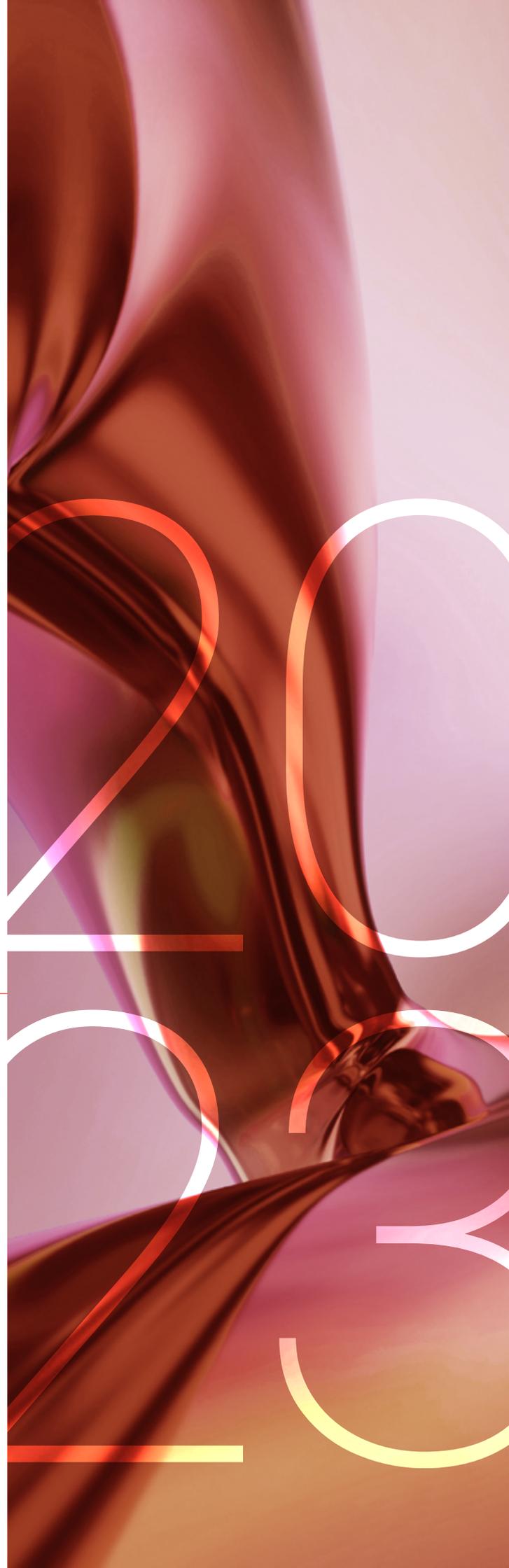


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

MAYO 2023



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

No puede considerarse que un municipio realiza operaciones sujetas al IVA cuando estas no tengan por objeto la obtención de ingresos continuados en el tiempo y sean financiadas propiamente por fondos públicos /4

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El pleno del TC avala por unanimidad el Real Decreto-ley 12/2021 sobre el régimen fiscal de las producciones cinematográficas en Canarias /6

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El derecho a la deducción configurado en el artículo 99.tres de la LIVA no es una opción tributaria pudiéndose rectificar las autoliquidaciones complementarias a través del artículo 120.3 de la LGT /8

El plazo para ejercer la acción de responsabilidad contra el estado legislador por discriminación nacional contraria al derecho de la UE se inicia en el momento en que un tribunal nacional reconoce de manera clara e inequívoca dicha discriminación /9

El TS aclara los requisitos para declarar la responsabilidad tributaria de los artículos 42.2.a) y 43.1.b) LGT en determinados supuestos /10

El principio de regularización íntegra también es aplicable en los procedimientos de gestión tributaria /12

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Los activos por impuesto diferido susceptibles de monetización dan lugar al abono de intereses de demora desde el momento en que el derecho a su cobro es reconocido, por convertirse en un crédito líquido, vencido y exigible /14

No procede denegar la exención de dividendos con base en una norma antiabuso cuando la estructura societaria fue constituida antes de la introducción de dicha norma /15

Índice

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

Deducibilidad de los costes de gobernanza del grupo antes de su mención en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia /16

El TEAC reitera que no constituye una unidad económica autónoma la transmisión de un inmueble hotelero con las licencias correspondientes si no viene acompañada de los medios humanos necesarios para el desarrollo de la actividad /17

El artículo 119.3 de la LGT se configura como una cláusula “*rebus sic stantibus*” que permite modificar una opción si cambian las circunstancias. /18

DGT

ITPAJD e IIVTNU de la disolución de una comunidad de bienes integrada por múltiples (que son consideradas comunidades de bienes distintas) /19

La transmisión de una vivienda habitual compuesta por dos fincas contiguas para reinversión en una nueva vivienda habitual anclada en una finca rústica permite la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual /20

Para considerar que los no residentes que ostenten la titularidad de inmuebles disponen de un establecimiento permanente es necesario que dispongan de forma permanente de medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad de arrendamiento /20

No puede considerarse que un municipio realiza operaciones sujetas al IVA cuando estas no tengan por objeto la obtención de ingresos continuados en el tiempo y sean financiadas propiamente por fondos públicos

José Suárez y Guillermina Trujillo | Socio y abogada

- › SSTJUE de 30 de marzo de 2023, Gmina O. y Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C612/21 ([ECLI:EU:C:2023:279](#)), y Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej y Gmina L. C616/21 ([ECLI:EU:C:2023:280](#))

En ambas sentencias de 30 de marzo de 2023, se resuelve la cuestión prejudicial elevada al TJUE sobre si debe considerarse que un municipio actúa como sujeto pasivo del IVA cuando lleva a cabo ciertos proyectos en virtud de un contrato de Derecho privado cuyos beneficiarios finales son sus residentes.

En el primer asunto (C-612-21) la entidad local polaca Gmina O. (el municipio de O.) celebró con otros dos municipios y una comunidad urbana un convenio de colaboración para la instalación de sistemas de energías renovables (“SER”). Para ello, el municipio obtuvo una financiación del 75% de las autoridades regionales y una contribución del 25% de los que serían beneficiarios. El municipio debía entonces pagar a la empresa seleccionada para llevar a cabo el proyecto y esta emitiría las facturas correspondientes.

En el segundo asunto (C-616-21) el pleno de la entidad local polaca Gmina L. (municipio de L.) encomendó a su alcalde llevar a cabo actuaciones para retirar los productos y residuos que contuvieran amianto de bienes inmuebles residenciales y comerciales. Para ello, el municipio convocó una licitación, por la que el licitador debía emitir facturas, que serían luego utilizadas por el municipio para obtener subvenciones de fondos públicos.

En ambos casos, el TJUE indica que para estar comprendidas dentro del ámbito de la Directiva 2006/112 del IVA, las actividades realizadas por un municipio en los proyectos mencionados deben constituir una entrega o una prestación de servicios. Así, según reiterada jurisprudencia, para que las operaciones tengan la consideración de onerosidad a efectos de la Directiva, debe apreciarse una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y la contraprestación recibida, sin que dicha contraprestación se obtenga en todos los casos directamente del destinatario de las operaciones.

