios, se consideran residentes en España las sociedades *“que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”*.

En este caso, la DGT considera que la sede de dirección efectiva podría estar en España ya que se puede asumir que es en esta jurisdicción donde se dirige y controla la actividad por razón de que el administrador y socio único (sic) radica en esta jurisdicción.

En caso de que existiese un conflicto de residencia, la DGT entiende que debe dirimirse en el seno del procedimiento amistoso previsto en el CDI y, en esta sede, aplicar los criterios incluidos en los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, relativos a la atribución de residencia.

La DGT concluye que no es necesario constituir una sociedad en España para que, sin perjuicio de la valoración que hagan los órganos competentes, pudiera en este caso ser considerada residente fiscal en España.

SE PUBLICA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES QUE ENTRARÁ EN VIGOR EL PRÓXIMO ENERO

Raquel Cuesta · Abogada

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

El viernes 16 de octubre de 2020 se publicó en el BOE la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (“IDSD”), por la que *ex novo* creó dicho impuesto.

Este impuesto es la respuesta unilateral de España a la problemática internacional de la inadecuación de las normas fiscales actuales para gravar los beneficios empresariales generados gracias a la digitalización de la economía. Se proyecta como una solución de naturaleza provisional, a la espera de la adaptación de un consenso a nivel internacional, en el seno de la OCDE y del Marco Inclusivo.

Según reza la ley, el IDSD se configura como un impuesto indirecto, lo que aseguraría su coexistencia pacífica con los convenios de doble imposición, compatible con el IVA.

Su objeto son las prestaciones de determinados servicios digitales, siendo estos aquellos en los que existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, a través de los cuales se monetiza la contribución de los usuarios.

Los servicios gravados se concretan en: (i) servicios de publicidad dirigida en línea; (ii) servicios de intermediación en línea, consistentes en la puesta a disposición de una interfaz para que los usuarios interactúen y/o concluyan operaciones subyacentes; y (iii) servicios de transmisión onerosa de datos, generados por la actuación de los propios usuarios que utilizan la interfaz. Se excluyen, como supuestos de no sujeción, las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre los usuarios y el comercio electrónico, entre otros.

Son contribuyentes del IDSD aquellas grandes entidades a nivel mundial que tengan una huella digital significativa en el territorio español. Lo anterior se concreta en un importe neto de cifra de negocios mundiales superior a 750 millones de euros y un importe total de ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSD que supere los 3 millones de euros. Dichos umbrales deberán medirse, en su caso, a nivel de grupo mercantil. El nexo que vincula el servicio al territorio de aplicación del impuesto es la situación del usuario o, mejor dicho, de la interfaz desde la que este accede a los servicios, basada, en general, en las direcciones de protocolo de Internet (IP).

La base imponible del IDSD será el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios gravadas en España, excluidos el IVA y los impuestos equivalentes. El tipo del impuesto es del 3%, su devengo por operación y su liquidación trimestral. La entrada en vigor del IDSD será en enero de 2021.

SE PUBLICA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS QUE ENTRARÁ EN VIGOR EL PRÓXIMO ENERO

Alejandra Flores · Abogada

Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras

El viernes 16 de octubre de 2020 se publicó en el BOE la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras por la que se introduce este impuesto indirecto en nuestro sistema impositivo.

El hecho imponible es la adquisición onerosa de acciones de sociedades españolas admitidas a negociación en un mercado regulado que tengan un valor de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros (con independencia de la residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación).

No obstante, el impuesto establece determinadas exenciones, entre las que destacan, determinadas operaciones del mercado primario, las adquisiciones susceptibles de aplicar el régimen especial de neutralidad de la LIS, y las que se realicen entre sociedades del mismo grupo.

El devengo se produce en el momento en que se lleve a cabo la anotación a favor del contribuyente.

La base imponible es el importe de la contraprestación, sin incluir los gastos asociados a la transacción, aunque existen reglas especiales de determinación de la base imponible para determinados supuestos específicos.

El sujeto pasivo será, con carácter general, el intermediario financiero que transmite o ejecuta la orden de adquisición. Este puede serlo en calidad de contribuyente o de sustituto, en función de si actúa por cuenta propia o de terceros.

