

**SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA -2015-  
y de la doctrina administrativa**

AEDAF, 17 de marzo de 2016

Luis Viñuales Sebastián<sup>1</sup>

**1. LEY GENERAL TRIBUTARIA y otras normas de aplicación general**

**1. Delito fiscal y blanqueo de capitales. Delimitación del autoblanqueo.**

[Tribunal Supremo, Sala de lo Penal; sentencia de 29 de abril de 2015, recurso 10496/2014](#)

El art 301 CP solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo.

La finalidad de encubrir u ocultar la ilícita procedencia de los bienes o ayudar a los participantes del delito previo, constituye, en consecuencia, un elemento esencial integrante de todas las conductas previstas en el art. 301.1 C.P. Esta conclusión se justifica porque el blanqueo pretende incorporar esos bienes al tráfico económico legal y la mera adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión constituye un acto neutro que no afecta por si mismo al bien jurídico protegido.

[Tribunal Supremo, Sala de lo Penal; sentencia de 17 de noviembre de 2015, recurso 10458/2015](#)

Ha de tenerse en cuenta, adicionalmente, que una vez incorporadas a la tipicidad del blanqueo por la reforma de 2010 las conductas de "poseer o utilizar" se impone necesariamente excluir de la sanción penal como blanqueo, comportamientos absolutamente inidóneos para comprometer el bien jurídico protegido por no estar orientados ni a ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes, ni a ayudar a eludir la persecución del delito base.

De otro modo, la tipificación de la mera utilización o posesión de bienes de procedencia delictiva, sin más requisitos, conduciría a consecuencias absurdas, como ha destacado con acierto la doctrina, determinando una penalización desmedida, pues cualquier conducta de agotamiento de un delito con efectos económicos se podría sancionar como blanqueo, vulnerando el principio de lesividad material y el de proporcionalidad, así como la prohibición

---

<sup>1</sup> Abogado. Socio de URÍA MENÉNDEZ. Miembro de la AEDAF.

constitucional del "bis in ídem" en los supuestos de autoblanqueo, como se ha señalado recientemente por esta Sala.

**En el mismo sentido:**

[STS núm. 265/2015, de 29 de abril, STS 408/2015, de 8 de julio, STS 515/2015, de 20 de julio, STS núm. 506/2015, de 27 de julio, STS 535/2015, de 14 de septiembre, STS 693/2015, de 12 de noviembre.](#)

**2. Fraude de ley de operación realizada en ejercicio prescrito si produce efectos en ejercicios no prescritos.**

[Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso; sentencia de 5 de febrero de 2015, recurso 4075/2013](#)

El derecho a comprobar e investigar no prescribe y la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio.

**En el mismo sentido:**

[Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso; sentencia de 25 de febrero de 2015, recurso 4072/2013](#)

[Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso; sentencia de 23 de marzo de 2015, recurso 682/2014 Resolución TEAC Vocalía Décima R. 11 de septiembre de 2014 \(02146/2011\)](#)

**3. Alcance del secreto profesional de auditores. Facultades de la Administración Tributaria para solicitar y obtener información con trascendencia tributaria.**

[Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso; sentencia de 1 de abril de 2015, recurso 186/2012](#)

Requerimiento formulado por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia con fecha 6 de octubre de 2006 al amparo de lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT, solicitado a la entidad auditora la documentación íntegra de la auditoría realizada sobre las cuentas anuales del ejercicio 2001 de una sociedad mercantil: informe completo de auditoría, al margen del abreviado depositado en el Registro Mercantil, hojas de trabajo de conciliación de saldos contables y ajustes propuestos sobre las cifras y saldos recogidos por la mercantil en las diferentes partidas contables de su contabilidad en dicho ejercicio 2001.

La Sala no acoge las alegaciones de la entidad auditora pues, en la medida en que el requerimiento se ajustó a los parámetros legales y fue cursado por quien legalmente estaba facultado para ello, no cabe oponer al mismo el deber de secreto profesional y, como

consecuencia, no cabe pensar que por prestar a la Administración la colaboración a que estaba legalmente obligada, la recurrente pueda incurrir en infracción alguna.