En el primer caso (C-612/21), se aprecia onerosidad en el hecho de que constituye una entrega de bienes la transmisión de propiedad de los SER por parte de la empresa al municipio, y su instalación es a su vez una prestación de servicios. Por su parte, la contraprestación recibida no solo reside en la propiedad de los SER, sino también en la mejora de calidad de vida de los residentes del municipio.

En el segundo caso (C-616/21), se aprecia onerosidad en el hecho de que las actuaciones de retirada de amianto llevadas a cabo por los licitadores son consideradas como prestación de servicios. La contraprestación, que resulta a su vez en una segunda prestación de servicios por parte del municipio, sería tanto la eliminación del amianto como la mejora en la calidad de vida de los residentes del municipio.

Una vez determinada esta cuestión, el TJUE recuerda que es preciso analizar si las actuaciones llevadas a cabo pueden considerarse como actividades económicas y para ello analiza los siguientes factores:

En primer lugar, el carácter permanente y la intención de percibir ingresos continuados en el tiempo de las actividades económicas. En los dos casos analizados, los municipios en cuestión se limitan a llevar a cabo actuaciones puntuales sin la intención de habitualidad.

Sentencias del TJUE

En segundo lugar, determina el TJUE que cuando un municipio recupera a través de las contribuciones percibidas una parte mínima de los gastos efectuados, recuperando el resto con cargo a fondos públicos, debe de considerarse que ello se asimila más a un canon que a una remuneración propiamente dicha. Un empresario en cambio buscaría, mediante la fijación de sus precios, un margen de beneficio.

En tercer lugar, para un empresario resultaría económicamente inviable el no repercutir sobre los beneficiarios los costes soportados por la entrega de bienes o prestación de servicios. A diferencia de ello, los municipios únicamente soportan el riesgo de pérdidas, sin llegar a obtener ningún beneficio.

Por estos tres factores, el TJUE considera que no puede considerarse que un municipio realice una entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al IVA, cuando las operaciones realizadas no tengan por objeto la obtención de ingresos continuados en el tiempo y sean financiadas propiamente por fondos públicos sin que los beneficiarios soporten propiamente los costes incurridos.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El pleno del TC avala por unanimidad el Real Decreto-ley 12/2021 sobre el régimen fiscal de las producciones cinematográficas en Canarias

Norma Peña y Yi Zhou | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de marzo de 2023
(ECLI:ES:TC:2023:16)

En esta sentencia, el pleno del TC desestima por unanimidad el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Canarias contra la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 12/2021, que modificó el régimen económico y fiscal de Canarias en cuanto al IS al incrementar el límite máximo de la deducción por inversiones y gastos en producciones cinematográficas españolas y extranjeras de 5,4 a 12,4 millones de euros.

El recurso de casación fundamenta la posible inconstitucionalidad de la norma en cuatro motivos principales: (i) la vulneración de la garantía institucional del régimen económico y fiscal de Canarias, que consagra la disposición adicional tercera de la Constitución y del artículo 166 del Estatuto de Autonomía de Canarias (“EACan”); (ii) vulneración de la garantía procedimental de la disposición adicional tercera CE y del artículo 167 EACan por la modificación del régimen económico y fiscal de Canarias sin informe previo del Parlamento de Canarias; (iii) vulneración del artículo 86.1 CE por falta de concurrencia del presupuesto habilitante; y (iv) vulneración del artículo 9.3 CE por infracción del principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

En primer lugar, y con carácter previo al análisis de las demás cuestiones planteadas en el recurso, el TC procede a analizar la posible vulneración procedimental en el proceso de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, para el cual, es preceptivo el informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico. En este sentido, el Parlamento de Canarias considera que se han infringido las garantías procedimentales previstas en la disposición adicional tercera de la Constitución, al haber sido solicitado dicho informe preceptivo una vez aprobado la norma, pero antes de su publicación en el BOE, lo que impide tener el carácter de “previo”. Dicha pretensión es desestimada por el TC con base en su doctrina previa en la materia, y concluye que, al ser el informe solicitado al órgano legislativo con anterioridad al trámite de convalidación del decreto-ley, no se produjo la aducida extemporaneidad.

Como argumento sustantivo, se alega por la representación del Parlamento de Canarias la vulneración del régimen económico y fiscal de Canarias, que consagra la disposición adicional tercera de la Constitución y el artículo 166 EACan. En este sentido, el TC entiende que la modificación operada por la norma controvertida viene precisamente, y en aras a la modificación introducida en el artículo 36 LIS, a preservar la diferencia fiscal de las deducciones aplicables en el archipiélago, en lo que respecta a esa diferenciación o especialidad fiscal que caracteriza el régimen económico y fiscal de Canarias. Procede en consecuencia rechazar la tacha de inconstitucionalidad alegada.

En lo que respecta a la vulneración del artículo 86.1 CE, entienden los recurrentes que el Real Decreto-ley 12/2021 infringe el artículo 86.1 CE porque la justificación de la extraordinaria y urgente necesidad se limita a la mera cita descriptiva de los contenidos de la norma de urgencia, lo que no constituye motivación suficiente del sacrificio del procedimiento legislativo común o de urgencia; y tampoco la reforma guarda conexión de sentido con la situación de urgencia definida. En este sentido, el Tribunal considera que la urgencia deriva de que el Real Decreto-ley se aprueba en junio de 2021, con efectos para el período impositivo de 2020, por lo que la urgencia se justificaba por la necesidad de que la norma sea conocida antes del comienzo del plazo para la declaración y pago del impuesto correspondiente a dicho período; plazo que para la mayoría de los contribuyentes transcurre entre el 1 y el 25 de julio del año siguiente (arts. 27, 28 y 124 LIS).

Sentencias del TC

Por último, en lo que respecta a la infracción del principio de seguridad jurídica y confianza legítima, concluye el TC que el precepto impugnado no es contrario a dichos principios, pues la modificación operada por el Real Decreto-ley 12/2021 está expresamente referida al ejercicio de 2020 y la Ley 11/2021 de 9 de julio contiene una disposición final primera de idéntico tenor, que modifica también la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, pero, en este caso, en relación con el ejercicio fiscal de 2021. Por lo tanto, se trata de dos normas de idéntico tenor, pero con distinto ámbito temporal para la aplicación de la deducción fiscal correspondiente.

Por todo ello, el TC desestima el recurso de inconstitucionalidad.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El derecho a la deducción configurado en el artículo 99.tres de la LIVA no es una opción tributaria pudiéndose rectificar las autoliquidaciones complementarias a través del artículo 120.3 de la LGT

Clara Jiménez e Ignacio Pascual | Socia y abogado

› Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2023
([ECLI:ES:TS:2023:648](#) y [ECLI:ES:TS:2023:645](#))

A consecuencia de una inspección anterior, en la que la Administración tributaria negaba la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el obligado tributario en determinadas operaciones de intermediación, éste presentó autoliquidaciones complementarias de ejercicios posteriores aplicando el criterio de la Inspección a los efectos de evitar una nueva regularización y la imposición de sanciones. Sin embargo, estando en desacuerdo con el criterio administrativo fijado, solicitó la rectificación de dichas autoliquidaciones, así como la devolución de los ingresos indebidos. Ambas solicitudes fueron denegadas por la Administración tributaria al considerar (i) que el derecho a la deducción se trataba de una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT y (ii) que, en su caso, eran de aplicación los plazos recogidos en el artículo 99.Tres de la LIVA para permitir la deducción de las cuotas.

