

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



07/2021

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 Tribunal Supremo

5 Para fijar el *dies a quo* del plazo para la interposición de recurso de alzada por la Administración hay que atender a la notificación recibida por la oficina de relación con los tribunales de dicha Administración, sin que sea necesaria la notificación al órgano legitimado para recurrir

Clara Jiménez y Daniel Olábarri

7 La reversión de un deterioro no se puede imputar a la sociedad que practicó su corrección en interpretación del artículo 19.6 del TRLIS (actual 11.6 de la Ley del IS)

Norma Peña y Diego Marín-Barnuevo

10 Los anticipos satisfechos a las empresas encargadas de construir un parque eólico no tienen la consideración de bienes inmuebles a los efectos de la aplicación del artículo 108 de la LMV

José Ramón Vizcaíno y Diego Marín-Barnuevo

12 Hasta la aprobación de la LPGE de 2021, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales desplegada en todo el territorio nacional debía encuadrarse en el epígrafe 151.5 del IAE

Jesús Cudero y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

14 La existencia de cláusulas anti-abuso determina que la carga de la prueba de la existencia de dicho abuso corresponde a la Administración

Ignacio Pascual y Santiago Morán

16 La Audiencia Nacional recoge la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y ratifica la inaplicación de la cláusula de beneficiario efectivo no prevista expresamente en el CDI suscrito entre España y Países Bajos

José Azqueta y Raquel Cuesta

Doctrina administrativa

18 El TEAC analiza la aplicación del IVA reducido en la adquisición de viviendas

Yi Zhou y Paulino González-Fierro

19 La DGT admite la no sujeción al IVA de la transmisión de un negocio hotelero siempre que se cedan los derechos de uso del inmueble conjuntamente con el negocio

José Suárez y Víctor Tenorio

20 La plusvalía obtenida en la venta de participaciones que desarrollan proyectos fotovoltaicos se incluirá en el denominador del porcentaje de prorrata del IVA en la medida que la realización de las mismas no calificaría como actividad accesorio

Ignasi Montesinos e Iván Gallego

PARA FIJAR EL *DIES A QUO* DEL PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE ALZADA POR LA ADMINISTRACIÓN HAY QUE ATENDER A LA NOTIFICACIÓN RECIBIDA POR LA OFICINA DE RELACIÓN CON LOS TRIBUNALES DE DICHA ADMINISTRACIÓN, SIN QUE SEA NECESARIA LA NOTIFICACIÓN AL ÓRGANO LEGITIMADO PARA RECURRIR

Clara Jiménez y Daniel Olábarri · Socia y abogado

Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2636), Pon. Sr. Navarro Sanchís, de 18 de junio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2573), Pon. Sr. Montero Fernández, y de 21 de junio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2566), Pon. Sra. Córdoba Castroverde

La principal cuestión de interés casacional resuelta en las sentencias de referencia es la determinación de cuándo debe entenderse que un órgano administrativo conoce de una resolución económico-administrativa a los efectos de fijar el inicio del plazo para recurrir esa resolución ante otro órgano superior.

En los casos enjuiciados, cada uno de los contribuyentes había obtenido una resolución favorable del TEARM que fue notificada a la Oficina de Relación con los Tribunales (“ORT”) de la Delegación de la AEAT emisora del acto recurrido un mes después de que esta fuera dictada. Dichas resoluciones fueron ejecutadas por el órgano competente (la Dependencia Regional de Inspección) tres meses después de su entrada en la ORT, y recurridas en alzada por el Director del Departamento de Inspección competente transcurridos cuatro meses desde que dicha resolución fuera notificada a la ORT.

La Audiencia Nacional consideró en los tres supuestos que los recursos de alzada ordinarios se habían presentado tempestivamente por el Director, toda vez que el plazo de un mes para su interposición previsto en el artículo 241 de la LGT debe computarse desde la notificación expresa al Director de Departamento, que no es parte del procedimiento hasta dicho recurso.

Por su parte, los contribuyentes defendían que la notificación a la ORT no puede carecer de efecto alguno pues, de lo contrario, la Administración podría modular y retrasar a su antojo los plazos internos de comunicación a los respectivos Directores, que contarían con un doble plazo de recurso (el de la notificación a la ORT por la que podrían tener un conocimiento informal de la resolución y el de la comunicación expresa) con el que no cuenta el administrado. Lo anterior no solo violaría el plazo preclusivo para la interposición del recurso de alzada, sino también el principio de buena administración, al quedar al albur de la Administración la fijación de un plazo en función de una comunicación inter órganos opaca para el contribuyente.

