

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



10 / 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 El derecho a la rectificación de autoliquidaciones de períodos no prescritos no permite ampliar la rectificación a períodos ya prescritos

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

7 La resolución anulatoria con retroacción de actuaciones es impugnabile en sede judicial. Sólo procede la retroacción de actuaciones si hubo vicio procedimental que lesionara los derechos del contribuyente

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

9 En el IRPF, los inmuebles adquiridos a título lucrativo que generan RCI pueden ser amortizados en función del valor por el que fueron declarados en ISD

José Ramón Vizcaíno y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

11 Las operaciones de *leveraged buy out* no constituyen por sí solas una simulación

Clara Jiménez y José Azqueta

Doctrina administrativa

13 Criterio administrativo sobre conflicto en la aplicación de la norma cuya realización podría dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 206 bis de la LGT: deducción del IVA soportado en la construcción de inmuebles destinados a operaciones exentas

Víctor Tenorio y Marc Chevalier

16 La tenencia indirecta de bienes inmuebles por un no residente no determina la sujeción al IP

José Suárez y Yi Zhou

17 La realización de meras actividades preparatorias a la producción y distribución de energía solar no constituye una actividad económica a efectos de aplicar la exención del artículo 21.3 de la ley del IS

Norma Peña i Bagés y Víctor Tenorio

19 La entrega de un solar y la ejecución de obras para la construcción de una vivienda deben considerarse como una operación única a efectos del IVA, siéndole de aplicación el tipo reducido del 10%

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

21 La base imponible del AJD en una ampliación de plazo de préstamo hipotecario está compuesta por los intereses añadidos y los costes adicionales que conlleva dicha ampliación

Marta Rodríguez y Paulino González-Fierro

EL DERECHO A LA RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DE PERÍODOS NO PRESCRITOS NO PERMITE AMPLIAR LA RECTIFICACIÓN A PERÍODOS YA PRESCRITOS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3131), Pon. Sr. Navarro Sanchís

La Ley 34/2015 modificó el régimen general de la prescripción para reconocer a la Administración el derecho a comprobar, con ocasión de la comprobación de un ejercicio no prescrito, las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, de los diez años siguientes al ejercicio en que se generó el derecho de compensación o deducción.

A partir de esa modificación legal, cabría cuestionar si esa ampliación del plazo de prescripción está referida solamente a las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Administración o, por el contrario, también constituye un derecho de los obligados tributarios.

Esa fue la cuestión planteada por un contribuyente, que consideraba evidente que ese derecho correspondía también a los administrados porque, de lo contrario, se produciría *“un tratamiento totalmente discriminatorio e injustificado, contrario a los principios constitucionales que configuran nuestro ordenamiento y a la propia voluntad manifestada del legislador”*.

La pretensión del recurrente fue desestimada en vía administrativa, aunque finalmente estimada en vía judicial, lo que motivó la interposición del recurso de casación por la Abogacía del Estado, que finalmente fue estimado por distintos motivos, entre los que cabe señalar:

- a) Los hechos referidos son anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.
- b) El contribuyente no había declarado las bases imponible negativas en los ejercicios que pretende revisar con ocasión de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.
- c) Una vez transcurridos los plazos de prescripción, extintivos de derechos, resulta indiferente la aparición de hechos sobrevenidos, como la constancia, en este caso, del error contable.
- d) El problema planteado no se corresponde con los abordados por la jurisprudencia al establecer el principio de regularización íntegra.

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

“La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponible negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las

Pérez-Llorca

autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto. Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación”.

LA RESOLUCIÓN ANULATORIA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES ES IMPUGNABLE EN SEDE JUDICIAL. SÓLO PROCEDE LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES SI HUBO VICIO PROCEDIMENTAL QUE LESIONARA LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3135), Pon. Sra. Córdoba Castroverde

Los recursos interpuestos contra actos de naturaleza tributaria pueden ser estimados por motivos formales o materiales: en el primer caso procede la retroacción del procedimiento al momento procedimental en que se produjo la vulneración del procedimiento y, en el segundo caso, la Administración debe anular el acto impugnado (y dictar un nuevo acto que corrija la parte afectada por dicha nulidad si la estimación fue parcial).