**4. Domicilio constitucionalmente protegido de la persona jurídica. Alcance del consentimiento de los obligados tributarios (art. 113 LGT) y efectos de su ausencia. La mera no oposición a la entrada no equivale al consentimiento.**

[Tribunal Constitucional. Sentencia de 16 de marzo de 2015, recurso 54/2015](#)

El recurso de amparo plantea los requisitos de validez del consentimiento en entradas domiciliarias y la proyección sobre la garantía de no autoincriminación en el procedimiento sancionador de la conformidad prestada en relación a otros periodos impositivos para evitar un proceso penal y que trae causa de una previa actuación ilícita que, de alguna manera, ha podido condicionarla.

Las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas por constituir el centro de dirección de la sociedad, o para servir a la custodia de los documentos u otros soportes de su vida diaria, quedando reservados al conocimiento de terceros.

El consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización injerente. La autorización administrativa en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional.

**5. Comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron.**

[Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso; sentencia de 19 de febrero de 2015, recurso 3180/2013](#)

Dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas.

Excepción relativa a ejercicios anteriores a entrada en vigor de la Ley 58/2003.

**6. Consultas tributarias. El criterio vinculante de la DGT otorga un derecho subjetivo oponible frente a la Inspección cuya vulneración exige la anulación del acto.**

[Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de diciembre de 2015, reclamación 1503/2014](#)

La Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería ésta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.

Si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio, este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle.

**En el mismo sentido**

[Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de septiembre de 2015](#)

## 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### 7. **Indemnización por extinción de contratos de alta dirección. Régimen de exención.**

[Dirección General de Tributos. Consulta V1965-15, de 23 de junio](#)

La sentencia del Tribunal Supremo que motiva la consulta - Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 -, dictada por la Sala de lo Social en resolución de recurso de casación para unificación de doctrina (nº 1197/2013), interpreta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 en el sentido de que no es posible pactar que la extinción por desistimiento unilateral del empresario no dé derecho a indemnización alguna, pues en el caso analizado la cláusula séptima del contrato de alta dirección decía que “podrá extinguirse por decisión unilateral de la Sociedad con el mismo tiempo de preaviso sin derecho a indemnización”. Así, el Tribunal en su Fundamento de Derecho tercero determina que “dada esa estructura y ese contenido del precepto (artículo 11.Uno), no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto — como el del caso de autos— cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo “tendrá derecho”. Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación”.

Entiende la DGT que la dicción literal de la sentencia permitiría pactar indemnizaciones inferiores a la recogida en el precepto y, por tanto, que no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada —“siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades”— sin tener carácter obligatorio. Desde esta perspectiva concluye la DGT que sigue manteniendo su vigencia el criterio de no aplicación de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006.

**Comentario crítico.** Interpretación sesgada de la STS de 22.04.2014

### 8. **Deducibilidad de gastos en actividad profesional.**

[Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 de septiembre de 2015, reclamación 4454/2014. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio](#)

Para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, no procede la deducción de los gastos correspondientes a suministros atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. No obstante, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica sí podría admitirse la deducción de este tipo de gastos por suministros, si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario. Así las cosas, podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble.

En cambio, los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

**En sentido contrario**

[Dirección General de Tributos. Consulta V1632-15, de 27 de mayo de 2015.](#)

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### 9. Exención de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones. Artículo 21 de la Ley 27/2014 (LIS). Interpretación correctiva de la DGT.

- (i) En caso de entidades dominantes de grupos de consolidación el porcentaje del 70% de ingresos que establece el artículo 21.1 (a) LIS debe calcularse respecto al importe de los ingresos consolidados y no respecto al resultado consolidado (ingresos consolidados - gastos consolidados).