Para resolver las cuestiones planteadas, el Tribunal Supremo se hace eco de la doctrina establecida en su sentencia de 19 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3880), relativa al plazo de ejecución de las resoluciones administrativas, en la que entendió que, conforme al principio de personalidad única de la Administración, no cabe distinguir entre la entrada de la resolución en la ORT y en la dependencia concreta que debe ejecutarla, pues ello supondría que el inicio del plazo pudiera ser determinado por la Administración y que este fuera dilatado a su voluntad, en contra de la exigencia del principio de buena administración de evitar demoras excesivas.

Pérez-Llorca

Volviendo a aludir los dos principios anteriores y distinguiendo entre los conceptos de notificación y comunicación inter órganos, el Tribunal Supremo entiende que la notificación a la ORT, integrada en la AEAT, equivale al conocimiento del acto por cualquier órgano perteneciente a esa Administración única, pues de otro modo se estaría defendiendo que un órgano pudiera aducir ignorancia de lo que sabe (o debería saber) alegando que otro ha decidido omitir una comunicación interna y, por tanto, se estaría reivindicando un funcionamiento patológico de la Administración.

Adicionalmente, para reforzar su conclusión sobre la presunción “*sin posibilidad de prueba en contrario*” de que el conocimiento de la ORT supone el de cualquier órgano de la misma Administración, las sentencias recuerdan que el recurso de alzada incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva, al constituir una modalidad de revisión de un acto favorable para el administrado.

Las sentencias terminan poniendo en relación la doctrina establecida con el artículo 50 del RGRVA que establece que los tribunales económico-administrativos “*notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario [...]*”. El Tribunal aclara que esta disposición reglamentaria debe leerse en consonancia con el artículo 3 de la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público, que establece la personalidad jurídica única de la Administración, por lo que la noción de “órganos legitimados” debe entenderse realizada a la AEAT, como interesada, y no a sus órganos que ni son autónomos, ni sostienen un interés propio distinto del de la Administración en su conjunto.

Por último, el Tribunal Supremo precisa que, a los efectos de probar la interposición tempestiva del recurso de alzada, el principio de buena administración exige que exista en el expediente constancia documental o informática de la fecha de notificación al órgano legitimado para su interposición, siempre que no conste prueba de un conocimiento anterior por otro órgano de la propia Administración (como la ORT), en cuyo caso el momento de comunicación al órgano legitimado resulta irrelevante a estos efectos.

LA REVERSIÓN DE UN DETERIORO NO SE PUEDE IMPUTAR A LA SOCIEDAD QUE PRACTICÓ SU CORRECCIÓN EN INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 19.6 DEL TRLIS (ACTUAL 11.6 DE LA LEY DEL IS)

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1814), Pon. Sr. Navarro Sanchís

En el supuesto de hecho de esta sentencia, una entidad española (A) dotó provisiones por depreciación de dos entidades españolas (B y C) en los ejercicios 2001 y 2002 que fueron fiscalmente deducibles. En el ejercicio 2002, aportó las dos participaciones en entidades españolas a una entidad vinculada alemana y, posteriormente, aportó las participaciones de la entidad alemana a una entidad holandesa. Ambas entidades, la alemana y la holandesa, dependen en un 100 por 100 de la entidad española (A) y son sociedades holdings sin infraestructura administrativa cuyo único activo son las participaciones de las dos entidades españolas aportadas (B y C).

Tras estas aportaciones, en los ejercicios 2005 a 2007, se pone de manifiesto la existencia de una recuperación de valor de las dos entidades españolas B y C (que son ostentadas de forma directa por una entidad vinculada no residente, y de forma indirecta por la misma sociedad española A que dotó las provisiones por depreciación de valor consideradas deducibles). En este caso, la Inspección de tributos consideró que, en aplicación del artículo 19.6 del TRLIS, la entidad española A debió integrar en su base imponible de estos ejercicios dichas cantidades en concepto de recuperación de las provisiones y pérdidas

El artículo 19.6 del TRLIS establece que *“la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella”* (con una redacción prácticamente idéntica a la actual del artículo 11.6 de la Ley del IS).

La interpretación de este precepto por parte de los distintos órganos administrativos y judiciales no es pacífica ya que la norma no establece de manera inequívoca la base imponible en que habrá de integrarse la recuperación del valor (reversión de deterioro) de elementos patrimoniales que han sido objeto de transmisión a una entidad vinculada, si en la de la entidad que se dio el gasto por deterioro de valor o en la de la entidad que es titular del elemento cuando la recuperación de valor se produce.

