

G A _ P

Gómez-Acebo & Pombo



Actualidad Tributaria



Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de Gómez Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de Gómez Acebo & Pombo

2022 N.º 13

Sentencias y autos

Directiva matriz-filial. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de octubre del 2022 (as. C295-21): análisis de la existencia de doble imposición sobre dividendos cuando, tras una fusión, la Administración belga no permite deducir créditos fiscales generados como consecuencia de la exención en el reparto de dividendos.

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

Se plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si la directiva matriz-filial vulnera la normativa belga que, tras una operación de fusión, limita el traspaso de determinados créditos fiscales generados como consecuencia del reparto de dividendos previo, al 95 % de los cuales se les aplicó la exención del impuesto sobre sociedades.

En este caso, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que la demandante no ha probado que exista una tributación adicional sobre los dividendos prohibida por la directiva matriz-filial, por lo que considera que la normativa belga no es contraria a la citada directiva. En cualquier caso, recoge la importancia de no hacer tributar el dividendo por encima del 5 % que establece la directiva.

Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de septiembre del 2022 (rec. núm. 109/2022): se reconoce la posibilidad de impugnar liquidaciones firmes

del impuesto de plusvalía en supuestos de pérdida patrimonial por la vía extraordinaria de nulidad y revocación.

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

Se plantea al Tribunal Constitucional la posibilidad de anular una liquidación firme del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por medio del procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la Ley General Tributaria o del procedimiento de nulidad del artículo 217 de la misma ley (ambos, procedimientos extraordinarios de revisión) en los supuestos de pérdida patrimonial.

El Tribunal Constitucional considera que sí es posible impugnar liquidaciones firmes por la vía de la nulidad y revocación porque lo contrario implicaría vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, sobre todo teniendo en cuenta que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 59/2017, no limitó sus efectos.

Ley General Tributaria. Auto del Tribunal Supremo de 22 de junio del 2022 (rec. núm. 8550/2021): base del cálculo de la sanción por dejar de ingresar en regularizaciones de operaciones vinculadas.

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Supremo se tendrá que pronunciar sobre la concreción de la base imponible de la

sanción por dejar de ingresar en supuestos de regularizaciones de operaciones vinculadas —es decir, la parte no ingresada por el contribuyente o la diferencia con lo ya ingresado por la parte vinculada— teniendo en cuenta que se ha cumplido la finalidad recaudatoria.

Ley General Tributaria. Auto del Tribunal Supremo de 22 de septiembre del 2022 (1234/2022): aportación de pruebas por parte de la Administración en un momento procesal posterior.

Ángela Atienza Pérez
y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Supremo tendrá que resolver si la Administración puede aportar documentos que apoyen su pretensión revocatoria y que, aun debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procesal oportuno. Habrá de tenerse en cuenta que existe jurisprudencia que confirma la posibilidad que tiene el contribuyente de aportar documentación en cualquier fase del procedimiento siempre que no haya existido mala fe.

Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 29 de septiembre del 2022 (rec. núm. 1739/2022): análisis del modo en que debe imputarse temporalmente en la base imponible del impuesto sobre sociedades la devolución de un impuesto contabilizado en su día como un gasto, devolución que se efectúa como consecuencia de no ser conforme al derecho de la Unión Europea.

Enrique Santos Fresco y Núria Vila Masip

La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar cómo procede imputar temporalmente en la base imponible la devolución de un impuesto contabilizado en su día como gasto, devolución que efectúa la Administración tributaria como consecuencia de la declaración de no conformidad con el derecho comunitario. Asimismo, se deberá aclarar si dicha devolución debe imputarse temporalmente en el ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión o en el ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.

Por su parte, la sentencia de instancia, al amparo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dictaminó que dichas devoluciones deben imputarse como ingreso en el ejercicio en que se habían abonado las cuotas de aquél y no en el que se percibe su devolución, todo ello una vez sentado que este criterio de imputación temporal debía aplicarse teniendo en cuenta tres elementos: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos.

Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre del 2022 (rec. núm. 222/2021): deducibilidad de la pérdida derivada del crédito incobrable a consecuencia de la disolución y liquidación de la prestataria.