Esa diferenciación es fácil de realizar cuando la Administración vulneró alguna garantía procedimental en perjuicio de los derechos del administrado, pero mucho más difícil cuando requiere determinar si el acto está completo, pero la decisión está insuficientemente motivada, lo que determina su anulación por motivos formales; o, por el contrario, la actuación de la Administración fue incompleta y procede su anulación por motivos materiales o de fondo.

Este es el problema planteado en la sentencia analizada, en la que el recurrente considera que el TEA ordenó la retroacción de actuaciones, por considerar que el acto adolecía de vicios formales cuando, en realidad, el vicio era de naturaleza material porque la Administración no había completado la actuación exigida para dictar esa liquidación. De este modo, el recurrente solicita a la Sala que determine si *“la apreciación, por parte del tribunal económico-administrativo, de una insuficiente labor probatoria de la Inspección para justificar el contenido de la liquidación, no es un defecto formal que permita acordar una retroacción de actuaciones, sino un vicio sustantivo o material”*.

Para resolver esta cuestión, la Sala comienza aclarando que sí procede la interposición de un recurso contra una resolución del TEA que anula los actos impugnados y ordena la retroacción de actuaciones, porque de lo contrario quedaría exenta de control judicial esa actuación de la Administración. De este modo, la doctrina jurisprudencial fijada en relación con esta primera cuestión es la siguiente:

“La resolución de un órgano económico-administrativo que anula los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Administración tributaria proceda a la correcta calificación de unas determinadas rentas, cuando dicha retroacción no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante, sí es susceptible de recurso contencioso-administrativo”.

En relación con la segunda cuestión, consistente en determinar si, no existiendo vicio formal del procedimiento, el órgano económico-administrativo puede anular los actos impugnados y ordenar

la retroacción que no fue solicitada por las partes para que la Administración tributaria lleve a cabo nuevas actuaciones que den sentido a la liquidación, la Sala considera que es necesario analizar lo dispuesto en el art. 239 LGT.

Según la sentencia, de lo dispuesto en ese precepto se desprende que la resolución del TEA únicamente puede ordenar la retroacción de actuaciones en aquellos casos en que: (i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento y, (ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

Seguidamente recuerda la jurisprudencia de la Sala en la que se había afirmado que *“hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado (...) no debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión (...). La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar “marcha atrás”. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión”*.

De acuerdo con esa doctrina jurisprudencial, sostiene la sentencia que el vicio apreciado en el caso concreto, consistente en la necesidad de acreditar la naturaleza jurídica de determinadas rentas, es un vicio de carácter sustancial y no meramente formal, resultando, en consecuencia, improcedente la retroacción de actuaciones acordada. Consecuentemente, no existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico-administrativo no está facultado para ordenar, la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación.

Todo ello le lleva a establecer la siguiente doctrina jurisprudencial: *“no existiendo vicio formal de procedimiento, el órgano económico-administrativo no está facultado para ordenar, tras la nulidad de los actos tributarios cuestionados (en el caso, una liquidación y una sanción) y sin que haya sido solicitada por las partes, la retroacción de las actuaciones al objeto de que la Administración tributaria lleve a cabo una nueva valoración y determine, en su caso, una nueva liquidación y sanción tributarias, pues la insuficiencia probatoria no es un defecto formal acaecido durante la tramitación del procedimiento sino un vicio sustantivo”*.

EN EL IRPF, LOS INMUEBLES ADQUIRIDOS A TÍTULO LUCRATIVO QUE GENERAN RCI PUEDEN SER AMORTIZADOS EN FUNCIÓN DEL VALOR POR EL QUE FUERON DECLARADOS EN ISD

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 septiembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3483), Pon. Sr. Montero Fernández

El artículo 23 LIRPF regula los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de los rendimientos del capital inmobiliario y, entre otros, menciona las *“cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen”*.

