

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



Copyright © 2021 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 Si en un contrato se reconocía que la filial española soportaría el 10% de un concreto gasto y la matriz el 90% restante, la Inspección no está obligada a realizar una distribución distinta con base en los precios de transferencia

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

7 Los gastos contables serán fiscalmente deducibles en el IS salvo que una norma disponga lo contrario, por lo que la Administración deberá acreditar su naturaleza de liberalidad para negar su deducibilidad

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

10 La inexistencia de motivo económico válido determina la inaplicación del régimen especial de fusiones previsto en la LIS y la imposición de sanciones dependerá de que la Administración acredite la culpabilidad del sujeto pasivo

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

12 No es posible derivar la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT a un menor de edad

Alejandra Flores y María Gutiérrez

14 Los rendimientos percibidos por los miembros de los Consejos de Administración no pueden aplicar la exención del artículo 7.p) LIRPF

Carolina Oliver y Santiago Morán

Otra jurisprudencia

16 Permitir al no residente optar por un régimen fiscal análogo al de los residentes para evitar la discriminación también vulnera la libre circulación de capitales

Ignacio Pascual y Santiago Morán

17 La Audiencia Nacional acota el alcance de la prueba de presunciones para acreditar la culpabilidad en la imposición de sanciones tributarias

Daniel Olábarri y Sergio Gomollón

Doctrina administrativa

19 No es admisible que la AEAT interponga recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio cuando hay consultas vinculantes de la DGT que le vinculan

Iván Gallego y Paulino González-Fierro

20 El TEAC establece que la reducción en IRPF por rendimientos con periodo de generación superior a dos años antes de la reforma del 2014 no era un derecho del obligado, sino que se trataba de un elemento de obligada aplicación

Alejandra Flores y Marc Chevalier

21 El país donde se realice el trabajo en forma remota tendrá potestad de gravamen sobre los rendimientos obtenidos

Víctor Tenorio e Iván Gallego

Otras noticias de interés

23 Se publica el Real Decreto-ley 4/2021 por el que se traspone la directiva ATAD II en materia de asimetrías híbridas fiscales

Norma Peña i Bagés y Raquel Cuesta

24 Culmina el proceso de transposición de la DAC 6 al ordenamiento jurídico español

José Ramón Vizcaíno y Raquel Cuesta

SI EN UN CONTRATO SE RECONOCÍA QUE LA FILIAL ESPAÑOLA SOPORTARÍA EL 10% DE UN CONCRETO GASTO Y LA MATRIZ EL 90% RESTANTE, LA INSPECCIÓN NO ESTÁ OBLIGADA A REALIZAR UNA DISTRIBUCIÓN DISTINTA CON BASE EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1111), Pon. Sr. Merino Jara

En las relaciones entre matrices y filiales se plantean algunos problemas específicos, entre los que se incluye la atribución de ingresos y gastos. En esta ocasión se planteaba un problema de esta naturaleza, porque la Administración había rechazado la deducibilidad de determinados gastos soportados por la filial que, en su opinión, correspondía imputar a la matriz, con sede en Países Bajos.

El contribuyente consideró contraria a Derecho esa interpretación normativa y, después de agotar todas las instancias judiciales, presentó recurso de casación que fue admitido a trámite con el objeto de *“Determinar si la Inspección tributaria está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM: Transaccional Net Margin Method), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario, que evite el enriquecimiento injusto de la Administración”*.

Ciertamente, para comprender bien el problema y la resolución del mismo es necesario destacar algunos de los hechos jurídicamente relevantes: (i) el principal accionista y administrador único de Epson Ibérica, tras una ampliación de capital realizada el 24 de abril de 1986 en la que Epson Ibérica pasó a formar parte del Grupo Epson, fue nombrado miembro del Consejo de Administración de dicho Grupo; (ii) el grupo Epson retribuyó los servicios de esta persona con prestaciones dinerarias y, también, con aportaciones a un plan de pensiones que, entre 1999 y 2007, alcanzaron la cifra de 2,8 millones de euros; (iii) la mayor parte de esa cantidad fue contabilizada como gasto por Epson Ibérica; (iv) existe un contrato de junio de 2004 en el que Epson Ibérica y Epson BV acuerdan un *“reparto en orden a satisfacer el bonus a dicho Sr. de un 90% y 10 % a satisfacer, respectivamente, por Epson Europe BV y por Epson Ibérica SAU., coincidente con el tiempo del trabajo empleado por el citado Sr. a cada una de las empresas”*.

Por tanto, al margen de las consideraciones contenidas en la sentencia sobre la aplicación del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Países Bajos, y la no inclusión en dicho CDI de una cláusula sobre ajuste bilateral, lo cierto es que la resolución del asunto enjuiciado no debía basarse en las normas sobre precios de transferencia o ajustes bilaterales, sino en la imputación de los costes derivados de las aportaciones al plan de pensiones, que efectivamente debían distribuirse en la proporción establecida por la Administración porque así lo establecía el contrato suscrito entre las partes.