▪ [Consulta V1984-15, de 25 de junio](#)

*“En el escrito de consulta se manifiesta que la entidad consultante, bien directamente o por medio de la sociedad F, va a adquirir una participación superior al 5% en una sociedad X residente fiscal en España. Asimismo, se indica que la sociedad X es la sociedad dominante de un grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, que formula cuentas anuales consolidadas y en el que el porcentaje de ingresos por dividendos, participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades respecto del total de sus ingresos consolidados es inferior al 70%. Dado que el citado porcentaje, calculado en los términos establecidos en el tercer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS es inferior al 70%, la aplicación de la exención respecto de los dividendos que la sociedad X distribuya a la entidad consultante procedentes de períodos impositivos en que los dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de otras entidades no alcance dicho porcentaje del 70%, no se requerirá que la entidad consultante tenga una participación indirecta en esas otras entidades de al menos el 5%”.*

- (ii) En el caso de participaciones, directas o indirectas, en entidades dominantes de grupos de consolidación que no obtengan dividendos que superen el 70% de los ingresos consolidados del ejercicio, no es necesario analizar el requisito de participación significativa indirecta respecto a las entidades participadas por éstas, se incluyan o no en el grupo consolidable de la dominante.

▪ [Consulta V2435-15, de 31 de julio](#)

*“Por último, el requisito de participación del 5% se entenderá cumplido por parte de D respecto de los dividendos repartidos por E que se correspondan con ingresos procedentes de dividendos o participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios de X, en la medida en que dicha entidad no reúna los requisitos para ser considerada una entidad holding a los efectos que aquí nos ocupan, no siendo, necesario, por tanto, analizar si el requisito de participación significativa se cumple respecto a las entidades participadas por la entidad X, directa o indirectamente. Todo ello sin perjuicio de que se cumplan el resto de requisitos señalados en el artículo 21 de la LIS”.*

▪ [Consulta V3350-15, de 30 de octubre](#)

*“El referido porcentaje de ingresos que señala el artículo 21.1 de la LIS se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas.*

*La aplicación de esta forma de cálculo del porcentaje de ingresos requiere, en primer lugar, que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.*

(...)

*El concepto de entidad dominante que debe aplicarse es el contable, es decir, dominante será aquella entidad que cumpla respecto de otra u otras los requisitos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de que esté participada por otra entidad que igualmente cumpla los mismos requisitos respecto de aquella. Por tanto, mediante la determinación de este criterio una entidad que, inicialmente, es holding, puede dejar de serlo teniendo en cuenta que en el resultado consolidado los dividendos distribuidos dentro del grupo mercantil son objeto de eliminación, lo que puede convertir a una entidad holding en una que no tiene tal condición.*

*Por tanto, si del resultado consolidado de la entidad H, que incluirá a las entidades H1 y H2 y aquellas otras que corresponda incorporar se desprende que los ingresos de la entidad participada no proceden en más del 70% de participaciones en entidades, sean dividendos o rentas derivadas de la transmisión, no será necesario analizar los porcentajes de participación que la entidad consultante posee en H1 y H2 ni en entidades participadas por ellas.*

- (iii) La exención puede ser aplicable a la renta positiva diferida en una aportación de participaciones realizada por socios personas físicas con acogimiento al Régimen de Neutralidad.

▪ [Consulta V3141-15, de 19 de octubre](#)

*“La sociedad consultante (A), entidad de capital-riesgo de régimen simplificado, es titular de una participación del 8,37% de la sociedad B, residente en el territorio español y cuyo objeto social es, entre otros, la intermediación de operaciones inmobiliarias y de otros bienes y servicios relacionados con la adquisición, enajenación o el alquiler de inmuebles o el suministro de información inmobiliaria o de otros bienes y servicios relacionados con la adquisición, enajenación o alquiler de inmuebles. Dichas acciones fueron adquiridas en febrero de 2012 mediante una aportación no dineraria acogida al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, siendo C la entidad aportante, que es el socio único de A. A su vez la entidad C adquirió su participación en B en diciembre de 2005, mediante otra aportación no dineraria acogida al mismo régimen especial, cuyo aportante fue la persona física PF1, socio único de C.*

(...)