A su vez, el artículo 14 del RIRPF dispone que se considerará que las amortizaciones sobre inmuebles cumplen el requisito de efectividad *“cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año”*.

A partir de esa regulación, resultaba controvertido determinar la base de la amortización en los supuestos en que los inmuebles fueron adquiridos a título lucrativo. Según la Administración y de acuerdo con una interpretación literal de esos preceptos, el coste de adquisición se corresponde con los gastos y tributos satisfechos por el adquirente en el momento de la adquisición; pero, según otros sectores y de acuerdo con una interpretación teleológica de esas mismas normas, la amortización debería practicarse en función del valor de adquisición declarado en el ISD, aunque no tuviera exactamente la consideración de “coste”.

En el caso enjuiciado, el TSJ de la Comunidad Valenciana acogió la tesis del administrado y consideró que la amortización debía practicarse en función del valor declarado en ISD, lo que motivó la interposición del recurso de casación por la Abogacía del Estado, que dio lugar a la sentencia ahora analizada.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia destaca que el problema gira en torno a la interpretación de lo que debe entenderse por “coste de adquisición satisfecho”, el cual no está definido en la normativa del impuesto.

Según la Sala, la interpretación defendida por el abogado del Estado, según la cual el “coste de adquisición” debe ser entendido como los gastos y tributos satisfechos para su adquisición, debe ser rechazada. El principal motivo que sustenta esa conclusión es que *“no es posible desvincular la amortización de un inmueble del elemento que la caracteriza, de su valor y de la recuperación, en definitiva, de dicho valor que se persigue con la efectividad de la amortización. No es posible, por tanto, una interpretación que prescinda de dicho elemento sustancial, considerar que la amortización sólo comprende los gastos y tributos asumidos por la adquisición del inmueble, es*

Pérez-Llorca

desconocer el significado del término amortización, si así lo hubiera querido el legislador habría limitado los gastos a deducir a los gastos estrictos y a los tributos necesarios para la adquisición del inmueble”.

Añade la sentencia que la ley no distingue entre inmuebles adquiridos a título oneroso o gratuito, por lo que “el coste de adquisición satisfecho” se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprender “*el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien, y en las gratuitas el importe real del valor, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en esta sentencia es la siguiente: “*la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes*”.

LAS OPERACIONES DE *LEVERAGE BUY OUT* NO CONSTITUYEN POR SÍ SOLAS UNA SIMULACIÓN

Clara Jiménez y José Azqueta · Socios

Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 2021 (ECLI:ES:AN:2021:3399)

La Sentencia de referencia trata la compra de una sociedad mercantil perteneciente a un grupo familiar, por diversas entidades de capital riesgo. La compraventa se estructuró siguiendo un esquema habitual de las operaciones de *leveraged buy out* (“LBO”) o compraventa apalancada, en las que una sociedad vehículo se endeuda para adquirir el control de una sociedad objetivo y, posteriormente, la sociedad adquirente y la objetivo se fusionan, de forma que el coste financiero de la adquisición termina recayendo en la sociedad objetivo (adquirida). En el caso de autos, además, el control sobre la sociedad vehículo se ostentó de manera conjunta por el grupo familiar y las sociedades de capital riesgo adquirentes en una proporción del 50/50.

En lo que aquí interesa, en el marco de un procedimiento inspector, la Administración reprocha principalmente dos cuestiones a la operación anteriormente descrita: (i) resulta anómalo que en la operación planteada los vendedores actúen como tal (intervención directa) y, posteriormente, como compradores –como resultado de la fusión llevada a cabo entre la sociedad vehículo y la sociedad objetivo que inicialmente estaba participada por el grupo familiar al 100%–; y (ii) resulta también anómalo que la financiación recibida para realizar la operación termine residenciada en la sociedad vendida –i.e. la sociedad adquirida soporta el endeudamiento necesario para la compra de sus propias participaciones–.