Pérez-Llorca

Por todo ello, la respuesta a la cuestión casacional planteada es “ *la Inspección tributaria no está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM: Transactional Net Margin Method), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario*”.

LOS GASTOS CONTABLES SERÁN FISCALMENTE DEDUCIBLES EN EL IS SALVO QUE UNA NORMA DISPONGA LO CONTRARIO, POR LO QUE LA ADMINISTRACIÓN DEBERÁ ACREDITAR SU NATURALEZA DE LIBERALIDAD PARA NEGAR SU DEDUCIBILIDAD

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1233), Pon. Sr. Montero Fernández

La identificación de los gastos fiscalmente deducibles en el ámbito del IS siempre ha sido difícil de realizar, sobre todo cuando se trataba de delimitar los gastos directamente vinculados con la obtención de ingresos con otros gastos indirectamente vinculados con la obtención de ingresos y que podían merecer la consideración de liberalidades.

En el supuesto enjuiciado, en el que una entidad había formalizado un préstamo con una entidad financiera para la recompra de las participaciones propias (para su amortización y consecuente reducción del capital social), se planteó un problema de esa naturaleza, porque la Administración negó la deducibilidad de los gastos financieros por considerar que no estaban correlacionados con la obtención de ingresos.

El contribuyente, disconforme con dicha actuación, recurrió en todas las instancias y finalmente presentó recurso de casación, que fue admitido a trámite para responder dos cuestiones directamente relacionadas:

- a) *Determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.*
- b) *Aclarar, a partir de lo que en el punto a) se determine, si la naturaleza del concreto gasto sobre el que versa la sentencia de que dimana esta casación, -los intereses del endeudamiento para adquirir autocartera y amortizarla, con reducción del capital social-, hace cambiar, y en su caso, en qué modo, lo que se declare en el punto anterior.*

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia comienza destacando que la remisión contenida en la LIS al resultado contable obliga a acudir a la normativa contable, en donde se establecía el principio de correlación entre ingresos y gastos. A partir de ahí puede concretarse que un gasto

Pérez-Llorca

contable, para merecer esa consideración, *“debe ser realizado para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos”*. Y si tiene esa consideración de gasto contable, será fiscalmente deducible salvo que la LIS disponga expresamente lo contrario.

Esa premisa permite a la Sala afirmar que, en principio, un gasto financiero como el cuestionado es un gasto contable, por lo que tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible a menos que se considere que constituye un donativo o liberalidad. Con ello viene a rebatir la interpretación del Abogado del Estado, según la cual el gasto considerado *“no tiene relación con los ingresos de la sociedad, sino que se realiza en beneficio de los socios; de aquí su calificación como liberalidad y, por ende, como gasto no deducible”*.

De este modo se aprecia la confrontación de dos interpretaciones claramente distintas: considerar que los gastos contables son deducibles, salvo que se traten de liberalidades; o, por el contrario, considerar que todo gasto deducible que no está correlacionado con los ingresos tiene la consideración de liberalidad.

La Sala se inclina por la primera de las interpretaciones señaladas porque si se atiende *“al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los donativos y liberalidades, esto es, deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con animus donandi, aquellos realizados a título gratuito”*.

Por ello interpreta que el artículo 14.1.e) reconoce expresamente la deducibilidad de los gastos realizados por relaciones públicas con clientes o proveedores o los realizados para promocionar directa o indirectamente un producto, porque, pese a tratarse de liberalidades, sí se hallan correlacionados con los ingresos. Consecuentemente, esta exigencia de correlación con los ingresos está específicamente referida a las liberalidades que merecen la consideración de gastos deducibles.

De este modo, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es que *“el artículo el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes”*.

En relación con la segunda cuestión planteada, afirma la sentencia que *“estamos ante una operación y unos gastos que no se han calificado de fraudulentos o artificiosos con la finalidad*

Pérez-Llorca

exclusiva o principal de obtener una ventaja fiscal, por tanto, estamos ante gastos contables realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial; partiendo de dicho presupuesto, trasladando el esquema anteriormente delimitado, el gasto contables es gasto deducible, excepto que sea preciso el ajuste fiscal conforme, en este caso, a los gastos exceptuados como gastos fiscalmente deducibles comprendidos en el art. 14; en el caso que nos ocupa, no se ha subsumido el supuesto de hecho en otro apartado más que en el 1.e), esto es, se ha calificado por la Administración y ha sido ratificado por la Sala de instancia como donativos o liberalidades, calificación que a la vista de las características y finalidad de los mismos, son evidentemente gastos financieros con causa onerosa, como así reconoció la Administración, la propia Sala de instancia y ahora en el presente recurso de casación el mismo Abogado del Estado, lo que impide subsumirlo primero en la categoría de donativos o liberalidades”.