Esa fue la cuestión principal que debía resolver la sentencia analizada, que tenía por objeto determinar *“en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro, -y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido la misma a efectos fiscales y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante los correspondientes ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ¿en sede de la transmitente que dotó*

la provisión y se practicó la deducción (por la pérdida) o, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido? [...]”.

La sentencia de la Audiencia Nacional recurrida interpretó que la recuperación de valor “*debe integrarse, en todo caso, en la entidad que practicó la corrección, y sufrió la pérdida*”. Y consideró que ese criterio de imputación debe aplicarse con independencia de que entidad adquirente del elemento fuera residente en España o no, pues de lo contrario la recuperación de valor se evitaría por el simple hecho de una venta intergrupo, con lo que viene a reconocer una cierta finalidad antielusoria al precepto enjuiciado.

El criterio contenido en la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida era contrario al criterio de la DGT en diversas consultas (0012-97, 1868-03, V2759-13, V4560-16) y al de la propia Audiencia Nacional en una anterior sentencia suya de 20 de diciembre de 2010.

Pues bien, el Tribunal Supremo en la sentencia de referencia falla considerando que el artículo 19.6 del TRLIS no contiene una norma antielusión como señala la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida, pues en caso de que el legislador hubiera pretendido asignarle esa finalidad antielusoria debería tener “*otra ubicación sistemática y otro designio diferente al de la imputación temporal*”.

Añade la sentencia que si la sociedad vinculada, adquirente de los activos cuyo valor se ha recuperado fuera residente española, no habría problema en imputarle la reversión. El problema se plantea desde un punto de vista recaudatorio cuando la adquirente es no residente, porque en ese caso la AEAT no tiene la posibilidad de gravar esa reversión de valor, pero esas “*son las reglas del juego establecidas en la norma y su interpretación sistemática, en relación con el Derecho de la Unión Europea y los Convenios de doble imposición*”.

Además de ese argumento nuclear, la sentencia pone de manifiesto que esta misma conclusión encuentra fundamento en las consultas vinculantes y sentencia de la Audiencia Nacional antes señaladas, por lo que concluye estableciendo la siguiente doctrina:

“1) El artículo 19.6 TRLIS -y el 11.6 de la LIS vigente- no es una norma antiabuso, pues su letra y espíritu definen una regla de imputación temporal.

2) Esa regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como contrarius actus de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. Esto es, define el cuándo de la imputación y, de forma derivada o indirecta, el quién, coincidente con el titular de los bienes al tiempo de la reversión o recuperación.

3) Tal exégesis, derivada de la letra y del espíritu del precepto, atendida su ubicación en el TRLIS, es la más acorde con la sujeción de España a los convenios de doble imposición que le obligan como Estado signatario.

4) A tal efecto, parece difícil de soslayar la aplicación del artículo 28.1.a) sobre limitación de beneficios, del Convenio Hispano-Alemán: “1. El presente Convenio no se interpretará en el sentido

Pérez-Llorca

de: ... a) impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales".

5) Si la Administración apreciara visos concretos y precisos de fraude o evasión fiscal, puede aplicar las disposiciones internas antiabuso, pero el art. 19.6 TRLIS no lo es. Además, esa valoración debe someterse a los requisitos procedimentales imperativos, en que se dé oportunidad a la entidad sometida a sospecha - que no puede ser automática ni general- de alegar y acreditar lo que considere, expresando razones o motivos válidos en derecho sobre la procedencia de sus operaciones y actos bajo el principio general de libertad.

6) Expresado de otro modo, no cabe forzar artificialmente el sentido y finalidad de una norma de imputación temporal para convertirla en una disposición antiabuso genérica, cambiando su interpretación para imputar un rendimiento o ganancia -el derivado de la reversión- a la entidad radicada en España, solo para mantener o retener la posibilidad de gravamen".

LOS ANTICIPOS SATISFECHOS A LAS EMPRESAS ENCARGADAS DE CONSTRUIR UN PARQUE EÓLICO NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE BIENES INMUEBLES A LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LMV

José Ramón Vizcaíno y Diego Marín-Barnuevo · Socio y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2350), Pon. Sr. Merino Jara

Como es sabido, el artículo 108 de la LMV (actual art. 314 del TRLMV), establece la exención en el IVA y en el ITPAJD de la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial. Pero inmediatamente después dispone que no será de aplicación esa exención *“cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores”*.

La regulación es compleja y ha dado lugar a una abundante jurisprudencia, pero la cuestión planteada en el recurso de casación es singular, porque tenía por objeto discernir *“si, a los efectos de la exención prevista en el art. 108.1 LMV, los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50 % del patrimonio de la sociedad, considerando por tanto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal, un bien inmueble al referirse a la entrega futura de un bien de esa naturaleza”*.