Por consiguiente, la cuestión de carácter casacional objetivo que aquí debe resolverse consiste en determinar si es posible instar la rectificación de una autoliquidación complementaria de IVA con el fin de evitar ser sancionado o si, por el contrario, es necesario ejercer el derecho a la deducción en una autoliquidación ulterior dentro del plazo de los 4 años desde el nacimiento de dicho derecho.

El Alto Tribunal considera oportuno solventar, en primer lugar, y con miras a dar respuesta a esta cuestión si, tal y como afirma el Abogado del Estado, el derecho a la deducción es una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT. De darse el caso, la autoliquidación complementaria no sería modificable hasta el siguiente período voluntario de declaración y habiendo transcurrido más de 4 años desde el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el obligado tributario se vería privado de deducir dichas cuotas, generándose distorsiones en la neutralidad del impuesto.

La Sala hace referencia a la STS de 30 de noviembre de 2021 (rec. cas. 4464/2020) la cual dispone que, para estar ante una verdadera opción tributaria, deben darse dos requisitos: en primer lugar, un elemento objetivo “consistente en la conformación por la norma tributaria de una elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes” y, en segundo lugar, otro de carácter volitivo por el que la voluntad del contribuyente de optar por determinado régimen sea expresa o tácita pero inequívoca. Así, el TS entiende que el artículo 99.Tres de la LIVA no contiene una opción tributaria en tanto que su redacción se limita a establecer un plazo de caducidad del derecho a la deducción, pero en ningún caso se configura como una alternativa entre dos o más posibilidades.

El derecho a la deducción, por tanto, es un derecho autónomo de los obligados tributarios quienes pueden acudir a la totalidad de los mecanismos de defensa que el sistema tributario pone a su disposición cuando éste se vea lesionado, tales como el artículo 120.3 de la LGT que permite al contribuyente instar la rectificación de una autoliquidación cuando considere que sus intereses se hayan visto perjudicados.

El TS no admite la tesis que sostiene la Administración tributaria, por la cual entiende que son de aplicación los plazos del artículo 99.Tres de la LIVA, y no aquellos contenidos en el citado artículo 120.3 de la LGT, debido a que la deducción de las cuotas de IVA que aquí se pretende no trae causa de la mecánica del tributo, sino de una autoliquidación complementaria presentada con la única finalidad de evitar la imposición de sanciones tributarias.

Finalmente, el Alto Tribunal señala que la misma Sala ha resuelto en el procedimiento con número de recurso 5730/2021, respecto a si las operaciones de intermediación cuyas cuotas de IVA soporta generan o no derecho a la deducción, de manera afirmativa, por lo que el contribuyente no debería haber presentado las autoliquidaciones complementarias, lo cual confirma (i) que el IVA soportado es deducible y (ii) que los ingresos efectuados en dichas autoliquidaciones fueron indebidos.

El plazo para ejercer la acción de responsabilidad contra el estado legislador por discriminación nacional contraria al derecho de la UE se inicia en el momento en que un tribunal nacional reconoce de manera clara e inequívoca dicha discriminación

José Azqueta y Marta Rodríguez | Socio y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:769)

En esta sentencia se resuelve el recurso presentado contra el acuerdo del Consejo de Ministros que inadmitió por extemporaneidad la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador interpuesta por el contribuyente en relación con el IRNR.

La normativa española discriminaba a las instituciones de inversión colectiva no residentes en España que operaban a través de un establecimiento permanente respecto de las entidades residentes, hasta que, tras el inicio un procedimiento de infracción por parte de la Comisión Europea, se aprobó la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que corrigió la citada discriminación.

A pesar de esta corrección, las reclamaciones de devolución de ingresos indebidos formuladas por el recurrente fueron desestimadas en varias instancias, hasta dictarse sentencia (también desestimatoria) por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en 2013, no susceptible de recurso.

Ante la interposición de la correspondiente reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en junio de 2019, se discutieron en el seno del procedimiento diferentes fechas como *dies a quo* del plazo para interponer la citada reclamación: (i) la de la entrada en vigor de la Ley 2/2010; (ii) la de la Sentencia del TSJ de Madrid de 2013; (iii) la de la sentencia del TS 935/2018, de 5 de junio de 2018, cuyo objeto fue la determinación de la fecha a partir de la cual se produce el devengo de intereses de demora; y (iv) la de la sentencia del TS 418/2019, de 27 marzo de 2019, en la que se analizaba el potencial tratamiento discriminatorio del Estado Legislador.

El Consejo de Ministros inicialmente determinó que el plazo para dicha interposición comenzaba desde la entrada en vigor de la Ley 2/2010, por lo que inadmitió la reclamación por extemporaneidad. Sin embargo, en la medida que para interponer la acción de reclamación es preciso tener un conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria, el propio Consejo de Ministros finalmente difirió el *dies a quo* para interponer la acción a la fecha de notificación de la Sentencia del TSJ de Madrid de 2013.

Sin embargo, el TS consideró que el cómputo del plazo para la interposición se inició con la Sentencia del TS de 2019, considerando que el pronunciamiento claro e inequívoco de un tribunal nacional bastaría para el nacimiento de la acción de responsabilidad, y debiendo cumplirse, además, tres circunstancias: la declaración de vulneración del Derecho de la Unión por parte del TS, la claridad y precisión del pronunciamiento y la evidencia de incompatibilidad con el Derecho de la Unión.

En el caso concreto, el TS rechazó que la Sentencia del TS de 2018 determinara el inicio del cómputo para ejercer la acción de responsabilidad, puesto que su objeto era establecer la fecha a partir de la cual se calculaban los intereses de demora. Sin embargo, la cuestión de interés casacional de la Sentencia del TS de 2019 sí era la determinación del tratamiento fiscal discriminatorio y, por lo tanto, determinó el momento en que nace la acción de responsabilidad patrimonial.

Aunque el TS aceptó la tesis del recurrente en relación al plazo de presentación de la solicitud, finalmente rechazó su pretensión porque entendió que la infracción cometida por el Estado Legislador no estaba suficientemente caracterizada. En este sentido, el TS interpretó que, en los ejercicios en los que la recurrente soportó retenciones por los rendimientos obtenidos, no existía doctrina consolidada del TJUE para considerar la existencia de una clara infracción del Derecho de la Unión Europea que vulnerase la libertad de circulación de capitales. A mayor abundamiento, el TS tampoco apreció intencionalidad en la infracción del Derecho de la UE, puesto que el posible trato fiscal favorable a las instituciones de inversión colectiva con residencia en España se derivaba de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades. Por último, el TS añade que el Estado Legislador actuó de forma diligente mediante la aprobación de la Ley 2/2010 y que el eventual error de Derecho no era inexcusable.