LA INEXISTENCIA DE MOTIVO ECONÓMICO VÁLIDO DETERMINA LA INAPLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES PREVISTO EN LA LIS Y LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES DEPENDERÁ DE QUE LA ADMINISTRACIÓN ACREDITE LA CULPABILIDAD DEL SUJETO PASIVO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1258), Pon. Sr. Navarro Sanchís

La Ley del IS contiene un régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores que, como expresamente dispone, no será de aplicación cuando la operación tenga por objetivo el fraude o la evasión fiscal. En concreto, el artículo 96.2 TRLIS aplicable a los hechos enjuiciados disponía que *“el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”*.

En el supuesto enjuiciado, la Administración consideró que una operación de fusión por absorción fue realizada sin motivos económicos válidos, porque la sociedad absorbida carecía de activos y de actividad, y adicionalmente tenía créditos fiscales que podían ser aprovechados por la entidad absorbente. Por ello consideró artificiosa la operación de fusión, porque entendió que su único objetivo era el de aprovecharse de las bases imponibles negativas de la entidad absorbida inactiva, que tenía una relevancia económica muy superior a la presunta racionalización de la estructura societaria o el posible aprovechamiento de las sinergias alegado por el contribuyente.

El contribuyente no estuvo conforme con la calificación realizada por la Administración tributaria y, después de varios recursos desestimados, presentó recurso de casación que fue admitido a trámite para *“[...] 1. Determinar si la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma para dejar de aplicar el régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores. 2. Determinar si, en el caso de que proceda imponer una sanción tras la regularización que se practique como consecuencia de dejar de aplicar dicho régimen especial, la apreciación del requisito subjetivo de la culpabilidad requiere un juicio de ponderación que exceda de la simple constatación de la inexistencia de un motivo económico válido [...]”*.

Para resolver la cuestión planteada, la Sala recuerda el contenido del régimen especial contenido en la Ley del IS y, también, lo dispuesto en el artículo 15 LGT en relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Seguidamente constata que no todo negocio jurídico celebrado en ausencia de motivos económicos válidos sería fraudulento en el sentido del artículo 15 LGT. Cabe, pues, que resulte improcedente aplicar el régimen especial por la ausencia de motivo económico válidos y, sin

embargo, no concurren motivos para considerar fraudulentos los negocios realizados por las partes.

En relación con las sanciones, afirma la sentencia que tanto el acuerdo sancionador, como la resolución del TEAR, como la sentencia recurrida, razonan sobre la existencia de la culpabilidad, no solo por alusión a la carencia de un motivo económico válido, sino por el hecho de que conste la culpabilidad del contribuyente y el conocimiento por su parte de la situación generada.

Por tanto, la sentencia impugnada aprecia la existencia de un razonamiento motivado sobre la culpabilidad, por lo que inadmite el recurso de casación sobre la segunda pregunta planteada.

Por ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia analizada es la siguiente: *“La apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido, aplicable por razones temporales al caso, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como lex specialis, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea. Ello no significa la imposibilidad de que pueda tramitarse y resolverse el procedimiento del artículo 15 LGT, cuando los hechos y circunstancias así lo impongan”*.

NO ES POSIBLE DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42.2.a) DE LA LGT A UN MENOR DE EDAD

Alejandra Flores y María Gutiérrez · Abogadas

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021 (ECLI: ES:TS:2021:1158), Pon. Sr. Navarro Sanchís

En la sentencia de referencia, el TS se pronuncia sobre la posibilidad de derivar la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria pendiente y las sanciones tributarias correspondientes a un menor de edad en virtud de lo establecido en el artículo 42.2.a) de la LGT. Dicho precepto contempla la responsabilidad solidaria de quienes que causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

En el caso enjuiciado, la madre de la menor de edad, a la que se le había derivado la responsabilidad subsidiaria de las deudas tributarias de la sociedad de la que esta era administradora única, donó la nuda propiedad de la vivienda habitual de esta a la menor. Dicha donación fue aceptada por el padre de la menor, actuando como representante legal y por cuenta de la donataria que tenía en ese momento 6 años.

La Administración consideraba que la donación se realizó con el único objetivo de ocultar bienes con los que hacer efectivas las deudas tributarias de la madre, y que la menor era causante o colaboradora del vaciamiento patrimonial de su madre y, por tanto, debía asumir las consecuencias derivadas de la representación legal de su padre.