La cuestión tiene su origen en una actuación de la Administración que consideró sujeta y gravada por el ITPAJD la transmisión de la totalidad de las acciones de una sociedad porque más de la mitad de su activo estaba integrado por inmuebles no afectos a la actividad, cuando lo cierto es que la Administración, a tal efecto, había computado como activos inmobiliarios *“las cantidades satisfechas a los promotores encargados de la construcción de las obras civiles y autogeneradores necesarios e imprescindibles para la puesta en marcha del parque eólico”*.

La sentencia recurrida en casación por la Administración anuló los actos impugnados porque, pese a reconocer la naturaleza inmobiliaria del parque eólico y la existencia de un contrato de adquisición de la propiedad en el contrato de obras, consideró que los anticipos realizados por la sociedad son derechos de crédito y no puede interpretarse que tengan naturaleza inmobiliaria.

Por su parte, la Sala del Tribunal Supremo confirma la interpretación seguida por el TSJ, con una argumentación que comienza analizando si los anticipos a las empresas debidamente incluidos en el balance tienen la consideración de bienes inmuebles. A tal efecto, destaca que el artículo 3 del TRITPAJD dispone que *“se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”*.

Seguidamente destaca que el contrato "llave en mano" es un contrato complejo, que no tiene reconocimiento normativo en nuestro ordenamiento jurídico, en el que confluyen elementos de

Pérez-Llorca

otros contratos (contrato de obra, de servicios, de suministro de bienes de equipo, etc.). En el contrato suscrito por la entidad cuyas acciones habían sido transmitidas, se contemplaba “*la recepción provisional de las instalaciones*”, lo que constituye un elemento esencial para la resolución del recurso, porque refleja la voluntad de las partes de que “*la transmisión del poder de disposición sobre las instalaciones (entre las que se incluye la obra civil) como de su propiedad con plenitud de facultades, tenga lugar con la firma del Certificado de Aceptación Provisional*”, que en el supuesto enjuiciado tuvo lugar con posterioridad a la transmisión de las acciones.

Esta circunstancia se considera decisiva porque la recurrente reconoce que los anticipos que figuraban en la contabilidad en el momento de la transmisión de las acciones como parte de su activo (que representaban más del 87% de éste), correspondían a las cantidades satisfechas a los promotores encargados de la construcción de las obras civiles y auto generadores necesarios e imprescindibles para la puesta en marcha del parque eólico. Pero, en opinión de la Sala, los anticipos para inmovilizado material que figuraban en el balance en el momento de la transmisión de las acciones, “*tanto desde el punto de vista contable como económico, deben ser considerados como un crédito financiero otorgado a los suministradores del futuro parque eólico, como se indica en el informe pericial obrante en los autos*”. Consecuentemente, como el parque eólico no se había entregado en el momento de la transmisión, no se produce la transmisión de un inmueble, sino de un derecho y, por tanto, no se cumple la condición prevista en la letra a) del artículo 108.2 de la LMV.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es la siguiente: “*Del artículo 108.2.a) LMV, en la redacción aplicable ratione temporis, se desprende, a los efectos de la exención prevista en el art. 108.1 LMV, que los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, no deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50 % del patrimonio de la sociedad, puesto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien no es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal controvertida, un bien inmueble*”.

HASTA LA APROBACIÓN DE LA LPGE DE 2021, LA ACTIVIDAD DE COMERCIALIZACIÓN DE ELECTRICIDAD A CONSUMIDORES FINALES DESPLEGADA EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL DEBÍA ENCUADRARSE EN EL EPÍGRAFE 151.5 DEL IAE

Jesús Cudero y Diego Marín-Barnuevo · Counsel y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2011), Pon. Sr. Montero Fernández

El desarrollo de la actividad de comercialización de energía tuvo lugar tras la aprobación de la Ley 17/2007, de 4 de julio, después de la liberalización producida unos años antes. Pero después de esa fecha y hasta la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021, no se había producido ninguna actualización de las Tarifas del IAE, por lo que no existía ningún epígrafe específico referido a dicha actividad.

Esa laguna permitía cuestionar si los ayuntamientos podían exigir a las comercializadoras de energía una cuota municipal del IAE, por el epígrafe 659.9, como si se tratara de una actividad de comercio al por menor desarrollada en un establecimiento comercial.