El TS aclara los requisitos para declarar la responsabilidad tributaria de los artículos 42.2.a) y 43.1.b) LGT en determinados supuestos

Clara Jiménez y Jesús Cudero | Socia y Of Counsel

› Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2023 ([ECLI:ES:TS:2023:650](#)) y de 7 de marzo de 2023 ([ECLI:ES:TS:2023:806](#))

A través de dos recursos de casación, deliberados el pasado 22 de febrero y 7 de marzo, el TS establece una serie de requisitos cuya concurrencia posibilita la declaración de la responsabilidad tributaria en aplicación, respectivamente, de los artículos 42.2.a) y 43.1.b) de la LGT.

Es sabido que el artículo 42.2.a) de la LGT establece la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago en perjuicio de la acción recaudatoria de la Administración. Y es conocido también que el TS ha concretado que la conducta a la que se refiere dicho precepto precisa de un acuerdo en que se plasme hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubiera podido embargar o enajenar la Administración.

En el recurso de casación núm. 3005/2021, que dio lugar a la sentencia de 22 de febrero de 2023, el auto de admisión había considerado que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era la de si es posible apreciar la causa de derivación de responsabilidad patrimonial solidaria del artículo 42.2.a) LGT por el mero hecho de que un accionista que mantiene una actitud pasiva (no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social), acepte la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas.

En la sentencia se destaca, en primer lugar, la dificultad de crear un pronunciamiento de alcance general dado que la apreciación de la intención defraudatoria en las conductas tipificadas en el artículo 42.2.a) de la LGT con los hechos o actos en los que pueda manifestarse es una tarea eminentemente casuística. En este sentido, tras advertir que la fijación de una doctrina aplicable a todos los eventuales supuestos podría dar lugar a situaciones “*de injusticia notoria*” y descartar una respuesta directa y expresa a la pregunta formulada por el auto de admisión, establece sin embargo unos “*criterios orientadores mínimos*” que permitirán someter a control judicial pleno el ejercicio de la facultad de declarar la responsabilidad solidaria recogida en aquel precepto.

Estos criterios son los siguientes:

- La responsabilidad tributaria del artículo 42.2.a) es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a la que aspira.
- Como regla general, no basta con un mero hacer pasivo (no asistir a la junta, no votar o no impugnar), pues ello contravendría la propia naturaleza del precepto al consumarse la responsabilidad mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno de órgano social. Sin embargo, el TS no es ajeno a aquellos supuestos en los que el mero hacer pasivo forma parte

de un plan o estrategia evasora acordada por los socios para escudarse del no hacer y lograr con ello el resultado evasor. Para apreciar la causa de responsabilidad solidaria en estos casos, se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.

- Por último, la responsabilidad solidaria no nace a la vida jurídica antes de la responsabilidad principal. Por eso se revoca la decisión adoptada por la Inspección y confirmada por el TEAC en el asunto: ambos órganos habían situado el hecho base de la responsabilidad del artículo 42.2.a) en un momento anterior al devengo del impuesto sobre sociedades de cuya falta de ingreso se deriva la responsabilidad, siendo así que un comportamiento como ese -según el TS- supone un socavamiento de los cimientos de la propia figura de la responsabilidad, que no deja de ser una obligación dependiente de la responsabilidad principal a la que acompaña.

En relación con la sentencia del TS de 7 de marzo de 2023, dictada en el recurso de casación núm. 4926/2021, en la misma estaba en juego la interpretación del artículo 43.1 b) de la LGT, que permite declarar la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades por las obligaciones tributarias que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

El debate del recurso de casación gira en torno a si es posible apreciar ese supuesto de responsabilidad subsidiaria en un administrador (i) con cargo caducado, (ii) que ha convocado la junta general para el nombramiento de los nuevos integrantes del órgano de administración y (iii) que procede adicionalmente, como consecuencia de la concurrencia de una causa legal de disolución sobrevenida a la celebración de aquella junta general, a convocar una nueva junta general para acordar la disolución de la sociedad, ex artículo 365, o a solicitar su disolución judicial en su condición de interesado, ex artículo 366 LSC.

En respuesta a dicha cuestión planteada, el TS establece la siguiente doctrina:

- En primer lugar, determina que la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 43.1.b) LGT es exigible a un administrador social cuyo cargo ha caducado que convoca puntual y diligentemente la junta general para el nombramiento de los nuevos integrantes del órgano de administración, en las circunstancias que concurrían en el asunto debatido.
- En segundo lugar, amparándose en la legislación mercantil, sostiene que *“es preceptivo para quien se mantiene en la condición de administrador que proceda, además, al concurrir causa legal de disolución tras la celebración de aquella junta general, a convocar una nueva junta general para acordar la disolución de la sociedad, ex artículo 365 de la Ley de Sociedades de Capital, o a solicitar su disolución judicial en su condición de interesado, ex artículo 366 de la Ley de Sociedades de Capital”*.
- En tercer lugar, determina que conforme a reiterada jurisprudencia los efectos frente a terceros derivados del cese del órgano de administración no se producen hasta que sean conocidos por estos. Ello normalmente ocurre a través de la publicidad que brinda el Registro Mercantil aun cuando esta no constituye un requisito de validez para el nombramiento del nuevo órgano.
- En cuarto lugar, concluye que, en base a la fecha en que produjo el cese de actividad, aún debía considerarse como administrador de la sociedad el recurrente quien desempeñó su cargo negligentemente a los efectos del artículo 43.1.b). Ello se debe a que el administrador conocía tanto que la sociedad había cesado en su actividad como que tenía obligaciones devengadas y pendientes a su fecha de cese, pero no hizo lo necesario para su pago.

El principio de regularización íntegra también es aplicable en los procedimientos de gestión tributaria

Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri | Of counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2023
(ECLI:ES:TS:2023:644)

En el supuesto enjuiciado en esta sentencia, la Administración tributaria regularizó, mediante procedimiento de comprobación limitada, la situación de un contribuyente en relación con la tasa por emisión de informes de auditoría, al no haber incluido en la base imponible del ejercicio 2010-2011 el importe correspondiente a determinados informes. No obstante, el contribuyente sí había tenido en consideración dichos informes en la autoliquidación de la tasa correspondiente al período impositivo inmediatamente posterior (2011-2012) y, por lo tanto, había tributado por ellos. Por este motivo, solicitó a la Administración tributaria que, de manera conjunta a la exigencia de la cuota correspondiente al ejercicio 2010-2011, y en aplicación del principio de regularización íntegra, le devolviese el importe tributado en exceso en el ejercicio 2011-2012 por los informes que deberían haber sido incluidos en el período anterior, solicitud que fue denegada por la Administración tributaria, el TEAC y la AN.

En concreto, la AN, en su sentencia de 8 de febrero de 2021 (rec. 1587/2019) había entendido que el principio de regularización íntegra no resultaba de aplicación, en primer lugar, debido a que los procedimientos de gestión tributaria, tales como el procedimiento de comprobación limitada, tienen una duración considerablemente inferior a los de inspección, por lo que ampliar el ámbito de comprobación a otro período impositivo, en muchas ocasiones, no resulta posible; y, en segundo lugar, debido a que, aun reconociendo que está teniendo lugar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria, insiste que el contribuyente siempre puede instar una rectificación de su autoliquidación y obtener, así, las cantidades indebidamente ingresadas.