Por su parte, el TS entiende que en un menor de edad no concurre el presupuesto de hecho habilitante para la derivación de responsabilidad prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT, puesto que no tiene capacidad de obrar para realizar la conducta tipificada.

En su razonamiento, el TS establece que, el responsable debe ser el menor, y no su patrimonio, por lo que no hay que atender a su capacidad jurídica para ostentar un patrimonio que puede verse aumentado con bienes del deudor principal, sino a su capacidad de obrar.

En relación con esta capacidad de obrar, el TS considera que un menor de edad carece de capacidad de obrar *ex lege*, lo que supone que este no pueda realizar la actuación consciente y voluntaria de impedir el cobro por la Administración y que constituye el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad.

En este sentido, el Tribunal establece que la derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no conforma un supuesto de responsabilidad objetiva, sino de responsabilidad subjetiva que exige la intencionalidad de quien obstaculice el cobro de la deuda tributaria, intención que en ningún caso puede predicarse de un menor. Para el TS, ello es coherente con el hecho de que esta derivación de responsabilidad constituye un tipo sancionador *sui generis*, por lo que son exigibles

Pérez-Llorca

las garantías del derecho sancionador y, en especial, la concurrencia de culpa en su modalidad dolosa, siendo un menor de edad inimputable por definición.

De conformidad con lo expuesto, el TS concluye que no cabe trasladar la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico por el que se pretende la ocultación o transmisión, en este caso la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble, se concluye por su representante legal, aunque el menor adquiriera los bienes en su patrimonio.

Sin perjuicio de dicha conclusión, el Tribunal precisa que ello no priva a la Administración de las acciones que ostente para rescindir civilmente el negocio jurídico o, en su caso, emprender la acción penal por alzamiento de bienes frente a los responsables distintos del propio menor.

Además, el TS no se pronuncia sobre la posibilidad atribuir la responsabilidad solidaria discutida al representante legal del menor que actúa por cuenta de éste y en su representación, dejando la puerta abierta a un eventual pronunciamiento al respecto.

LOS RENDIMIENTOS PERCIBIDOS POR LOS MIEMBROS DE LOS CONSEJOS DE ADMINISTRACIÓN NO PUEDEN APLICAR LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) LIRPF

Carolina Oliver y Santiago Morán · Abogados

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1141), Pon. Sra. Córdoba Castroverde

La reciente sentencia del TS ha dado por fin solución a una cuestión que había generado mucha expectación, toda vez que la AN¹, en un caso diferente al que ha dado lugar a la presente sentencia y, adelantándose al pronunciamiento del TS, había concluido que la naturaleza de la relación entre el perceptor de los rendimientos del trabajo y la entidad empleadora no era un elemento imprescindible para aplicar la exención contenida en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

El TS, en el caso aquí enjuiciado, ha considerado que las retribuciones percibidas por los consejeros por las labores de dirección desarrolladas por su participación en Consejos de Administración no pueden disfrutar de la exención contenida en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, entendiendo que la expresión “trabajos” contenida en el mencionado precepto, se limita únicamente a los desarrollados en el marco de una relación de trabajo personal de carácter laboral o estatutaria.

En su pronunciamiento, el TS trae a colación toda su jurisprudencia anterior sobre el beneficio fiscal objeto de análisis recordando que, al tratarse de una exención, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la LGT, su aplicación debe ser restrictiva, no pudiendo extender su aplicación por analogía más allá de los términos estrictos previstos en la ley.

Analizando la jurisprudencia mencionada por el TS en su sentencia, se deduce que, para la aplicación de la exención, únicamente se exige que se cumplan los requisitos previstos en la Ley del IRPF y en el Reglamento del IRPF. Es decir, que el trabajo se realice efectivamente en el extranjero en un territorio donde se aplique un impuesto de naturaleza análoga al IRPF, y que los trabajos se lleven a cabo para una entidad no residente en España (en caso de ser entidades vinculadas se tiene que probar, además, que dichos trabajos hayan generado un beneficio o utilidad en la entidad no residente), sin que dichos preceptos hagan mención a la naturaleza de los trabajos, ni a una duración determinada en los desplazamientos.

En el caso analizado, el TS niega la exención, además de por la relación mercantil existente entre las partes, por el hecho de que el recurrente no llegó a probar que los trabajos desarrollados beneficiaran a la entidad que los recibió más allá de probar que asistió a las reuniones del Consejo de Administración.

¹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2020 (ECLI:ES:AN:2020:742).

Pérez-Llorca

No obstante, el TS todavía tiene que pronunciarse en casación² sobre la sentencia de la Audiencia Nacional anteriormente señalada por lo que habrá que esperar a ver si el TS aporta mayores matices a su doctrina.

² Auto de 11 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2899A).