Esa controversia, bien conocida por la empresas del sector, determinó que finalmente se interpusiera un recurso de casación con la finalidad principal de determinar *“si conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debe encuadrarse en el epígrafe 659.9 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo, que únicamente dispone de cuota municipal pero no provincial ni nacional, o bien debería encuadrarse en algún otro epígrafe (como, por ejemplo, el epígrafe 151.5, que lleva por título “transporte y distribución de energía eléctrica”), que contempla cuota municipal, pero también provincial y nacional”*.

Para resolver esta cuestión, la sentencia analizada comienza analizando la regulación de las tarifas del IAE contenidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, donde se dispone que *“Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate. Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a ésta”*.

A partir de esa premisa, considera la Sala que la actividad de comercialización de energía se asemeja a las contenidas en la Sección Primera, que contiene las actividades empresariales; a partir de esta primera clasificación, la División 1 contempla las actividades de energía y agua; y dentro de la División 1, la Agrupación 15, clasifica la producción, transporte y distribución de

Pérez-Llorca

energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente; y en esta Agrupación se recoge el Grupo 151, sobre producción, transporte y distribución de energía eléctrica, correspondiéndose el Epígrafe 151.5 con el transporte y la distribución de energía eléctrica.

Consecuentemente, utilizando la norma integradora contenida en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, era posible interpretar que el epígrafe correspondiente a la actividad de comercialización de energía es el 151.5. Esta interpretación, además, se vería reforzada por el hecho de que la LPGE para 2021 haya creado un epígrafe 151.6, específico para la actividad de comercialización de energía.

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia analizada es la siguiente: *“conforme a las reglas de la instrucción contenida en el anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, antes de la adición del Epígrafe 151.6 por la Ley de Presupuestos para 2021, la actividad de comercialización de electricidad a consumidores finales, desplegada en todo el territorio nacional, debía encuadrarse en el epígrafe 151.5 del anexo I del citado Real Decreto Legislativo”*.

LA EXISTENCIA DE CLÁUSULAS ANTI-ABUSO DETERMINA QUE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA EXISTENCIA DE DICHO ABUSO CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN

Ignacio Pascual y Santiago Morán · Abogados

Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021 (ECLI:ES:AN:2021:2467), Pon. Sr. López Candela, y de 31 de mayo de 2021 (ECLI:ES:AN: 2021:3097), Pon. Sra. Montero Elena

Estas sentencias analizan la aplicación de la jurisprudencia del TJUE previamente recaída sobre la carga de la prueba respecto de la cláusula anti-abuso contenida en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR que implementa la Directiva 90/435/CEE Matriz-Filial (“Directiva Matriz-Filial”), a unos supuestos españoles.

El artículo 14.1.h) del TRLIRNR establece la exención de tributación en España en el pago de dividendos a sociedades matrices establecidas en Estados Miembros de la UE, sujeta a ciertos requisitos. Cuando la mayoría de los derechos de voto en la entidad matriz se posea por residentes en terceros Estados, la norma exige que la constitución y operativa de la entidad matriz responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

En el supuesto que analizan las sentencias, la Administración deniega la exención en el pago por dividendos a su matriz luxemburguesa, que estaba controlada por un residente en un tercer Estado. La Administración alegó que en el expediente no había quedado suficientemente probado por el contribuyente que la constitución de las mencionadas entidades luxemburguesas obedeciera a motivos económicos válidos, sin aportar mayor justificación a sus afirmaciones.

La Audiencia Nacional acoge la jurisprudencia del TJUE recaída en la materia (asuntos C-6/16, C-504/16 y C-613/16, y C-116/16) y concluye que *“de lo expuesto en dichas sentencias se deduce que la existencia de cláusulas anti-abuso, no pueden invertir la carga de la prueba de la existencia de abuso, la cual corresponde a la Administración tributaria”*.

Asimismo, la sentencia de 31 de mayo de 2021 presenta un particular interés al analizar qué hechos y circunstancias son relevantes para concluir la existencia de motivos económicos válidos en la constitución y operativa de la matriz del caso enjuiciado, entre ellos: (i) el objeto social de la matriz es la adquisición y gestión de participadas; (ii) la matriz ha realizado inversiones en distintos momentos temporales, es decir, constituye un vehículo permanente de inversión, destacándose la existencia de otras inversiones con carácter previo y posterior en otras jurisdicciones distintas de la española; (iii) el peso de la participación de la entidad española respecto del total de inversiones de la sociedad matriz es relativo; (iv) la matriz percibe rentas de sus múltiples inversiones, no solo de la filial española, y las gestiona con vistas a reinvertir u optimizar la caja, no solamente dispone de ellas para redistribuirlas a su socio; (v) la estrategia de negocio de la matriz se determina y ejecuta por el órgano de administración de la entidad.