Además, la Administración señala que, como fruto de la operación de LBO, la sociedad objetivo no recibió ningún activo más allá de sus propias acciones como consecuencia de la fusión por absorción de la sociedad vehículo, adquiriendo, por el contrario, numerosas y cuantiosas deudas –aquellas que la sociedad vehículo contrajo para poder financiar la adquisición de las acciones–. Estas deudas –y los intereses que estas devengaban– minoran las bases imponibles de la sociedad objetivo (que hasta ahora habían sido elevadas y que como consecuencia de los nuevos gastos financieros incurridos se veían considerablemente reducidas), perjudicando así a la Hacienda Pública.

Todo ello lleva a la Inspección a considerar que la operación de LBO constituye una simulación relativa de la compraventa del 50% de las participaciones de la sociedad objetivo por las entidades de capital riesgo.

Pues bien, entrando en el fallo de la Sala, en lo que se refiere al segundo de los reproches de la Inspección –que la financiación recibida para realizar la operación termine residenciada en la sociedad vendida–, la Audiencia Nacional, con apoyo en la normativa nacional¹, europea² y en

¹ Artículo 35 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

² Segunda Directiva del Consejo 77/91/CEE, de 13 de diciembre de 1976 en relación con la Directiva 2006/68/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de septiembre de 2006.

jurisprudencia del Tribunal Supremo³, entiende que no puede considerarse como anómalo un resultado que, tal y como ha constatado el Alto Tribunal en diversas sentencias, es inherente a las operaciones de LBO, las cuales son perfectamente válidas y aceptadas por nuestro ordenamiento jurídico.

Por lo que respecta al primero de los reproches –la reinversión de los accionistas originales en la sociedad objetivo–, la Audiencia Nacional analizando en profundidad el informe pericial aportado por la recurrente y su ratificación en el acto de la vista, concluye que la referida reinversión de los accionistas originales no solo no es una situación anómala sino que considera acreditado que es uno de los objetivos y finalidades de las operaciones de LBO, la de permitir a aquellos accionistas originales que lo deseen permanecer en el proyecto de una forma eficiente.

La Sala, por tanto, rechaza los dos fundamentos principales que llevan a la Inspección a considerar que la operación de LBO analizada se ha estructurado como una simulación relativa. Y, además de rechazar estos motivos, señala que (i) la Administración no ha justificado suficientemente la tesis de que la obtención de una ventaja fiscal ilícita sea el objetivo perseguido con la LBO y (ii) que en un esquema de LBO como el analizado, existe una motivación económico-financiera válida de los diferentes agentes participantes en la operación (los vendedores, los adquirentes y los financiadores) distinta de la obtención de un beneficio fiscal.

Por todo lo anterior, la Sala estima el recurso y anula la resolución del TEAC, así como los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, concluyendo que las operaciones de LBO no constituyen por sí solas una simulación, sino que se deberá analizar la existencia de motivos económicos válidos caso por caso.

³ Entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012 (Recurso nº. 4299/2010) y de 25 de abril de 2013 (Recurso nº. 5431/2010).

CRITERIO ADMINISTRATIVO SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA CUYA REALIZACIÓN PODRÍA DAR LUGAR A LAS SANCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT: DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO EN LA CONTRUCCION DE INMUEBLES DESTINADOS A OPERACIONES EXENTAS

Víctor Tenorio y Marc Chevalier · Abogados

Informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en aplicación de la norma. Conflicto nº3 publicado en septiembre de 2021

El pasado mes de septiembre, la Administración Tributaria hizo público a través de su página web el tercer informe de la Comisión Consultiva sobre el conflicto en aplicación de la norma, a efectos de lo dispuesto en el artículo 206 bis de la LGT.

Mediante la publicación de este informe, se hace oficial el criterio administrativo de la Comisión Consultiva previsto en el artículo 159 de la LGT respecto a la interposición de una sociedad con la única finalidad de deducir el IVA soportado en la construcción de un inmueble que será destinado a operaciones exentas de IVA por otra entidad del mismo grupo, este criterio afectará a la posible sancionabilidad de aquellos hechos acontecidos con posterioridad a esta publicación.