PERMITIR AL NO RESIDENTE OPTAR POR UN RÉGIMEN FISCAL ANÁLOGO AL DEL LOS RESIDENTES PARA EVITAR LA DISCRIMINACIÓN TAMBIÉN VULNERA LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

Ignacio Pascual y Santiago Morán · Abogados

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 18 de marzo de 2021, asunto nº C-388/19.

La sentencia del TJUE de 11 de octubre de 2007 (C-443/06) consideró que una norma como la portuguesa en la que los no residentes sin establecimiento permanente tributaban sobre la totalidad de las plusvalías obtenidas en la transmisión de inmuebles situados en Portugal un tipo fijo del 25% mientras que los residentes tributaban sobre el 50% de la plusvalía, aunque a tipos progresivos, era contraria al principio de libre circulación de capitales en tanto que los no residentes soportaban una carga fiscal superior.

El legislador portugués modificó la norma interna para permitir que los no residentes pudieran optar por un régimen impositivo análogo al de los residentes en Portugal (esto es, integración del 50% de la plusvalía y tipo progresivo) siempre que presentasen una declaración en Portugal declarando por su renta mundial (no solo por las de fuente portuguesa).

El TJUE ha analizado en esta sentencia si la introducción en la normativa portuguesa de la posibilidad de que los no residentes opten por un régimen fiscal análogo al de los residentes si también tributan por renta mundial es suficiente para subsanar la restricción a la libre circulación de capitales. Para este análisis es preciso traer a colación lo declarado en la sentencia Gielen (C-440/08), en la que el TJUE determinó que la posible elección por un obligado tributario entre un régimen tributario discriminatorio y otro régimen tributario que supuestamente no lo es, no puede excluir los efectos discriminatorios del primero de ellos.

En esta sentencia el TJUE concluye que la normativa portuguesa modificada sigue siendo contraria a la libre circulación de capitales en tanto que la aplicación de la norma que evita la discriminación entre residentes y no residentes está supeditada a la elección del sujeto pasivo.

LA AUDIENCIA NACIONAL ACOTA EL ALCANCE DE LA PRUEBA DE PRESUNCIONES PARA ACREDITAR LA CULPABILIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS

Daniel Olábarri y Sergio Gomollón · Abogados.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de octubre de 2020 (ECLI: ES:AN:2020:3361, rec. 175/2018)

En esta sentencia de 28 de octubre de 2020, la AN anula un acuerdo sancionador que se dictó por una supuesta infracción consistente en el incumplimiento de las obligaciones de facturación por emisión de facturas falsas o con datos falseados del artículo 201 LGT.

La sanción se había dictado tras unas actuaciones de comprobación e investigación en las que se llegó a la conclusión de que la contribuyente, dada de alta en el censo de empresarios y profesionales como comerciante al por menor de materiales de construcción, y que tributaba en el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado de IVA, desarrollaba en realidad una actividad que debía ser calificada como intermediación, debiendo tributar en estimación directa en IRPF y en el régimen general de IVA.

En el seno del procedimiento sancionador, la Inspección llegó a la conclusión de que la totalidad de las facturas emitidas por la contribuyente eran falsas, por lo que impuso una sanción por la comisión de una infracción muy grave del artículo 201.3 LGT. Llegada la impugnación de esta sanción a la AN, la recurrente alegó, entre otras cuestiones, la falta de prueba y la vulneración de los principios de presunción de inocencia y de culpabilidad.

Con respecto a la falta de prueba, la AN analiza la utilización de la prueba de presunciones en materia tributaria, admitiendo que ese método es en principio válido siempre y cuando se haya empleado respetando los requisitos que establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo: (i) acreditación del indicio o hecho base; (ii) existencia de un enlace o relación entre el hecho indiciario y el hecho deducido que se pretende probar por la prueba de presunciones; y (iii) expresión de ese razonamiento, enlace o relación en el acto administrativo en cuestión.

Ahora bien, también matiza que *“tales presunciones, admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar el mismo papel en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del Derecho Penal, aplicables al Derecho Administrativo Sancionador, según reiterada jurisprudencia, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia, carga de la prueba que, huelga recordarlo (...) recae sobre la Inspección.”*

Aplicado al caso concreto, la Sala consideró que la Inspección había logrado acreditar que, dada la carencia de medios materiales necesarios para la actividad en la que estaba dada de alta la contribuyente, su actividad debió ser calificada como intermediación en la venta de sus productos, siendo adecuada la regularización del IRPF e IVA. Sin embargo, en la medida en que la sanción que

Pérez-Llorca

se había impuesto era por la emisión de facturas falsas, y que la Inspección había calificado como tales la totalidad de las facturas emitidas por la recurrente, rechazó considerar probada la infracción, pues (i) no era posible que se considerara por un lado que la actividad de la recurrente era inexistente al imponer una sanción, cuando la regularización se había limitado a recalificar su actividad económica; y (ii) que el hecho de que se hubieran recibido algunos pagos que inmediatamente después eran devueltos no puede ser suficiente para considerar que la totalidad de las facturas emitidas eran falsas, como había deducido la Administración. Por ello, la AN estima el recurso y anula el acuerdo sancionador.