*En definitiva, en los términos previamente analizados, la entidad A podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión de su participación en la sociedad B. No obstante, la regla especial contenida en la letra a) el apartado 4 del mencionado artículo 21 de la LIS no resultará de aplicación en la medida en la que la participación en B cumple y ha cumplido el requisito de participación previsto en la letra a) del artículo 21.1 de la LIS, y se trata de una participación en el capital o fondos propios, cuya transmisión directa por parte de la entidad C hubiera tenido derecho igualmente a la aplicación del régimen de exención.”*

▪ [Consulta V4083-15 de 21 de diciembre](#)

*“Las entidades consultantes se plantean la realización de una operación de reestructuración consistente en la aportación por parte de la persona física A de los valores de B a la entidad A, mediante la correspondiente aportación no dineraria al capital de dicha entidad. Como resultado de la operación planteada, la persona física consultante concentraría en una única sociedad directamente participada por ella, A, todas las participaciones en el capital social de las distintas sociedades de las que es titular de una participación significativa junto con otros miembros de su familia.*

(...)

*En consecuencia, la entidad A podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS tanto para los dividendos que eventualmente pudiera distribuir la entidad B o para las plusvalías obtenidas en el medio plazo ante una eventual A la transmisión de la participación en B, y en concreto, estarían incluidas la adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización aplicándose la exención sobre las reservas amortizadas en la operación.”*

- (iv) La exención es aplicable a las rentas positivas correspondientes a las participaciones indirectas en sociedades de capital riesgo inferiores al 5%.

▪ [Consulta V2796-15, de 25 de septiembre](#)

*“Teniendo en cuenta la aplicación conjunta de los artículos 21 y 50 de la LIS, debe indicarse que el segundo exime del requisito del porcentaje de participación previsto en la letra a) del artículo 21 de la LIS a aquellos dividendos que se perciban de entidades de capital-riesgo en los términos señalados en el citado artículo 50. Por tanto, a la hora de determinar si procede la aplicación del artículo 21 de la LIS en los partícipes en entidades que a su vez participan en entidades de capital-riesgo deberá igualmente eximirse de dicho requisito respecto del porcentaje de participación que dichas entidades poseen en aquellas a las que resulta de aplicación el artículo 50 de la LIS. En otras palabras, las entidades que participen en, al menos, el 5% del capital de los vehículos que a su vez participan en A o B, habrán cumplido el requisito establecido en el artículo 21 de la LIS cualquiera que sea la participación de los vehículos en A y B”.*

**10. Ayudas de Estado. El denominado *Tax Lease* es conforme a derecho comunitario.**

[Tribunal General de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2015 \(asuntos acumulados T-515/13 y T-719/13\)](#)

El Tribunal General anula la Decisión de la Comisión por adolecer de diversos errores y de una motivación insuficiente en lo que respecta a la calificación como ayuda de estado.

Según el Tribunal General, la Comisión actuó erróneamente al declarar que existía una ventaja selectiva y, por tanto, una ayuda de estado en favor de las AIE y de los inversores.

A este respecto, el Tribunal General recuerda que, debido a la transparencia fiscal de las AIE, las medidas fiscales aplicadas a estas últimas en el marco del sistema español de arrendamiento fiscal (SEAF) únicamente podían beneficiar a sus miembros, es decir, a los inversores. Al no existir ventajas económicas en favor de las AIE, es errónea la conclusión de la Comisión según la cual dichas entidades se habían beneficiado de una ayuda estatal.

En lo que respecta a los inversores, el Tribunal General ha considerado que la ventaja económica de la que se beneficiaron no era selectiva. En efecto, pese a la existencia de un sistema de autorización, cualquier inversor que decidiera participar en las operaciones del SEAF mediante la compra de participaciones en las AIE constituidas por los bancos podía obtener las ventajas de que se trata en idénticas condiciones. Tales ventajas tenían, pues, carácter general con respecto a los inversores. Por otra parte, la constatación formulada por la Comisión según la cual el SEAF favorecía «determinadas actividades» no concernía a las actividades industriales económicas de los inversores, que operaban en todos los sectores de la economía.