Carles Armíño Habas y Mariana Díaz-Moro Paraja

En el marco de un préstamo concedido entre sociedades con socios comunes que deviene incobrable a causa de la insolvencia de la prestataria, lo que motiva la deducción de una pérdida por parte de la prestamista, el Tribunal Supremo

analiza si cualquier gasto que no denote una correlación directa con un ingreso constituye una liberalidad no deducible en el impuesto sobre sociedades.

Tras traer a colación su jurisprudencia anterior conforme a la cual no resulta procedente recalificar una operación cuestionando decisiones de gestión empresarial y tampoco concebir la correlación entre ingresos y gastos como la exigencia de que cada gasto deba reportar un ingreso singularizado, el alto tribunal resuelve que, en este caso, el gasto constituye una liberalidad, ya que, en atención a la vinculación de las partes, la operación no responde a un motivo económico razonable.

Ley General Tributaria. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre del 2022 (rec. núm. 3410/2022): sobre la vulneración del principio de inviolabilidad del domicilio en los casos en que se autorice judicialmente la entrada en uno de ellos basándose en datos genéricos del sector.

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

Se plantea al Tribunal Supremo si una autorización judicial de entrada al domicilio de una sociedad sobre la base de datos genéricos e indeterminados del sector podría haber vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

El Tribunal Supremo considera que la entrada en un domicilio basada en datos inexactos o genéricos del sector vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, teniendo en

cuenta además que la Administración no ha probado haber ponderado otras alternativas, como podría ser el requerimiento de información.

Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre del 2022 (rec. núm. 7202/2020): cómputo del importe neto de la cifra de negocios de un grupo de sociedades y posibilidad de computar los rendimientos de actividades económicas de la persona física que ostenta el control del grupo.

Enrique Santos Fresco y Núria Vila Masip

El Tribunal Supremo concluye, tras analizar conjuntamente lo dispuesto en el artículo 108.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, que la interpretación literal o gramatical de estos preceptos permite sumar la cifra individual de negocio de cada sociedad, así como incorporar la cifra de negocio generada por el empresario personal o individual cuando se encuentre en una situación de dominio o control absoluto respecto al grupo.

En consecuencia, el tribunal restringe la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión a aquellas sociedades o grupos de sociedades cuya cifra neta de negocios supere los diez millones de euros, incluidos los rendimientos económicos propios de la persona que ejerce el control empresarial del grupo.

Actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre del 2022

(rec. núm. 7987/2020): determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en la escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción que comporta la cancelación anticipada del arrendamiento financiero.

Enrique Santos Fresco y Núria Vila Masip

El Tribunal Supremo considera que *actos jurídicos documentados* es una modalidad impositiva que grava el negocio jurídico en tanto en cuanto es documentado en una escritura pública, sin que la manifestación de capacidad económica esté vinculada a la naturaleza del acto que se documenta. Asimismo, el tribunal entiende, por un lado, que la base imponible —de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados— debe coincidir con el valor declarado y que, en ningún caso, cabría considerar que éste es el valor residual. Si ello fuese así, apunta el tribunal, la base imponible sería la misma independientemente del momento temporal en que se ejecutara la opción anticipada (el primer día o el último del contrato) y, por otro lado, descarta la existencia de una prohibida doble tributación.

De este modo, la doctrina fijada por el Tribunal Supremo determina que la base imponible ha de tomar en consideración no sólo el valor residual del bien transmitido, sino también las cuotas pendientes de amortizarse junto con sus correspondientes intereses.

Procedimiento. Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio del 2022 (rec. núm.

444/2020): imposición de recargos del periodo ejecutivo en relación con el ingreso en régimen diferido de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido a la importación.

Carles Armiño Habas
y Mariana Díaz-Moro Paraja

Habiendo ejercido la opción prevista en la normativa consistente en incluir en las declaraciones mensuales del impuesto sobre el valor añadido las cuotas a la importación liquidadas en aduanas, se discute si su falta de inclusión en dichas declaraciones mensuales supone el inicio de periodo ejecutivo y la imposición de recargos de apremio.