NO ES ADMISIBLE QUE LA AEAT INTERPONGA RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA UNIFICACIÓN DE CRITERIO CUANDO HAY CONSULTAS VINCULANTES DE LA DGT QUE LE VINCULAN

Iván Gallego y Paulino González-Fierro · Abogados

Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2021 (R.G. 851/2021)

La presente Resolución trae causa en la determinación de si una pensión no contributiva de invalidez, reconocida por el Instituto Murciano de Acción Social y satisfecha por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, resultaba equiparable a las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social, a los únicos efectos de aplicar la exención reconocida en la letra f) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

Frente a la denegación de dicha equiparación realizada por los órganos de Administración, el TEAR de Murcia estimó las pretensiones del contribuyente y reconoció que la pensión percibida cumplía los requisitos para poder aplicar la exención establecida en el artículo 7 de la Ley del IRPF.

Frente a dicha resolución la Administración interpuso el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El TEAC con base en la doctrina existente de la DGT considera que los referidos actos nunca debieron haber sido dictados por la Administración teniendo en cuenta que el artículo 89.1 de la LGT establece que la Administración deberá aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias a cualquier obligado tributario, siempre que exista identidad entre los hechos y las circunstancias.

Continúa haciendo mención al artículo 239 de la LGT, el cual establece que, si existe doctrina del TEAC sobre la materia, esa será la doctrina que vincule a los órganos de aplicación de los tributos. Esto lleva al TEAC a afirmar que cuando los criterios del TEAC y la doctrina de la DGT son favorables a los obligados tributarios, generan en los mismos unos auténticos “*derechos subjetivos*” a que les apliquen tales criterios y doctrinas.

Finalmente, el TEAC considera que no puede entrar a conocer del fondo del asunto, ya que en caso contrario estaría abriendo una vía que permitirá a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el artículo 89.1 de la DGT, al habilitar una vía para que los órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio lo utilicen para combatir criterios vinculantes de la DGT que resulten favorables a los obligados tributarios.

EL TEAC ESTABLECE QUE LA REDUCCIÓN EN IRPF POR RENDIMIENTOS CON PERIODO DE GENERACIÓN SUPERIOR A DOS AÑOS ANTES DE LA REFORMA DEL 2014 NO ERA UN DERECHO DEL OBLIGADO, SINO QUE SE TRATABA DE UN ELEMENTO DE OBLIGADA APLICACIÓN

Alejandra Flores y Marc Chevalier · Abogados

Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2021 (RG. 6790/2019)

En la resolución de referencia el TEAC concluye que, la presentación de declaraciones complementarias no puede modificar la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 18.2 de la ley de IRPF, ya que la misma antes de la reforma de 2014 (cuya entrada en vigor se produjo en 2015) no era un derecho del obligado tributario ni una opción tributaria, sino que se trataba de elemento de aplicación obligatoria y de carácter irrenunciable.

En el caso enjuiciado, los contribuyentes percibieron en el ejercicio 2012 y 2013 rendimientos que cumplían los requisitos del artículo 18.2 de la ley de IRPF y por los cuales aplicaron la reducción prevista en dicho artículo. En el ejercicio 2016, los contribuyentes presentaron declaraciones complementarias de los ejercicios 2012 y 2013 respectivamente, eliminando de sus autoliquidaciones la mencionada reducción. Finalmente, en el mismo ejercicio 2016, presentaron autoliquidaciones aplicando la reducción del 18.2 de la ley de IRPF a rendimiento percibidos en el año 2016.

La Administración, tras revisar las autoliquidaciones de 2016, consideró que no procedía la aplicación de la reducción en dicho ejercicio por haberse aplicado la misma en los 5 periodos anteriores. Igualmente consideró, que las autoliquidaciones complementarias presentadas no podían tener el efecto pretendido por los contribuyentes de eliminar la reducción aplicada en 2012 y 2013 para sortear la limitación prevista en la nueva redacción dada al artículo 18.2 Ley del IRPF a partir del ejercicio 2015, puesto que la reducción no era un beneficio fiscal ni una opción tributaria, sino que la misma era de aplicación obligatoria e irrenunciable (al menos hasta el ejercicio 2015).

Disconformes con los acuerdos dictados por la Administración, los contribuyentes plantearon reclamación económico administrativa ante el TEAC alegando que, al eliminar la reducción aplicada en 2012 y 2013, el límite de los 5 años no debía ser aplicable y por ello procedía aplicar la reducción en el ejercicio 2016.