Recordemos que el mencionado artículo 206 bis de la LGT en vigor desde el 12 de octubre de 2015, recoge por primera vez la posibilidad de sancionar determinadas conductas del obligado tributario calificadas como de elusión fiscal cuando, entre otras circunstancias, se hubieran producido por haberse declarado en “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” conforme al artículo 15 de la LGT, y se acredite la existencia de una “igualdad sustancial” entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo mediante la publicación del correspondiente informe.

El informe publicado describe las actuaciones inspectoras realizadas a una sociedad mercantil contribuyente del IVA, enteramente participada por una fundación que presta servicios de enseñanza reglada, y que se encargó de llevar a cabo la construcción de un inmueble que fue posteriormente cedido a la fundación mediante un contrato de arrendamiento para que realizara sus actividades de educación. La sociedad mercantil que realizó las obras dedujo el IVA soportado por las mismas⁴.

De acuerdo con el criterio de la Comisión, es claro que la intervención de la sociedad mercantil en la operación ha permitido a la Fundación (socio único de la entidad constructora-arrendadora) la deducción íntegra de un IVA que *prima facie* no habría podido deducir, teniendo en cuenta que la Fundación era la titular del contrato de concesión demanial para el uso privativo de las parcelas,

⁴ En este sentido, es importante tener en consideración que tanto la Audiencia Nacional en sus sentencias de fecha 19 de febrero de 2021, 23 de diciembre de 2020, 13 de octubre de 2020, 31 de octubre de 2013, como el TEAC en su resolución de fecha 14 de diciembre de 2020, han entendido que la interposición de una entidad con la finalidad de deducir el IVA soportado en la construcción de un inmueble que será destinado a operaciones exentas de IVA por otra entidad del mismo grupo, no puede calificarse como de simulación (artículo 16 de la LGT) sino, en su caso, como de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la LGT), siempre que las operaciones realizadas solo persiguieran el objetivo del ahorro fiscal.

Pérez-Llorca

así como la titular de las licencias de construcción sobre ellas, habiendo el Ayuntamiento autorizado la construcción material por parte de la entidad participada por la Fundación como “ente instrumental” para tales fines.

Es importante detenerse en los hechos concretos que sirven a la Comisión Consultiva para llegar a tales conclusiones:

- a) La sociedad constructora-arrendadora carece de medios materiales y humanos que le permitiera acometer la gestión y supervisión del proceso constructivo que teóricamente promovió y contrató. El control efectivo de la construcción se realizaba desde la fundación, que sí contaba con empleados.
- b) La Fundación es la titular de los derechos de concesión demanial que le otorgaban el uso privativo sobre las dos parcelas municipales en que se iba a construir el centro educativo (y no la filial constructora), y de la licencia de obras de construcción sobre ellas. De hecho, la Fundación es el obligado tributario en los tributos locales que gravaron la construcción del centro.
- c) El Ayuntamiento que autorizó que la filial de la Fundación construyera el edificio la define como “ente instrumental”.
- d) El arrendamiento del centro comprende exclusivamente aquellas áreas que se dedican a actividades exentas (las actividades complementarias no exentas del IVA se realizarían desde la filial instrumental).
- e) La formalización del contrato de arrendamiento se realizó de manera previa a la finalización de las obras de construcción y en unos términos que no reflejan la rentabilidad de las actividades educativas.

Por todo ello, la Comisión considera que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal, no existiendo en este caso ninguna explicación verosímil y fundamentada de cuáles son los hipotéticos objetivos alternativos que se pretendía alcanzar. Es muy relevante recalcar que el informe de la Comisión menciona expresamente que el contribuyente afectado no expone ni justifica en sus alegaciones los efectos jurídicos o económicos que la estructura implementada (separando la actividad de construcción de la docente) le ha permitido obtener al margen de la fiscalidad, por lo que quedaría probado que la secuencia de las operaciones ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal.