Sin embargo, el Alto Tribunal comparte la posición del obligado tributario y afirma que la actuación de la Administración tributaria no es ajustada a Derecho, puesto que considera que al supuesto de hecho le es aplicable el principio de regularización íntegra en su doble vertiente: la sustantiva o material, y la procedimental.

Desde el punto de vista sustantivo, el obligado tributario hace alusión a la evidente doble tributación que tiene lugar, en tanto que la cuota que le exige la Administración tributaria ya ha sido ingresada, aun tardíamente, pero, en todo caso, con anterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación. La exigencia de dicha cuota ignorando que el ingreso ya ha tenido lugar no tiene justificación alguna, sobre todo habida cuenta de que Hacienda en ningún momento ha sufrido consecuencias económicas perjudiciales, mientras que el contribuyente se ve obligado a iniciar un nuevo procedimiento con la Administración tributaria, privándosele temporalmente de fondos que le son propios.

Asimismo, desde la perspectiva procedimental, el obligado tributario señala que ya existen pronunciamientos del TS que aplican el principio de regularización íntegra a procedimientos de gestión. La Sala añade que no puede admitirse el argumento referente a la duración de dichos procedimientos, puesto que, en el caso que nos ocupa, la extensión de actuaciones al período señalado por el contribuyente se hubiese limitado a una simple comprobación de la realidad del pago de la cuota.

Además, señala el TS que una de las características esenciales de este principio de origen judicial es el hecho de que la regularización debe tener lugar en unidad de acto, sin que pueda escudarse la Administración tributaria en que existe un procedimiento específico para instar la devolución de los ingresos indebidos. Recuerda el Tribunal a la Administración que ésta sirve a los intereses generales atendiendo a los principios de economía y eficacia procedimentales, así como de proporcionalidad y buena administración.

Sentencias del TS

Finalmente, el TS rechaza que la actuación administrativa pueda justificarse mediante el principio de estanqueidad de los tributos, señalando que *“la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT [...] como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos”*.

Por todo lo anterior, el Alto Tribunal fija doctrina afirmando (i) que el principio de regularización íntegra es aplicable en los procedimientos de gestión tributaria y (ii) que, en aplicación de este, la Administración tributaria debe llevar a cabo la regularización en unidad de acto para evitar situaciones contrarias al artículo 31.1 de la CE.

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

Los activos por impuesto diferido susceptibles de monetización dan lugar al abono de intereses de demora desde el momento en que el derecho a su cobro es reconocido, por convertirse en un crédito líquido, vencido y exigible

Ignasi Montesinos e Ignacio Echávarri | Abogados

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2023
(ECLI:ES:AN:2023:676)

En el pronunciamiento analizado, la Audiencia Nacional resuelve un recurso contencioso-administrativo contra una resolución del TEAC, dictada en relación con el régimen de monetización de activos por impuesto diferido (“DTAs”) y el derecho de reclamar intereses de demora por parte del contribuyente. En particular, la sociedad recurrente había solicitado la conversión en crédito de DTAs por valor de 17,5 millones de euros, mientras que la Inspección reconoció únicamente 2,8 millones. En vía económico-administrativa, el TEAC estimó parcialmente la reclamación, fijando el importe en 9 millones de euros, si bien rechazando el devengo de intereses de demora sobre dicho crédito, dada su condición originaria de DTA.

En relación con la cuestión litigiosa, el recurrente reconoce que el artículo 69 RIS, que regula el procedimiento de monetización de DTAs, señala que su abono no devenga intereses de demora “*en ningún caso*”. Pero añade que dicha previsión “*es contraria al principio de legalidad, ya que supone un exceso reglamentario respecto a lo dispuesto en el artículo 130 LIS*”.

Por su parte, el Abogado del Estado sostiene que, a diferencia de lo que ocurre en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, en el caso de la figura de los DTAs “*no existen cantidades o desembolsos previos ingresados o soportados por el contribuyente*”, sino que “*se trata de un expediente de reconocimiento de un crédito para el que el reglamento del impuesto no fija plazo, ni ingreso ni devolución, ni mecánica tributaria*”.

La Sala sentenciadora señala que la conversión de DTAs “*no constituye propiamente un expediente de devolución derivada de la normativa del tributo*”, sino que, a pesar de que el artículo 69 RIS se remita a los mismos, debe entenderse que “*se trata de un supuesto de regulación «per relationem», esto es, de una cláusula remisoria que regula la materia por referencia a otra norma, con acotamiento del alcance, puramente procedimental, para encauzar formalmente la compensación y abono de esos créditos*”. Así, añade que “*no se produce, por tanto, una asimilación sustantiva a los supuestos de devolución de ingresos, y ello es así por la razón de que en el caso de la DTAs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados*”.

De esta forma, en la medida en que el artículo 130 LIS no contiene previsión alguna sobre la generación o no de intereses de demora, remitiéndose -de hecho- a la normativa reglamentaria, concluye la Audiencia que “*el artículo 69.4 del RIS, en el punto en que excluye el devengo de intereses, no es contrario al principio de legalidad por exceso reglamentario*”. A su vez, la sentencia recuerda la doctrina relativa a la prohibición del anatocismo en materia tributaria (esto es, la imposibilidad de devengo de intereses sobre intereses).

Por otro lado, y no obstante la conclusión anterior, puntualiza la Sala que, en el presente caso, se ha producido por parte del TEAC el reconocimiento de un concreto derecho de crédito a favor de la recurrente, por cuantía de 9 millones de euros, en concepto de monetización de DTAs. Así, dispone la sentencia que es este reconocimiento del TEAC el que “*hace líquido, vencido y exigible el importe de las DTAs*” y, por consiguiente, resuelve afirmando que sí debe reconocerse la procedencia del abono de intereses de demora respecto de dicha cuantía, devengados desde la fecha de resolución del TEAC hasta el momento de su cobro por la recurrente.

No procede denegar la exención de dividendos con base en una norma antiabuso cuando la estructura societaria fue constituida antes de la introducción de dicha norma

José Azqueta e Ignacio Pascual | Socio y abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2023
(ECLI:ES:AN:2023:948)

El 26 de abril de 1966 se firmó en Berna el CDI entre el Reino de España y la Confederación Suiza, que fue modificado por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006 mediante la introducción de una cláusula antiabuso cuya aplicación es objeto de controversia en el presente caso.

El artículo 10.2.b) del CDI estableció exención en el Estado contratante en el que reside la sociedad que paga los dividendos siempre y cuando se cumplan las circunstancias previstas en él (i.e., poseer directamente al menos un 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos durante al menos dos años, que la sociedad que paga los dividendos esté sujeta y no exenta respecto de los impuestos comprendidos en el artículo 2 del Convenio, que, en virtud de Convenio alguno para evitar la doble imposición con un tercer Estado, ninguna de las sociedades sea residente de ese tercer Estado y que ambas sociedades revistan la forma de sociedades de capital). La cláusula 6. II del Protocolo añadió una serie de limitaciones a la exención prevista en el artículo 10.2.b) que pivotaban en la concurrencia de motivos económicos válidos con tal de evitar que se beneficiasen de la exención entidades constituidas únicamente con esa finalidad.