El TEAC en su resolución establece que, al menos hasta 2015, la redacción del artículo 18 de la ley de IRPF no permite señalar que la reducción sea una opción tributaria ni un derecho y, por lo tanto, la presentación de las declaraciones complementarias no puede tener como resultado la renuncia a la reducción practicada en los ejercicios 2012 y 2013.

EL PAÍS DONDE SE REALICE EL TRABAJO EN FORMA REMOTA TENDRÁ POTESTAD DE GRAVAMEN SOBRE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS

Víctor Tenorio e Iván Gallego · Abogados.

Consulta Vinculante de la DGT Vo194-21, de 08 de febrero de 2021

En el supuesto planteado, el consultante es una persona física a la cual le habrían ofrecido la posibilidad de ser contratada por una empresa británica pero pudiendo desarrollar su trabajo en remoto desde España, siempre que el consultante permaneciera más de 91 días al año en Reino Unido.

En la contestación a la presente consulta, la DGT se pronuncia sobre el lugar de tributación de las rentas percibidas por el trabajador, así como la forma de eliminar la doble imposición que pudiera producirse con motivo de la percepción de dichas rentas.

En primer lugar, este órgano consultivo aborda el asunto de la residencia fiscal del trabajador en cuestión. A este respecto, concluye que, en principio, el trabajador sería considerado residente fiscal en España por residir en este territorio durante más de 183 días al año. Sin embargo, el hecho de que contractualmente se exija que permanezca en Reino Unido durante más de 91 días al año tiene gran relevancia, ya que, de conformidad con la legislación inglesa, podría también ser considerado residente británico al permanecer de forma intermitente en territorio británico por una media anual superior a 91 días.

Ante la posibilidad de que el trabajador sea considerado residente fiscal en ambos estados, la DGT recuerda que se deberá acudir a las reglas de desempate establecidas a tal efecto en el CDI.

Derivado de lo anterior, en caso de que finalmente el trabajador fuera considerado residente fiscal en España, los rendimientos obtenidos por su trabajo efectivo en Reino Unido podrán ser gravados por ambos estados, debiendo eliminarse la doble imposición mediante la deducción del impuesto soportado en Reino Unido, según lo dispuesto en la normativa del IRPF. En relación con los rendimientos obtenidos por el trabajo en remoto desde España, se concluye que los mismos únicamente podrán ser gravados en dicho país, siendo irrelevante a tal efecto que los frutos del trabajo se perciban por una empresa británica.

Asimismo, en caso de que finalmente el trabajador tuviera la consideración de residente fiscal en Reino Unido, las rentas obtenidas por su trabajo efectivo realizado desde dicho territorio únicamente se podrán someter a imposición en Reino Unido. No obstante, las rentas derivadas del trabajo en remoto realizado desde España, podrán ser sometidas a imposición en ambos estados. En este caso, le corresponderá a Reino Unido la eliminación de la doble imposición mediante la oportuna deducción del impuesto soportado en España.

Por consiguiente, la DGT concluye que los rendimientos obtenidos por la realización del trabajo en remoto, en aplicación de un criterio de territorialidad, podrán ser gravados desde el país en el que

Pérez-Llorca

efectivamente se encuentre el trabajador que preste dichos servicios, con independencia de que los frutos se perciban por una entidad residente en otro estado.

De este modo, se mantiene el criterio previamente establecido por este órgano consultivo en las contestaciones a consultas vinculantes V0597-20, V3286-17, V3794-16 y V1305-15, donde, asimismo, se analizan las obligaciones de practicar retención por la entidad extranjera que abona los rendimientos del trabajo.

SE PUBLICA EL REAL DECRETO-LEY 4/2021 POR EL QUE SE TRASPONE LA DIRECTIVA ATAD II EN MATERIA DE ASIMETRÍAS HÍBRIDAS FISCALES

Norma Peña i Bagés y Raquel Cuesta · Socia y Abogada

Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en relación con las asimetrías híbridas

El pasado 10 de marzo de 2021 se ha publicado en el BOE el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo (el “RDL 4/2021”), por el que se traspone al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2016/1164 (“ATAD II”). ATAD II, que debió ser transpuesta en su práctica totalidad para el 31 de diciembre de 2019, busca coordinar la respuesta de la UE a las asimetrías híbridas, entendidas como aquellas situaciones en las que un tipo de renta o un tipo de activo recibe una calificación o tratamiento fiscal distinto en dos o más jurisdicciones, dando lugar a desajustes fiscales tales como situaciones de doble deducción o deducción sin inclusión.

La nueva norma, que introduce modificaciones en la Ley del IS y en la Ley del IRNR, despliega sus efectos sobre los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020 que, en la fecha de su entrada en vigor, 11 de marzo de 2021, no hubieran concluido.