El Tribunal General añade que, habida cuenta de las especiales circunstancias del presente asunto, la Comisión no motivó suficientemente su conclusión según la cual las ventajas otorgadas a los inversores podían falsear la competencia y afectaban a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

**11. Reserva de Capitalización y Reserva de Nivelación. Fecha de la dotación.**

[Dirección General de Tributos. Consulta V4127-15, de 22 de diciembre](#)

(i) Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

Teniendo en cuenta que solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación se entenderá cumplido siempre que la dotación formal se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción

(ii) Reserva de nivelación (art. 105 LIS)

La reserva debe dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

El artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que “la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado”.

En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.

**12. Deducibilidad de intereses por deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición de entidades. Motivos económicos válidos.**

[Dirección General de Tributos. Consulta V0775-15, de 10 de marzo](#)

La DGT entiende que los motivos económicos válidos que deben concurrir para la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 h) de la LIS, requieren razonabilidad económica. Se citan supuestos de reestructuración dentro del grupo consecuencia directa de una adquisición a terceros y supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas desde territorio español.

Considera la DGT que la localización en sede de la entidad consultante de las acciones representativas del 24,26% de otra sociedad responde a las siguientes motivaciones económicas válidas : simplificación de estructura accionarial; unificar en una única entidad todas las acciones de la sociedad adquirida a fin y efecto de simplificar y agilizar la toma de decisiones; facilitar el control y gestión de la participación en la sociedad; dotar al negocio en España de una mayor flexibilidad estratégica y financiera; facilitar y simplificar la reinversión del beneficio del grupo en nuevas inversiones, optimizando los flujos de tesorería; y reforzar la posición de la entidad consultante como sociedad dominante del grupo fiscal, facilitando la incorporación al mismo de sociedades que hasta la fecha quedaban excluidas a pesar del control y la posición dominante de la entidad consultante en su capital social.

Se deduce que en esta conclusión influye el hecho de que el esquema de financiación de la adquisición por la consultante reproduce el que había utilizado la entidad del grupo transmitente para la adquisición de la participación a un tercero.

### 13. Intereses de demora y deducibilidad fiscal.

#### [Dirección General de Tributos. Consulta V4080-15, de 21 de diciembre](#)

Considera la DGT que los intereses de demora derivados de un acta de comprobación tributaria son gastos financieros tanto desde el punto de vista contable como fiscal y que su naturaleza es indemnizatoria. Por lo tanto, nada obsta a su deducibilidad, con sujeción a los límites ordinarios derivados de la deducibilidad de los gastos financieros y no cabe calificar su abono como un donativo o liberalidad, un gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades o un gasto contrario al ordenamiento jurídico, puesto que el propio ordenamiento impone su abono.

#### **En sentido contrario?**

#### [Tribunal Económico-Administrativo Central. Sentencia de 7 de mayo de 2015](#)

El Tribunal Económico-Administrativo Central hace referencia (... *Finalmente indicar* ... FD Séptimo) a la Resolución de fecha 23.11.2010 (R.G. 2263/09) que no es relevante a efectos del aparente motivo de desestimación (provisión de interés de demora que finalmente fue menor en el acto de liquidación). Se invoca Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 construida sobre el concepto de gasto “necesario”, inexistente en la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades. Dudas respecto a la existencia de doctrina reiterada que requiere el artículo 239 LGT para efectos vinculantes.

#### [Informe relativo a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria. Subdirección General de Ordenación legal y Asistencia Jurídica AEAT. 7 de marzo de 2016](#)

- 1.- Los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, de naturaleza indemnizatoria, no son partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible del IS, en aplicación de la doctrina vinculante del TEAC (Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 - R.G. 01967/2012 -).
- 2.- Los intereses suspensivos, debido a su naturaleza financiera, sí son deducibles a la hora de determinar la base imponible del IS, equiparándose así a los aplazamientos.
- 3.- En los casos en que sea necesario dictar una nueva liquidación en virtud del artículo 26.5 de la LGT y hubiera mediado suspensión, los intereses de demora liquidados sobre la nueva cuota no serán deducibles desde que se produjo el incumplimiento por parte del obligado tributario hasta que se produce la primera liquidación administrativa en la que se corrige dicho incumplimiento. Los intereses devengados a partir de ese momento sí serían deducibles.