En el caso enjuiciado, Sundiona A.G., entidad matriz residente en Suiza, ostentó una participación de al menos un 25% en su filial española Lacer S.A. desde 1969. Durante los ejercicios 2013, 2014 y 2015, Lacer S.A. distribuyó dividendos practicando la correspondiente retención en concepto de IRNR, lo que motivó que Sundiona A.G. interpusiera reclamación económicoadministrativa con la pretensión de que se le devolvieran las retenciones practicadas.

Las resoluciones recurridas rechazaron la aplicabilidad de la exención prevista en dicho artículo al considerar que se cumplían las condiciones establecidas en la cláusula antiabuso introducida en el artículo 6. II del Protocolo y, por tanto, correspondía practicar la retención cuya devolución se solicitaba. En concreto, se afirmaba en las resoluciones que no había quedado probado por el contribuyente que la entidad se constituyera por motivos económicos válidos.

En la sentencia analizada, la AN estima el recurso del contribuyente porque considera que la norma antiabuso no es aplicable al presente caso en atención a su finalidad, que no es otra que evitar el fraude o abuso en aplicación de la exención, y en el supuesto enjuiciado la constitución de Sundiona A.G. y la adquisición de las acciones fue anterior (en casi 40 años) a la introducción de la norma antiabuso. Por tanto, no procede entender que la sociedad se constituyó con la única finalidad de beneficiarse de la exención del artículo 10.2.b) del CDI cuando la misma aún no existía.

En base a lo anterior, la AN concluye que el objetivo de fraude o abuso no puede concurrir en una situación en la que la participación de la matriz en una filial es anterior tanto a la exención convencional (introducida al artículo 10.2 Convenio) como a la exención interna basada en la transposición de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, por la que se eliminó la doble imposición internacional en materia de dividendos.

Deducibilidad de los costes de gobernanza del grupo antes de su mención en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro | Socio y abogado

› Resolución del TEAC del 23 de enero de 2023 (R.G. 7503/2020) (1/3)

En esta resolución, el TEAC resuelve la reclamación presentada por una sucursal en España de un grupo internacional que se había deducido una serie de gastos refacturados en concepto de *'management fees'* por terceras entidades vinculadas a la reclamante.

Respecto de estos gastos, la Inspección consideró que la sucursal solo se beneficiaba de parte de dichos servicios (relativos a marketing, gestión del conocimiento y soporte) y que el resto se correspondía con gastos relacionados con la dirección de operaciones en Europa de la que no era beneficiaria la sucursal en España, sino su matriz (implantación de políticas del grupo a efectos del control financiero, unificación de políticas de recursos humanos).

En concreto, con base en las directrices de precios de transferencia de la OCDE de 2010, la Inspección interpretó que los gastos de la sucursal no eran deducibles porque se trataba de gastos correspondientes al coste de la estructura a nivel mundial o, en otras palabras, a la buena gobernanza multinacional del grupo y, en consecuencia, no era un gasto deducible por la sucursal en España (además, algunos de los gastos estaban duplicados).

La recurrente rechazaba el argumento de la Inspección porque las directrices de precios de transferencia de la OCDE de 2010 no incluían el concepto de costes de gobernanza (*'corporate governance'*), que se incorporó en el párrafo 7.10 de la versión de 2017 de las directrices de precios de transferencia de la OCDE (las "Directrices de 2017").

Para resolver la reclamación, el TEAC reconoce que el concepto de *"costes de gobernanza del grupo"* se incluyó en las Directrices de 2017 como un ejemplo del criterio expuesto en su párrafo 7.6 respecto de los gastos efectuados en interés del accionista que se estaría dispuesto a pagar, o no, a una empresa independiente. Ahora bien, inmediatamente después afirma que el criterio recogido en el párrafo 7.6 ya estaba presente en las directrices del año 2010, y que el listado de servicios recogido en el párrafo 7.10 de las directrices es enunciativo y no exhaustivo, por lo que la omisión de los costes de gobernanza del grupo en las directrices de 2010 no implica que no supongan una manifestación de actividades del accionista.

Además, considera el TEAC que no supondría una errónea interpretación de las directrices que la Administración fundamentara también su regularización en la circunstancia de que el gasto supone un interés para el accionista o la matriz; o si evidencia que una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar los servicios prestados. Y, en relación con ello, el TEAC considera que la sucursal no habría pagado en ningún caso por dichos servicios a un tercero independiente.

Todo lo anterior sirve al Tribunal para rechazar la alegación del recurrente sobre este punto y fijar el siguiente criterio:

"El hecho de que dicho interés del accionista o de la matriz permita apreciar que los gastos son realizados persiguiendo la buena gobernanza del grupo, y de que este término (gobernanza) esté expresamente reflejado en las Directrices de 2017, y no en las Directrices de 2010, no debe impedir apreciar una actividad efectuada en interés del accionista, por cuanto el párrafo 7.10 de las Directrices contiene una lista enunciativa, no exhaustiva, de ejemplos sobre las actividades de accionista, de forma que la omisión de los costes que la gobernanza del grupo conlleva, en las Directrices de 2010, no implica que dichos costes no supongan una manifestación de las actividades del accionista en el 2010, aun cuando no estuvieran expresamente reflejados en el listado de ejemplos del párrafo 7.10 de las Directrices."

El TEAC reitera que no constituye una unidad económica autónoma la transmisión de un inmueble hotelero con las licencias correspondientes si no viene acompañada de los medios humanos necesarios para el desarrollo de la actividad

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 2022 (R.G. 5260/2020)

En el marco de un proceso concursal, un contribuyente adquiere (i) de la sociedad concursada, un inmueble destinado a hotel junto con su equipamiento y licencias correspondientes, y (ii) de otra entidad del grupo de la concursada, que explotaba el hotel mediante un contrato de arrendamiento de industria, adquiere los medios materiales y se subroga en las relaciones laborales necesarias para la continuación del negocio hotelero. Por lo tanto, la entidad transmitente del hotel carecía de personal y no explotaba el hotel directamente.

La Administración autonómica entendió que dichas operaciones, conjuntamente analizadas, suponían la transmisión de una unidad económica autónoma, no sujeta a IVA de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del IVA, y sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD. A estos efectos, la Administración destacaba el hecho de que ambas empresas pertenecieran al mismo grupo y la intención del comprador de dar continuidad a la actividad hotelera de forma inmediata.

En la resolución de la reclamación, el TEAC recuerda en primer lugar que, conforme la normativa española aplicable y a la jurisprudencia del TJUE, para que la operación esté no sujeta al IVA se requiere, por un lado, que se transmita un conjunto de elementos corporales e incorpales que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, y por otro, que el adquirente tenga la intención de explotar el patrimonio empresarial recibido y no liquidarlo.