A pesar de que la disposición adicional octava del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el periodo ejecutivo de las cuotas a la importación en régimen diferido se inicia cuando éstas no se incluyen en la declaración mensual correspondiente, el tribunal se aparta de la dicción literal del precepto y de su anterior jurisprudencia al resolver que, conforme a los principios de regularización íntegra y neutralidad, en estos casos la propia mecánica de autorrepercusión que rige en el impuesto sobre el valor añadido a la importación supone que no exista ninguna deuda a ingresar, por lo que no se considera iniciado el periodo ejecutivo y no procederá la imposición de recargos de apremio.

Impuesto sobre sociedades. Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre del 2022 (rec. núm. 904/2019): deducibilidad del gasto de retribución de los miembros del

Consejo de Administración y análisis del cumplimiento de la normativa mercantil.

Carles Armíño Habas y Mariana Díaz-Moro Paraja

Se plantea a la Audiencia Nacional si la previsión estatutaria acerca de la remuneración de los administradores cumple con el requisito de adecuación a la legalidad a los efectos de la deducción del gasto en el impuesto. En concreto, la Administración esgrime que los estatutos adolecen de falta de certeza y que establecen una distinción entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos, lo cual, a su juicio, supone la inobservancia de la normativa mercantil.

El tribunal admite la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades del gasto correspondiente a la remuneración de los administradores, por entender que se cumple el requisito de reserva estatutaria, considerando que no se produce ninguna vulneración de la normativa mercantil, aunque los estatutos no detallan el tipo de retribuciones en especie que se han de percibir y establezcan una diferenciación entre consejeros.

Ley General Tributaria. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 11 de mayo del 2022 (rec. núm. 594/2021): análisis de la posible interrupción de la prescripción de una sanción formal por el inicio de un procedimiento de inspección del impuesto sobre sociedades.

Ángela Atienza Pérez
y Susana Onsurbe Rodríguez

Se plantea al Tribunal de Justicia de Valencia si el inicio de un procedimiento de inspección del impuesto sobre sociedades interrumpiría el plazo de prescripción que tiene la Administración para poder sancionar por una infracción formal recogida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El tribunal considera que, en la medida en la que la sanción no se relacione directamente con la regularización y tenga carácter autónomo, el citado procedimiento de inspección no interrumpe el plazo de prescripción de la sanción formal.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre del 2022 (RG 3446/2019): exención de la indemnización por extinción de relación laboral especial de

alta dirección debida a la modificación sustancial de las condiciones laborales.

Carles Armíño Habas
y Mariana Díaz-Moro Paraja

Se plantea si el empleador debe practicar retención en el pago de la indemnización por despido cuando éste se produce por decisión del empleado debido a una modificación sustancial de las condiciones de trabajo, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional conforme a la cual está exenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas la indemnización por extinción del contrato de alta dirección en caso de despido improcedente y de desistimiento del empresario.

Habida cuenta de que la normativa reguladora de la relación laboral especial de alta dirección no establece ninguna indemnización obligatoria en relación con la extinción del contrato por modificación sustancial de las condiciones de trabajo, el pago de dicha indemnización no está amparado por ninguna exención y el empleador está obligado a practicar retención.

Ley General Tributaria. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 18 de octubre del 2022 (RG 1617/2022): suspensión de las sanciones en la vía contencioso-administrativa.

Enrique Santos Fresco y Núria Vila Masip

El Tribunal Económico-Administrativo Central valora, tras el recurso extraordinario de alzada presentado por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, si es conforme a derecho la afirmación que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias incluyó en la resolución de instancia relativa

a que la suspensión automática de la ejecución de una sanción, como consecuencia de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, se mantiene en vía contencioso-administrativa.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en consonancia con la argumentación esgrimida por el director del Departamento de Recaudación y con base en la literalidad de lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley General Tributaria, fija el siguiente criterio:

La suspensión *ex lege* de las sanciones que se produce con ocasión de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, no se mantiene en vía contencioso-administrativa por más tiempo que el establecido para interponer el correspondiente recurso en esta vía. Para obtener la suspensión durante el desarrollo del proceso contencioso-administrativo ha de solicitarse expresamente al tribunal de Justicia correspondiente, manteniéndose la suspensión hasta que se pronuncie el tribunal sobre la misma, debiendo estarse a los términos de la decisión judicial.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de octubre del 2022 (RG 8719/2021): cuando se perciben prestaciones de diversos planes de pensiones, la reducción del 40 % podrá aplicarse a todas las cantidades

percibidas en forma de capital en dicho ejercicio y en los dos siguientes.