El tipo impositivo de este impuesto será del 0,2 por ciento.

Finalmente, en cuanto a la declaración e ingreso del impuesto, se establece como regla general la autoliquidación por el sujeto pasivo y el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural. La entrada en vigor del será en enero de 2021.

SE PUBLICA EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2021

José Azqueta y Alejandra Flores · Socio y Abogada

Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021

El pasado 27 de octubre de 2020 se aprobó en el Consejo de Ministros la remisión al Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, en el que se propone la introducción de medidas tributarias significativas.

Para un análisis de las principales novedades de naturaleza fiscal incluidas en el Proyecto de Ley puede consultar nuestra [Nota Jurídica](#) que trata, entre otros aspectos, de los incrementos en los tipos aplicables en las bases general y del ahorro del IRPF, la modificación de límites para las reducciones de aportaciones de planes de pensiones, la limitación de la exención de dividendos del artículo 21 de la LIS, el incremento del IVA aplicable a bebidas azucaradas, modificaciones en el tipo general del gasóleo, etc.

SE PUBLICA EL PROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

José Suárez y Alejandra Flores · Socio y Abogada

Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

El pasado 20 de octubre de 2020 se aprobó en el Consejo de Ministros la remisión al Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (el “**Proyecto de Ley**”), por el que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, de modificación de normas tributarias y en materia de regulación del juego, remisión con la que se da paso a su tramitación parlamentaria.

Dicho Proyecto de Ley prevé la introducción de modificaciones tributarias relevantes con la voluntad de incorporar al Derecho interno la normativa comunitaria relativa a la represión de las prácticas de elusión fiscal, así como de dotar a la normativa nacional de mayores herramientas contra dichas prácticas fraudulentas.

El primer objetivo del Proyecto de Ley se lleva a cabo con la transposición de la directiva ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) en sus aspectos relativos al régimen de transparencia fiscal internacional y “*exit tax*” que, a diferencia de otros ámbitos abordados por la Directiva (como la limitación a la deducibilidad de intereses en el Impuesto sobre Sociedades), no habían sido transpuestos a la normativa española.

En relación con las medidas de lucha contra el fraude y de fomento de control tributario, se establece una amplia lista de modificaciones entre las que destacan la ampliación del concepto de paraíso fiscal, que pasa a denominarse “jurisdicción no cooperativa”, se contempla la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal (“amnistías fiscales”), y la rebaja del umbral determinante para la inclusión en el listado de deudores de Hacienda desde 1.000.000 euros a 600.000 euros.

Entre las medidas del Proyecto de Ley también destacan las relativas a la limitación de pagos en efectivo, que disminuye de 2.500 euros a 1.000 euros cuando el pago se efectúe por un empresario o profesional en su calidad de tal, la obligación de declaración vía modelo 720 de los saldos en monedas virtuales que se mantengan en el extranjero, o la tipificación de una sanción tributaria por fabricación, comercialización y tenencia del software de doble uso, empleados tradicionalmente para la manipulación de la contabilidad y ocultación de ingresos.

Por último, destacan una serie de medidas destinadas a reducir la litigiosidad entre Administración y contribuyentes y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. A este respecto, en aras de mayor seguridad jurídica en la determinación del valor de los bienes y derechos constitutivos de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establecen como

Pérez-Llorca

valores de referencia el valor de mercado, en sustitución del indeterminado término “valor real”, y el valor de referencia catastral en caso de bienes inmuebles, basado en todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas y formalizadas ante fedatario. Por otra parte, entre otras medidas que afectan a la Ley General Tributaria, con esta misma voluntad de reducir la litigiosidad, se establecen mayores reducciones a las sanciones tributarias derivadas de actas con acuerdo o en caso de pronto pago y la rebaja de los recargos por presentación extemporánea de declaraciones tributarias.

En cualquier caso, el Proyecto de Ley está sujeto al trámite de enmiendas parlamentarias que finaliza el 12 de noviembre, por lo que algunas de las medidas enunciadas pueden ser objeto de modificación.

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