Finalmente remarcar que, hecho público el criterio administrativo respecto a la interposición de una sociedad con la única finalidad de deducir el IVA soportado en la construcción de un inmueble que será destinado a operaciones exentas de IVA por otra entidad del mismo grupo, en aquellas operaciones realizadas o implementadas con posterioridad a esta publicación en las que exista una “igualdad sustancial” con el supuesto descrito por la Comisión Consultiva, existirá el riesgo no solo de que sean calificadas en conflicto con la

Pérez-Llorca

normativa tributaria (artículo 15 de la LGT) sino también de que se inicie el procedimiento sancionador previsto en el artículo 206 bis de la LGT.

LA TENENCIA INDIRECTA DE BIENES INMUEBLES POR UN NO RESIDENTE NO DETERMINA LA SUJECIÓN AL IP

José Suárez y Yi Zhou · Socio y Abogado

Consulta Vinculante de la DGT V2070-21, de 9 de julio de 2021

La consulta versa sobre dos personas físicas residentes fiscales en Reino Unido que son propietarias por partes iguales de una entidad mercantil británica de responsabilidad limitada (LTD), cuyo activo está constituido en más de un 50% por inversiones inmobiliarias situadas en España. La entidad británica es titular de un CIF español como entidad no residente en España y sin establecimiento permanente. Se indica asimismo que los comparecientes vienen presentando modelo 714 del IP.

Los consultantes, personas físicas no residentes, preguntan si, como titulares de acciones societarias de la entidad mercantil británica, concurre o no el hecho imponible para que nazca el IP por obligación real.

En relación con la cuestión de fondo, cabe recordar que, de acuerdo con la normativa interna española (art. 5.1.b) de la Ley del IP), solo están sujetas por obligación real al IP aquellas personas físicas no residentes por aquellos bienes y derechos de que sean titulares “*cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*”, por lo que no estarían sujetas a este impuesto la mera tenencia de acciones en entidades extranjeras (ya que éstas no pueden ejercitarse en territorio español). Adicionalmente, hay que tener en cuenta que, salvo que se invoquen cláusulas generales anti-abuso, con independencia de que un CDI prevea la posibilidad de gravar la tenencia de bienes inmuebles de forma indirecta en un estado contratante, para que el tributo pueda exigirse, es necesario siempre que la propia legislación interna lo regule como hecho imponible gravable.

Pues bien, la DGT en la contestación a esta consulta, al contrario de lo que ha establecido en anteriores ocasiones⁵, llega precisamente a la anterior conclusión sobre la base de lo siguiente:

- (i) De acuerdo al CDI aplicable en el presente caso (CDI con Reino Unido), España tiene potestad para gravar, la parte del patrimonio de no residentes constituida por acciones o participaciones en una sociedad no residentes, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España.
- (ii) No obstante lo anterior, la normativa interna no somete a sujeción por obligación real ni por tanto grava la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España, los cuales solo deben tributar en el impuesto por la titularidad de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

⁵ En referencia a esta cuestión, consultas V1995-20, V0093-16, V1968-16, V1142-14, V2521-13, V0905-13 o V2675-13.

LA REALIZACIÓN DE MERAS ACTIVIDADES PREPARATORIAS A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA SOLAR NO CONSTITUYE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA A EFECTOS DE APLICAR LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 21.3 DE LA LEY DEL IS

Norma Peña i Bagés y Víctor Tenorio · Socia y abogado

Consulta Vinculante de la DGT V2265-21, de 12 de agosto de 2021

En el supuesto planteado, el consultante (entidad A) es una sociedad mercantil española cuyo objeto social comprende, entre otras actividades, la tenencia, disfrute y administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros. La entidad consultante es socia única de una sociedad española (entidad B), cuya actividad principal consiste en la producción, transporte y distribución de energía, para lo cual está tramitando la obtención de los permisos necesarios para la construcción de una planta solar. La entidad B carece de personal contratado.