Con respecto a la Ley del IS, el RDL 4/2021 incorpora un nuevo artículo 15 bis, modifica el artículo 16 y deroga la letra j) del artículo 15:

- (i) El nuevo artículo 15bis de la Ley del IS define los supuestos de *deducción sin inclusión, doble deducción, establecimientos permanentes híbridos, asimetrías importadas, mecanismos estructurados, doble utilización de retenciones y doble residencia fiscal* y establece mecanismos de denegación o diferimiento de la deducibilidad del gasto o la obligación de inclusión de ingresos tributables para corregir las asimetrías híbridas que dichos supuestos puedan generar.
- (ii) La letra j) del artículo 15 de la Ley del IS se deroga al quedar vacío de contenido tras la inclusión del artículo 15bis de la Ley del IS.
- (iii) El artículo 16.1 de la Ley del IS se modifica para establecer que aquellos gastos no deducibles en aplicación del artículo 15bis de la Ley del IS no se tengan en cuenta para el cálculo de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros netos.

Respecto de la Ley del IRNR, el RDL 4/2021 añade dos apartados –6 y 7– al artículo 18 de la Ley del IRNR, los cuales prevén la no deducibilidad de determinados gastos relacionados con establecimientos permanentes.

CULMINA EL PROCESO DE TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6 AL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

José Ramón Vizcaíno y Raquel Cuesta · Socio y Abogada

Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueban los modelos 234, 235 y 236

El pasado lunes 12 de abril de 2021 se ha publicado en el BOE la Orden HAC/342/2021, por la que se aprueban los modelos 234, 235 y 236, en relación con la obligación de información a las autoridades fiscales españolas de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

La publicación de la mencionada orden y la aprobación de los referidos modelos tributarios suponen la culminación del proceso de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 –más conocida como DAC 6– a nuestro Ordenamiento.

A modo de resumen, la DAC 6 impone una obligación a los denominados “intermediarios”, esto es, asesores, gestores, intermediarios financieros, etc. de reportar a las autoridades fiscales de sus respectivos Estados Miembro aquellos mecanismos transfronterizos que, a la luz de las señas distintivas incluidas en el anexo de la DAC 6, puedan ser indiciarios de planificación fiscal agresiva entre dos partes que se localicen en distintos Estados Miembros o en un Estado miembro y un tercer Estado.

En aquellos casos en los que los referidos intermediarios estén eximidos del deber de informar en atención al deber de secreto profesional, será el propio obligado tributario quien deba dar cumplimiento a la obligación de información.

La normativa establece, asimismo, obligaciones de comunicación exclusivas de los propios contribuyentes, quienes deberán informar a las autoridades fiscales de su respectivo Estado Miembro del estado de ejecución y utilización de aquellos mecanismos en que hayan participado y que hayan sido previamente reportados a una autoridad fiscal –por ellos mismos o por algún intermediario–.

Las obligaciones de reporte recogidas en la DAC 6 son retroactivas en la medida en que deberán ser objeto de declaración a las autoridades fiscales todos aquellos mecanismos transfronterizos reportables que hayan sido ejecutados a partir del 25 de junio de 2018.

El proceso de transposición de la DAC 6 en España, cuya finalización estaba prevista para finales del año 2019, comenzó tardíamente con la publicación en el BOE, el día 30 de diciembre de 2020, de la Ley 10/2020 de 29 de diciembre, por medio de la cual se introdujeron en la LGT dos disposiciones adicionales –la vigésimo tercera y la vigésimo cuarta–, relativas a la introducción de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, sus implicaciones en materia de secreto profesional y el régimen sancionador aprobado

Pérez-Llorca

específicamente para los posibles incumplimientos que se deriven de las nuevas obligaciones de información.

El segundo hito de la transposición tuvo lugar el pasado 7 de abril de 2021, con la publicación en el BOE del RD 243/2021 de 6 de abril, por el que se modifica el REGAT, en desarrollo de la DAC 6.

Finalmente, la Orden HAC/342/2021 aprueba los modelos tributarios que vehiculizan el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la DAC 6 y delimita el régimen y los plazos de presentación de los mismos. Distinguimos:

- Modelo 234: Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, cuyo plazo de presentación es de 30 días naturales desde el nacimiento de la obligación de reporte, tal y como se define en el REGAT. A presentar, por los intermediarios o, en última instancia, por los obligados tributarios participantes del mecanismo.
- Modelo 235: Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables, cuyo plazo de presentación es dentro del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición los referidos mecanismos. A presentar únicamente por los respectivos intermediarios.
- Modelo 236: Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, cuyo plazo de presentación es durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados. A presentar únicamente por los obligados tributarios participantes en los mecanismos.

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