Pérez-Llorca

Dichas pruebas fueron acreditadas por los recurrentes y en ningún momento fueron objeto de contradicción por parte de la Administración.

LA AUDIENCIA NACIONAL RECOGE LA DOCTRINA SENTADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO Y RATIFICA LA INAPLICACIÓN DE LA CLÁUSULA DE BENEFICIARIO EFECTIVO NO PREVISTA EXPRESAMENTE EN EL CDI SUSCRITO ENTRE ESPAÑA Y PAÍSES BAJOS

José Azqueta y Raquel Cuesta · Socio y abogada

Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2021 (ECLI: ES: AN: 2021: 2804), Pon. Sr. Villafañez Gallego

En Sentencia analizada, la Audiencia Nacional resuelve un recurso que versa sobre las siguientes cuestiones: (i) la carga de la prueba relativa a la aplicación de la cláusula anti-abuso recogida en el precepto final del artículo 14.1.h) del TRLIRNR, y (ii) la observancia de la cláusula de “beneficiario efectivo” en relación a la aplicabilidad de los límites impositivos para el pago de dividendos en el CDI suscrito entre España y Países Bajos.

En primer lugar, resulta conveniente sintetizar los hechos específicos del supuesto: una sociedad, residente fiscal en España repartió un dividendo a su sociedad matriz, residente a efectos fiscales en Países Bajos, sin practicar retención alguna. La sociedad española fue objeto de un procedimiento de inspección dando lugar a la incoación de un acta de disconformidad en concepto de retenciones del IRNR, en el entendimiento de que, si bien en el reparto de dividendos concurrían los requisitos formales para la aplicación de la exención recogida en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR, la entidad comprobada no había probado suficientemente que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz holandesa pertenecieran, directa o indirectamente, a personas físicas o jurídicas residentes en la UE.

A este respecto, conviene aclarar que la sociedad matriz holandesa se encuentra participada al 100% por otra entidad residente en Antillas Holandesas, que a su vez se encuentra participada mayoritariamente (75%) por otra residente en Panamá. El capital social de esta última corresponde a un *trustee* residente en Liechtenstein, *co-trustee* con otro residente en Jersey.

Tras analizar el acuerdo de liquidación, el TEAC deniega la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR con base en lo siguiente:

- (i) La cuestión controvertida es de carácter probatorio relativa a determinar si la mayoría de los derechos de voto de la matriz holandesa pertenecen a personas residentes en la UE –el resto de las circunstancias eximentes de la norma anti-abuso no fueron alegadas por la sociedad comprobada–.
- (ii) La carga de la prueba corresponde, en base al artículo 105 de la LGT, a quien invoca a su favor las consecuencias de la norma, en este caso, la sociedad comprobada que es, además, la parte más próxima a las fuentes de prueba.
- (iii) La documentación aportada por la entidad actora y recabada por las actuaciones inspectoras no prueba suficientemente que los titulares de la mayoría de sus derechos de voto de la matriz holandesa correspondan a personas físicas o jurídicas residentes en la UE.

- (iv) Tampoco ha quedado acreditado que la matriz holandesa pueda encuadrarse en alguna de las restantes excepciones a la aplicación de la cláusula anti-abuso (i.e. que realice una actividad relacionada con la desarrollada por la filial española, que tenga por objeto la dirección y gestión de la participación en la filial o que se haya constituido por motivos económicos válidos).

Rechazada por el TEAC la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR se rechaza también la aplicación del tipo reducido previsto en el CDI suscrito entre España y Países Bajos, al entender que la matriz holandesa no es el beneficiario efectivo de los dividendos –si bien la cláusula de beneficiario efectivo no está expresamente prevista en el literal del CDI, el TEAC recurre a su aplicación haciendo uso de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE–.

Analizados los hechos anteriores por la Audiencia Nacional, el Tribunal ratifica parcialmente el contenido de la Resolución del TEAC por lo que a la denegación de la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR se refiere, en la medida en que no acreditó suficientemente que el dominio o beneficiario real del *trustee* y *co-trustee* era una persona física residente en UK.

En lo que respecta a la aplicación del tipo reducido del CDI, la Audiencia Nacional, tras confirmar que el CDI suscrito entre España y Países Bajos no recoge expresamente la referida cláusula de beneficiario efectivo en el artículo 10 relativo a el reparto de la potestad tributaria sobre los pagos de dividendos, basa su decisión final en jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de septiembre de 2020, comentada en nuestra Newsletter del mes de octubre de 2020, estableciendo lo siguiente:

- (i) La cláusula de beneficiario efectivo no queda expresamente recogida en el CDI suscrito entre España y Países Bajos.
- (ii) La aplicación de dicha cláusula no puede estar soportada única y exclusivamente en reglas puramente prácticas o técnicas, pero no jurídicas, como son las insertas en los modelos de convenio y sus comentarios, que, en ningún caso pueden servir para soslayar un auténtico convenio internacional.