Asimismo, el TEAC recuerda el criterio de la DGT citando la resolución a consulta V2471-17, relativa a la transmisión de un inmueble hotelero junto con licencias, instalaciones y mobiliario y subrogación del comprador en el contrato de arrendamiento de industria suscrito por la propietaria, en la que concluyó que el objeto de la operación era la mera transmisión de un hotel y no una unidad económica autónoma por no acompañarse los recursos humanos necesarios para su explotación.

Con base en dicha jurisprudencia y doctrina, el TEAC entiende que el establecimiento hotelero transmitido no constituye una unidad económica autónoma ya que, para el normal desenvolvimiento de la actividad hotelera, junto con el inmueble, su mobiliario y licencias, deben transmitirse los medios humanos y materiales suficientes que, en este supuesto, se reciben de otra entidad del grupo que explotaba el inmueble, y no del propietario de establecimiento hotelero.

En este sentido, el TEAC precisa que, aunque pueda considerarse que el comprador recibe todo lo necesario para continuar con la explotación del hotel, son varias las entidades transmitentes de dichos elementos y, aunque las mismas estén relacionadas por pertenecer al mismo grupo, no puede concluirse que se transmita una unidad económica capaz de funcionar por sus propios medios, salvo que pueda acreditarse que la división entre la propiedad del inmueble y los medios materiales y humanos fue artificiosa.

Así, el TEAC reitera el criterio establecido en su resolución de 21 de octubre de 2020 (R.G. 1789/2017) relativa a un supuesto en el que adquirente del hotel junto con su mobiliario y licencias se subroga en el contrato de arrendamiento de industria en virtud del cual una tercera entidad explotaba el negocio hotelero, y en la que también entendió que no se estaba transmitiendo una unidad económica autónoma ya que no se adquirían los elementos estructurales, en lo relativo a medios humanos y materiales, suficientes para desarrollar la actividad hotelera.

El artículo 119.3 de la LGT se configura como una cláusula “*rebus sic stantibus*” que permite modificar una opción si cambian las circunstancias.

Daniel Olábarri y Marc Barroso | Abogados

› Resolución del TEAC de 23 de enero de 2023 (R.G. 324/2022)

El TEAC analiza un supuesto en el que un obligado tributario solicita la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2017 en relación con el ejercicio de la libertad de amortización respecto de determinadas inversiones una vez concluido el plazo reglamentario de presentación de la declaración. El obligado tributario no había aplicado inicialmente ese beneficio fiscal porque había sido denegado por la Administración tributaria en un procedimiento de inspección en relación con los ejercicios 2013 y 2014, pero, tras la impugnación por parte del obligado tributario, el TEAC anuló las liquidaciones impugnadas y reconoció la procedencia de la libertad de amortización.

Como consecuencia de la resolución estimatoria del TEAC de los ejercicios 2013-2014, el obligado tributario instó la rectificación de su autoliquidación del IS del ejercicio de 2017 a fin de aplicar en dicho ejercicio la libertad de amortización. Sin embargo, la Unidad Gestora desestimó la solicitud por considerar que la libertad de amortización era una opción que no había sido ejercitada por el obligado en el momento de presentar la autoliquidación y que, por ello, y en aplicación del artículo 119.3 de la LGT, no podía ejercitarse ni rectificarse con posterioridad mediante la presentación de una solicitud de rectificación de esta.

Disconforme, el interesado interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC donde señalaba que la finalización de las actuaciones inspectoras por el IS de los ejercicios 2013 y 2014 tuvo lugar el 03/07/2018, con la notificación del acuerdo de liquidación. Por tanto, en el momento de presentar la declaración del IS del ejercicio 2017 (25 de julio de 2018) no podía optar por la aplicación de la libertad de amortización porque la Inspección le había negado ese derecho. Pero una vez que el TEAC resolvió que sí tenía derecho, el obligado tributario entiende que debería poder optar por la aplicación de la libertad de amortización en un momento posterior a la finalización del plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la autoliquidación.

En este contexto, reitera su criterio sobre la libertad de amortización, que es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración, de forma que si un sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a la “libertad de amortización” determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio, sin que ello le impida poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y/o derechos.

No obstante, el TEAC trae a colación su doctrina expuesta en la resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015) donde manifiesta que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración, debe tenerse en cuenta el principio “*rebus sic stantibus*”, de tal manera que la opción emitida inicialmente pueda mudarse.

El TEAC también invoca las sentencias del TS de 15 de octubre de 2020 (rec. 6189/17), 21 de octubre de 2020 (rec. 327/19) y 29 de octubre de 2020 (Rec. n.º. 4648/2018), en la que se establece que, en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que debe permitírsele ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable. Así, en la referida sentencia del TS de 15 de octubre de 2020 se señala que “*La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT son buena muestra de ello*”.

Por tanto, el TEAC concluye que, una vez que se reconoce a la entidad la posibilidad de aplicar la libertad de amortización en relación con las inversiones

realizadas, al haberse anulado la regularización que la Inspección había practicado a la entidad por su IS de 2013 y 2014, es evidente que se produce un cambio de las circunstancias relevantes existentes en el momento en que se presentó la autoliquidación inicial del IS de 2017 por lo que, de acuerdo con todo lo expuesto, el TEAC determina que se debe permitir al obligado tributario cambiar la opción inicialmente ejercitada (de no aplicar la libertad de amortización), vía solicitud de rectificación de dicha autoliquidación.

DGT

ITPAJD e IIVTNU de la disolución de una comunidad de bienes integrada por múltiples (que son consideradas comunidades de bienes distintas)

José Suárez y Samanta Díaz | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo135-23 de 3 de febrero de 2023

En esta ocasión, se consulta a la DGT sobre la tributación en el ITPAJD y el IIVTNU de la disolución de las comunidades de bienes de 10 inmuebles que tienen cuatro hermanos, en copropiedad al 25% cada uno.

Según la consulta, la disolución se llevaría a cabo mediante la confección de lotes equivalentes y proporcionales, adjudicando a cada comunero bienes inmuebles al 100% en proporción a sus cuotas de participación y con el fin de que no existan excesos de adjudicación, si bien dos de los 10 inmuebles se adjudicarían a dos comuneros al 50%.

Según la contestación de la DGT, en la consulta planteada existen diez comunidades de bienes, una por cada inmueble que tienen en común, y su disolución supondría la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades existentes. De este modo, en la disolución de ocho de las comunidades, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad serían inevitables, por lo que, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, la operación no tributaría por TPO aunque la compensación no fuera en dinero sino mediante la entrega en otros inmuebles que tienen en común. De este modo, cada disolución se correspondería con un supuesto de cosa común indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, en el que la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso. Por tanto, cada comunidad que se disuelva tributará únicamente por AJD, y la base imponible será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero, siendo sujeto pasivo el adjudicatario del inmueble.