Enrique Santos Fresco
y Núria Vila Masip

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza, en unificación de criterios, si procede aplicar la reducción prevista en el artículo 17.2c del antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria duodécima de la actual Ley 35/2006, cuando una persona es partícipe al mismo tiempo en dos o más planes de pensiones y percibe los derechos consolidados en dichos planes como prestaciones en forma de capital en un pago único durante dos o más ejercicios.

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Central desestima el recurso extraordinario de alzada interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria y concluye fijando el siguiente criterio:

Cuando se reciban prestaciones de diversos planes de pensiones, la reducción prevista en el artículo 17.2c T. R. de la Ley del I. R. P. F., por aplicación del régimen transitorio de la D. T. duodécima de la Ley 35/2006, podrá aplicarse a todas las cantidades percibidas en forma de capital (pago único) en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente y en los dos ejercicios siguientes, y no solamente en un ejercicio.

Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos

Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1781-22, de 27 de julio: aplicación a un traslado de residencia a Suiza de las especialidades del exit tax para el cambio de residencia a otro Estado de la Unión Europea.

Carles Armíño Habas y Mariana Díaz-Moro Paraja

Se consulta sobre la aplicación del apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —que regula las

especialidades aplicables a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia a otro Estado de la Unión Europea— a un traslado de residencia a Suiza por parte de un nacional suizo.

La Dirección General de Tributos concluye que las especialidades del exit tax para el cambio de residencia a otro Estado de la Unión Europea son aplicables a los traslados de residencia a Suiza, tanto por nacionales de un Estado de la Unión Europea como por nacionales suizos, en virtud del Acuerdo sobre la Libre Circulación

de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados Miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, hecho en Luxemburgo el 21 de junio de 1999.

Impuesto sobre patrimonio. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1947-22, de 13 de septiembre: tenencia indirecta de inmuebles por no residentes en España.

Carles Armíño Habas y Mariana Díaz-Moro Paraja

La Dirección General de Tributos analiza el caso de un residente fiscal en Alemania que es titular de una estructura societaria en cuyo tercer nivel figura un inmueble en España; se pone de manifiesto que la titularidad de dicho inmueble supone que más del 50 % del activo de las sociedades de segundo y tercer nivel sea inmobiliario.

El centro directivo considera que, a la luz del convenio de doble imposición entre España y Alemania, el Estado que tiene potestad para gravar la parte del patrimonio constituida por inmuebles es España. Sin embargo, la normativa interna española actual no grava en el impuesto sobre el patrimonio la titularidad de sociedades no residentes en España. Con todo, cabe indicar que se está tramitando una modificación de la normativa española en este sentido.

Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2099-22,

de 30 de septiembre: la reserva de capitalización y el cumplimiento del requisito de mantenimiento de los fondos propios.

Enrique Santos Fresco
y Núria Vila Masip

La consulta analiza si, a efectos de cumplir el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios, es necesario mantener el incremento de los fondos propios acumulados durante los ejercicios de aplicación de la reducción junto con el importe de los fondos propios existentes antes de la aplicación de la reducción por reserva de capitalización.

La Dirección General de Tributos considera, de conformidad con la literalidad de la norma, que el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas. De este modo, la diferencia entre los fondos propios al cierre de cada uno de los ejercicios en que deba cumplirse el requisito de mantenimiento debe ser igual o superior al incremento de los fondos propios por el que se originó el respectivo derecho a la reducción en cada uno de los ejercicios. Por lo tanto, un eventual reparto de dividendos con cargo a reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio y, por consiguiente, derivaría en un incumplimiento del requisito de mantenimiento.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Ángela Atienza Pérez

Tel.: (+34) 91 582 91 00
aatienza@ga-p.com

Susana Onsubre Rodríguez

Tel.: (+34) 96 351 38 35
sonsurbe@ga-p.com

Enrique Santos Fresco

Tel.: (+34) 91 582 91 00
esantos@ga-p.com

Núria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Carles Armiño Habas

Tel.: (+34) 93 415 74 00
carmino@ga-p.com

Mariana Díaz-Moro Paraja

Tel.: (+34) 91 582 91 00
mdiazmoro@ga-p.com

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2022. Todos los derechos reservados.