Con base en lo anterior, la Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso, únicamente reconociendo la aplicación del tipo reducido previsto en el CDI entre España y Países Bajos.

EL TEAC ANALIZA LA APLICACIÓN DEL IVA REDUCIDO EN LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS

Yi Zhou y Paulino González-Fierro · Abogados

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de mayo de 2021 (RG. 972/2018)

La Ley del IVA establece un tipo reducido del 10% para las adquisiciones de vivienda que estén sujetas a este impuesto. De cara a poder aplicar este tipo reducido, la vivienda, al tiempo de la entrega, tiene que ser apta de su uso como tal. Hasta la fecha, la doctrina administrativa había establecido que dicha aptitud quedaba acreditada cuando el inmueble disponía de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación en el momento de su transmisión.

El supuesto objeto de la reclamación trae causa en la regularización a una sociedad del tipo reducido del IVA aplicado en la transmisión de unas viviendas que no disponían ni del certificado final de obra ni de la cédula de habitabilidad por retrasos administrativos en su tramitación.

La Administración consideró que, al no disponer las viviendas ni de certificado final de obra ni de cédula de habitabilidad en el momento de su transmisión, la operación debió quedar sujeta y no exenta del IVA al tipo general del 21% en lugar del 10%.

El TEAC comienza reconociendo que para que resulte aplicable el tipo reducido del IVA a la transmisión de viviendas, es necesario acreditar que el inmueble tiene la aptitud para ser utilizado como tal. Dicha aptitud debe valorarse desde un punto de vista objetivo, siendo necesario, acudir a elementos de prueba que acrediten de forma efectiva e indubitada que en el inmueble concurre la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda. En este sentido, el Tribunal considera que la cédula de habitabilidad constituye un elemento de prueba objetivo que permite acreditar la aptitud de un inmueble para uso de vivienda, ya que dicho documento es un requisito previo para la solicitud de suministros básicos, que resultan indispensables para que un inmueble pueda ser utilizado como vivienda.

Sin perjuicio de lo anterior, y a pesar de que el inmueble no disponía de la cédula de habitabilidad en el momento de la transmisión, el Tribunal concluye que el mismo era apto para su uso como vivienda en porque: (i) en el momento de la transmisión, la sociedad ya había solicitado el certificado final de obra y la cédula de habitabilidad y (ii) desde la fecha de solicitud de los documentos anteriores y la fecha de obtención de los mismos, no existió ningún cambio en el estado o en las condiciones del inmuebles.

Las circunstancias anteriores ponen de manifiesto que el inmueble ya era apto para su uso como vivienda en la fecha de su transmisión, siendo, por tanto, aplicable el tipo reducido del 10% a dicha transmisión.

LA DGT ADMITE LA NO SUJECCIÓN AL IVA DE LA TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO HOTELERO SIEMPRE QUE SE CEDAN LOS DERECHOS DE USO DEL INMUEBLE CONJUNTAMENTE CON EL NEGOCIO

José Suárez y Víctor Tenorio · Socio y abogado

Consulta Vinculante de la DGT V1474-21, de 19 de mayo de 2021

En la consulta de referencia, la DGT resuelve en un supuesto relativo a la transmisión de un negocio hotelero cuándo el transmitente no ostenta la propiedad del inmueble afecto a dicha actividad sino de los respectivos contratos de arrendamiento, su posible consideración como unidad económica autónoma a los efectos del artículo 7 de la Ley del IVA.

En el caso que se le plantea al Centro Directivo, la consultante es una entidad que pretende adquirir un negocio de explotación hotelera, para lo cual va a adquirir la totalidad de los elementos patrimoniales, medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad. Por su parte, respecto de los inmuebles afectos a dicha actividad, la consultante no adquiere la propiedad de los mismos, sino la posición de arrendatario en los contratos preceptivos de arrendamiento.

Entiende la DGT que la no sujeción al IVA, en una transmisión de estas características, queda supeditada al cumplimiento de un doble requisito: (i) en primer lugar, los elementos transmitidos deben constituir, en sede del transmitente, una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica empresarial por sus propios medios; (ii) a su vez, dicha unidad económica debe además quedar efectivamente afecta al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Al respecto, recuerda la DGT que la propia normativa aclara que los requisitos de unidad económica autónoma deben cumplirse en sede del transmitente, y ello con independencia que, tras la transmisión, pudiera existir una unidad económica autónoma en sede del adquirente.