Respecto de estos ocho inmuebles no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al considerarse que propiamente no existe transmisión del derecho de propiedad. Ahora bien, a los efectos de eventuales transmisiones futuras, la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana será la fecha en la que cada comunero adquirió en su día la propiedad del inmueble (por herencia del padre o de la madre) y no la fecha en la que se adjudica a cada comunero el 100% del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre ellos. Es decir, no se cierra el período impositivo y se arrastra la fecha de adquisición originaria.

Por otra parte, hay dos comunidades que no se van a disolver en las que se produce una permuta de cuotas (y no una separación de dos comuneros) en la que dos comuneros transmiten sus cuotas sobre uno de los inmuebles a los otros dos comuneros que, a su vez, les transmiten sus cuotas sobre otro inmueble, y que como tal tributarán por TPO, por la parte del inmueble que adquieren.

Toda vez que la permuta es una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, la misma da lugar a la realización del hecho imponible y el devengo del IIVTNU, siendo sujetos pasivos cada uno de los dos hermanos no adjudicatarios de estos dos inmuebles, como transmitentes de la propiedad del terreno a título oneroso, respecto del incremento de valor del terreno urbano que

se produzca con ocasión de la transmisión del porcentaje de propiedad que tenga sobre los dos bienes inmuebles que se adjudican a los otros dos hermanos.

El interés de la consulta radica en la determinación del número de proindivisos existentes, que no es el número de títulos de adquisición, sino el número de inmuebles sobre los que se proyecta la titularidad conjunta.

La transmisión de una vivienda habitual compuesta por dos fincas contiguas para reinversión en una nueva vivienda habitual anclada en una finca rústica permite la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual

Marta Rodríguez y Claudia Vallverdú | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo172-23 de 7 de febrero de 2023

En el supuesto analizado, el consultante ha transmitido una de las dos fincas en las que tenía su vivienda habitual (fincas contiguas, con diferentes referencias catastrales), destinando una parte del importe obtenido a amortizar la hipoteca que gravaba la otra finca y la otra parte a la adquisición de dos terceras partes de una vivienda enclavada en una finca rústica, que constituirá su nueva vivienda habitual. El consultante plantea la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual a efectos del IRPF.

La DGT recuerda que, para poder aplicar la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas, la que se transmite y la que se adquiere. Y aclara que, a estos efectos, no existe ningún impedimento para considerar como vivienda habitual dos viviendas contiguas unidas entre sí interiormente, siempre que se resida en ellas de forma habitual.

Por otro lado, la DGT se pronuncia sobre si una vivienda anclada en una finca rústica puede tener la consideración de vivienda habitual, destacando que, dentro del concepto de vivienda habitual a efectos del IRPF, se incluye todo tipo de edificación, aun cuando está no cumpla con la normativa urbanística propia de la misma o se ubique en un suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, siempre y cuando esté debidamente acondicionada como vivienda, o sea susceptible de estarlo, y se reúnan los requisitos de titularidad, residencia efectiva y permanencia exigidos en el IRPF.

Concluye la consulta que, mientras ambas viviendas tengan la consideración de vivienda habitual, y la referida adquisición se haya producido dentro del plazo de los dos años desde la transmisión de la anterior vivienda, resultará de aplicación la exención. Recuerda finalmente la DGT que, en el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia que corresponda a la cantidad efectivamente invertida.

Para considerar que los no residentes que ostenten la titularidad de inmuebles disponen de un establecimiento permanente es necesario que dispongan de forma permanente de medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad de arrendamiento

Viktoriya Petkova y Sergi Aguilar | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo244-23 de 14 de febrero de 2023

En esta consulta vinculante, la sociedad consultante, establecida en Francia, va a adquirir un edificio radicado en territorio de aplicación del Impuesto, que luego destinará al arrendamiento de oficinas. La consultante no dispone de medios personales o materiales propios en España, por lo que contratará una empresa especializada para la gestión de dichos arrendamientos. En este sentido, la

consultante plantea (i) si la actividad de arrendamiento supone la existencia de un establecimiento permanente en España, y (ii) si las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de los edificios pueden deducirse y, en consecuencia, cuál es el procedimiento a seguir para solicitar la devolución.

En respuesta a la primera de las cuestiones, tras analizar previamente la condición de empresario de la entidad consultante y la consideración de una primera entrega de edificación de la transmisión, por lo que la misma se encontraría sujeta y no exenta del IVA, la DGT analiza si en este caso puede entenderse que la consultante cuenta con un establecimiento permanente en territorio español. En este sentido, la DGT recuerda, tal y como lo ha hecho en consultas anteriores, que esta cuestión debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del TJUE, la cual, en un primer momento, establecía que para que pueda considerarse que existe establecimiento permanente es necesario que se caracterice de una estructura de medios humanos y técnicos (ya sean propios o subcontratados) con un grado suficiente de permanencia (sentencias de 4 de julio de 1985, Günter Berkholz, C-168/84, de 2 de mayo de 1996, FaaborgGeltling, C-231/94, de 17 de julio de 1997, ARO Lease BV, C-190/95, de 20 de febrero de 1997, DFDS A/S, C-260/95, y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06).

Sin embargo, la reciente sentencia del TJUE de 3 de junio de 2021, Titanium, Ltd, C-931/19, supone un cambio de criterio respecto a la jurisprudencia anterior, pues el Tribunal establece que, a los efectos de que se considere la existencia de establecimiento permanente, el arrendador no residente deberá contar con medios humanos y materiales propios para la gestión de dicha actividad. Por tanto, en los supuestos de arrendamiento de inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares sean sujetos no residentes en el mismo, se considerará que dichos propietarios no disponen de establecimiento permanente en el referido territorio cuando los mismo no dispongan de su propio personal para gestionar dichos arrendamientos. Así, en el supuesto planteado, y en aplicación de la jurisprudencia del TJUE más reciente, la DGT concluye que la actividad de arrendamiento no supondrá la existencia de un establecimiento permanente, pues la entidad no mantendría en España de forma permanente medios materiales y humanos para el ejercicio de actividad de arrendamiento de inmuebles.

En relación con la segunda cuestión planteada, cabe destacar que hasta 2022 se consideraba como sujeto pasivo en el arrendamiento de inmuebles al arrendatario cuando el arrendador no se encontraba establecido en el territorio por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (“LPGE”) así como en la Exposición de Motivos de la LIVA se excluye a partir de 2023 la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, la entidad consultante tendría la condición de sujeto pasivo.

En cuanto al procedimiento para solicitar la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición, la DGT pone que manifiesto que bajo la nueva normativa debe modificarse el criterio doctrinal fijado en consultas anteriores (entre otras, V2368-21 y V0562-22) y establece que el procedimiento para solicitar la devolución deberá hacerse por el procedimiento general regulado en el artículo 115 LIVA, como aclara la Exposición de Motivos de la LPGE, según la cual la reforma *“facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución”*.

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41

Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2023 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.



Pérez-Llorca

Castellana 50
28046 – Madrid

—
Castellana 259 A
28046 – Madrid

—
Diagonal 640, 8ªA
08017 – Barcelona

—
17 Hill Street
W1J 5LJ – London

—
375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York

—
Rue Belliard 9
1040 – Brussels

—
8 Marina Blvd
018981 – Singapore
www.perezllorca.com