Teniendo en cuenta que la entidad A prestará a su participada los servicios necesarios para la obtención de los permisos que permitan llevar a cabo el proyecto, se consulta a la DGT si la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones de la entidad B una vez se hayan obtenido necesarios para la construcción de una planta solar, pero antes de comenzar la construcción material de la misma, estará exenta del IS conforme a lo establecido en el artículo 21.3 de la Ley del IS.

En la contestación a la presente consulta, la DGT analiza principalmente si la entidad participada B tiene la consideración de “entidad patrimonial” en el momento de su transmisión (esto es, cuando haya concluido la primera fase del proyecto consistente en la tramitación y obtención de todos los permisos necesarios para el desarrollo de la instalación, pero antes de comenzar la construcción de la planta solar), en cuyo caso la parte de la renta positiva obtenida en la transmisión que no se corresponda con un incremento de los beneficios no distribuidos generados por la entidad B durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrá derecho a la exención del artículo 21 de la Ley del IS.

Para este supuesto concreto, la DGT entiende que, dado la entidad B no ha iniciado materialmente la promoción de la planta solar y, en el momento de la transmisión se habrá llevado a cabo únicamente la tramitación y obtención de los permisos necesarios para el desarrollo del mismo, la entidad B no ha realizado una actividad económica a efectos del IS y sus activos no se encuentran afectos a la misma.

Por todo lo anterior, la DGT concluye que la exención del artículo 21.3 LIS se aplicará únicamente a aquella parte de las rentas obtenidas que se correspondan con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la sociedad B durante el tiempo de tenencia de la participación.

Respecto a las conclusiones alcanzadas por la DGT en este caso concreto, conviene recalcar que no se aborda el supuesto en el que se cuente a nivel grupo con los medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad económica de la promoción del negocio fotovoltaico,

Pérez-Llorca

en cuyo caso, la plusvalía derivada de la venta de una entidad en fase de desarrollo (antes de iniciar la construcción material), no estaría sujeta a la limitación establecida en el artículo 21.5 de la Ley del IS, como ya confirmó la DGT en su contestación a consulta vinculante V2931-16.

Asimismo, merece la pena recordar que la DGT ya confirmó en otros supuestos⁶ que no es necesario que la participada transmitida haya iniciado la actividad correspondiente y haya generado ingresos para que sea considerada como una entidad que desarrolla una actividad económica a efectos del IS.

⁶ Por ejemplo, en supuestos de promoción de hoteles.

LA ENTREGA DE UN SOLAR Y LA EJECUCIÓN DE OBRAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA VIVIENDA DEBEN CONSIDERARSE COMO UNA OPERACIÓN ÚNICA A EFECTOS DEL IVA, SIÉNDOLE DE APLICACIÓN EL TIPO REDUCIDO DEL 10%

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V1687-21, de 2 de junio de 2021

En el supuesto planteado, el consultante es una persona física que va a adquirir a una constructora una vivienda terminada mediante dos operaciones separadas: por una parte, la de un solar y, por otra, la ejecución de la obra de construcción de la vivienda. Con carácter previo a la construcción de la vivienda, la constructora transmitirá al adquirente el solar, si bien en ese momento no adquiere la facultad de disposición de la parcela que la adquirirá una vez haya terminado la construcción de la vivienda, momento en el que ésta será entregada al adquirente.

La cuestión principal radica en determinar si ambas operaciones constituyen un todo unitario a la luz del objetivo realmente perseguido, esto es, la entrega de una vivienda construida y por lo tanto para ser usada como tal, o bien si cada una de ellas conserva su carácter autónomo y, en consecuencia, el tratamiento a efectos del tipo del IVA que le corresponde a cada una.

La DGT, analizando la profusa jurisprudencia del TJUE, señala que la regla general cuando una operación consta de varias prestaciones es que cada operación debería considerarse independiente. No obstante, no se excluye la posibilidad de que en determinados supuestos distintas prestaciones puedan considerarse como una operación única. Así, puede considerarse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

En el supuesto de hecho consultado, la DGT considera relevante a efectos de determinar si existe una única operación: (i) que el adquirente espera obtener de la constructora una vivienda sin que la entrega previa del terreno le reporte utilidad alguna de manera aislada, (ii) que la puesta a disposición del terreno se produzca en el momento de la entrega de la vivienda ya terminada, (iii) que el terreno tenga la calificación de uso residencial, y (iv) la existencia de proyectos de edificación de viviendas ya visados por el correspondiente colegio de arquitectos.