Fijado lo anterior, declara el Centro Directivo que la transmisión de todos los elementos afectos a un negocio, con excepción del local (del que se transmite un derecho de uso mediante la cesión de los derechos de arrendamiento del transmitente), *“no impide la aplicación del supuesto de no sujeción”* siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento, *“se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica”*.

De esta forma, en la medida que el adquirente (i) se subroga en los contratos de arrendamiento suscritos por el transmitente, con autorización de los respectivos propietarios, y (ii) se transmitan el resto de elementos afectos a la actividad de explotación hotelera, entiende la DGT que se cumplen los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley del IVA y, por lo tanto, la transmisión no estaría sujeta al IVA.

LA PLUSVALÍA OBTENIDA EN LA VENTA DE PARTICIPACIONES QUE DESARROLLAN PROYECTOS FOTOVOLTAICOS SE INCLUIRÁ EN EL DENOMINADOR DEL PORCENTAJE DE PRORRATA DEL IVA EN LA MEDIDA QUE LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS NO CALIFICARÍA COMO ACTIVIDAD ACCESORIA

Ignasi Montesinos e Iván Gallego · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V1354-21, de 12 de mayo de 2021

En el supuesto analizado por la DGT, la consultante es una sociedad mercantil que forma parte de un grupo empresarial dedicado a la promoción, construcción, explotación y venta de proyectos de energía fotovoltaica. La consultante, ya sea con medios propios o bien subcontratados con terceros, se encarga del desarrollo de nuevos proyectos fotovoltaicos. Para cada proyecto crea una sociedad vehículo –participadas íntegramente por la consultante–, y factura los servicios relativos a la actividad de desarrollo de los proyectos a las mismas. La finalidad última de la consultante es la transmisión de las participaciones de las sociedades vehículo a un tercero.

En la contestación a la presente consulta, la DGT se pronuncia sobre si esta transmisión de participaciones debe incluirse en el cálculo de la prorrata de deducción del IVA y sobre el importe por el que debe incluirse.

En primer lugar, este órgano consultivo analiza si la sociedad consultante tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA. A este respecto, entiende la DGT que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, la consultante además de la mera tenencia de las participaciones de las sociedades vehículo, efectúa prestaciones de servicios de distinta índole a las mismas para el desarrollo de los proyectos fotovoltaicos (contable, técnico, legal o comercial, entre otros), motivo por el cual, considera que la consultante tiene la consideración de “holding mixta” y por ende, la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

Una vez concluido lo anterior, la DGT analiza si las operaciones de transmisión de participaciones que realizaría la consultante –exentas del IVA en virtud del artículo 20.Uno.18 de la Ley del IVA– deberían ser tenidas en cuenta para el cálculo de la prorrata, para lo cual debe determinarse si la venta de participaciones merece la calificación de accesoria.

Respecto a si la venta de participaciones en las sociedades vehículo merece la calificación de accesoria, la DGT entiende que, siendo el objeto social de la entidad consultante el desarrollo de proyectos en el sector fotovoltaico, para, entre otros, proceder a su venta y explotación por terceros, el propósito en la constitución de las distintas sociedades vehículo (en la que se residencian tales proyectos de “llave en mano”) parece ir más allá de la mera colocación de un capital especulativo destinado a la obtención de un rendimiento basado en la simple tenencia de los títulos, sino que la venta de las participaciones objeto de consulta constituiría una operación encaminada a la obtención de ingresos continuados en el tiempo que excedería de la mera venta de acciones en calidad de particular.

Por lo tanto, entiende la DGT que la venta de las participaciones en las sociedades vehículo no merecería la calificación de accesoria y, por tanto, la realización de las mismas debería computarse a efectos del cálculo del porcentaje de deducción.

Pérez-Llorca

Por último, respecto al importe a incluir a la hora de realizar el cálculo de la prorrata, la DGT considera que debería ser el importe de la plusvalía obtenida en la transmisión de las participaciones, y no el importe bruto de la venta de las mismas. Así, en caso de que no se hubiera obtenido plusvalía alguna en la transmisión de las participaciones no se deberá incluir importe alguno en el cálculo de la prorrata.

De este modo, se mantiene el criterio previamente establecido por este órgano consultivo en la contestación a consulta vinculante V3470-15, de 12 de noviembre de 2015.

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 Bishopsgate
EC2N4AY · London

—

375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