A raíz de lo anterior, este órgano consultivo concluye que existe una única operación desde el punto de vista económico consistente en la entrega de vivienda terminada que no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.

En consecuencia, considera la DGT que, al considerarse una operación única, el tipo impositivo aplicable debe determinarse de modo uniforme, siendo de aplicación el tipo reducido del 10% tanto a la venta del solar como a la posterior ejecución de obras y entrega de vivienda.

Pérez-Llorca

De esta forma se mantiene el criterio establecido por la DGT en las contestaciones a las consultas vinculantes V0531-16, V1390-19 y V3467-19, en las que se analizan supuestos de hecho similares, llegando a la conclusión de que a efectos del IVA se trata de una única operación y que, por ende, debería aplicarse un único tipo impositivo.

Por último, entendemos que una conclusión similar debería corresponder a la aplicación del tipo superreducido del IVA del 4% sobre los pagos anticipados o a cuenta del precio de adquisición de viviendas por parte de una EDAV, siempre que tenga la intención de dedicar las viviendas al arrendamiento y tenga derecho a la bonificación establecida en la Ley del IS cuando inicie la actividad (conclusión similar en consultas vinculantes V0012-21, V1205-19, V0211-19 y V1876-09).

LA BASE IMPONIBLE DEL AJD EN UNA AMPLIACIÓN DE PLAZO DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO ESTÁ COMPUESTA POR LOS INTERESES AÑADIDOS Y LOS COSTES ADICIONALES QUE CONLLEVA DICHA AMPLIACIÓN

Marta Rodríguez y Paulino González-Fierro · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V2305-21, de 16 de agosto de 2021

En esta consulta se plantea cuál es la base imponible de la modalidad AJD del ITPAJD respecto de una escritura pública de ampliación de plazo de un préstamo hipotecario, en la que el acreedor prestamista es un empresario o profesional a efectos del IVA, distinto de una entidad de crédito.

La DGT, en primer lugar, considera que la novación en cuestión está sujeta pero exenta del IVA, reuniendo la escritura pública todos los requisitos establecidos por la normativa del ITPAJD para estar sujeta a la cuota gradual del AJD:

- a) Tratarse de la primera copia de la escritura.
- b) Tener por objeto cantidad o cosa valuable (aquí trae a colación el criterio ya mantenido reiteradamente, en el sentido de que este requisito no depende de que se modifique o no la garantía hipotecaria, sino de que la novación se pueda cuantificar -como entiende que ocurre en el caso concreto-).
- c) Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles.
- d) No producirse la sujeción al ISD ni a las modalidades TPO y OS del ITPAJD.

Por otro lado, descarta que la novación pueda resultar exenta por aplicación de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, al no ser el prestamista una de las entidades financieras a las que se refiere dicha Ley.

Una vez determinada la sujeción y no exención de la novación a la cuota variable del AJD, y respecto de la determinación de la base imponible, la DGT se hace eco del criterio recogido por el Tribunal Supremo en su sentencia 338/2019, de 13 de marzo de 2019 (y en otras posteriores), según el cual no puede estarse a la responsabilidad total garantizada (posición mantenida por la DGT tradicionalmente), sino al *“contenido económico de las cláusulas financieras valiables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición”*.

A partir de lo anterior, y aunque el Tribunal Supremo no especifica cómo realizar dicha cuantificación para cada una de las novaciones (escenarios) que se pueden producir respecto de un préstamo hipotecario, la DGT considera que, en el caso concreto de la ampliación del plazo del préstamo, la base imponible parece que estaría compuesta por los intereses añadidos y los costes adicionales que conlleva dicha ampliación.

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
EC2N 4AY · London

—

375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