**14. Corrección de doble imposición de dividendos de fuente extranjera. Vulneración de los artículos 49 y 63 TFU por trato más favorable a los dividendos de fuente interna.**

[Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso; sentencia de 3 de diciembre de 2015, recurso 202/2013](#)

Régimen fiscal aplicable a los dividendos percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus filiales extranjeras. La recurrente sostiene que le es de aplicación el régimen previsto en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por entender que el régimen previsto en el artículo 32 del mismo Texto Legislativo, vulnera el artículo 43 del TUE (hoy 49 del TFUE) y, subsidiariamente, la exención prevista en el artículo 21 del mismo Texto Legislativo.

Aplicación de sistema de imputación del artículo 32 TRLIS por no concurrencia de los requisitos requeridos por el artículo 21 TRLIS. Mayor carga fiscal que los dividendos de fuente española a los que resultaba de aplicación el artículo 30 TRLIS.

El sistema de imputación impide trasladar las ventajas fiscales reconocidas en el país de residencia de la entidad de la que se obtienen los beneficios, mientras que tales ventajas fiscales integran la deducción en el caso en que los dividendos se perciban de una entidad residente en España. Ciertamente, este es un elemento que constituye una distorsión de la exigida equivalencia en el tratamiento fiscal. Rectificación de liquidación y devolución de ingresos indebidos procedente.

**4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**

**15. Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición.**

[Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso; sentencia de 10 de julio de 2015, recurso 281/2012](#)

La interpretación dinámica de los Convenios o de los Modelos de Convenio solo es posible siempre que respecto de los originales, como reconoce el TEAC, no haya "diferencias sustanciales" o de fondo entre unos y otros. En el caso de autos, el Modelo de Convenio OCDE 2008 introducen novedades de calado respecto al objeto de la litis (capital libre - free capital- en caso de EP).

Y ello no supone ignorar en modo alguno el criterio sentado por el TS en Sentencia de 11 de junio de 2008 (RC 7710/2002), referido a una problemática distinta - una cláusula de elusión prevista en el artículo 17.2. Modelo de Convenio de 1992 para evitar la doble imposición sobre la Renta- teniendo en cuenta que allí se cuestionaba la tributación del contribuyente en 1995 y los Comentarios al Modelo de Convenio con Holanda eran de 1992.

Lo contrario supondría atentar contra los principios de irretroactividad de las normas, confianza legítima y buena fe (artículos 2.3, 7.1 Cc, y 3.1 de la ley 30/1992).

## 5. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### 16. **Tratamiento diferenciado en función de la residencia del beneficiario. Vulneración de la Constitución española.**

[Tribunal Constitucional. Sentencia de 18 de marzo de 2015, cuestión de inconstitucionalidad número 3337-2013](#)

La normativa autonómica valenciana que limita la bonificación del 99% en la cuota del ISD correspondiente a sucesiones “mortis causa”, a beneficiarios pertenecientes al Grupo I y el Grupo II que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana en la fecha de devengo, vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE) y es incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1. CE).

El principio de igualdad ante la ley impone al legislador la obligación de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad perseguida por la norma cuestionada, carezca de una justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. La situación de dos herederos con el mismo grado de parentesco es objetivamente comparable con independencia de que residan en Comunidades Autónomas distintas. No hay justificación razonable para ofrecerles un trato diferente, de modo que la bonificación enjuiciada resulta contraria a la Constitución Española.

#### **A modo de contraste**

[Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso; sentencia de 26 de octubre de 2012, recurso 6745/2009.](#)

El tratamiento diferenciado en función de la residencia del causante no supone discriminación constitucionalmente reprochable.

El ámbito propio del principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución Española, prohíbe que las normas establezcan unas diferencias no razonables o arbitrarias entre los sujetos a un mismo legislador, pero la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad. Por tanto, para el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional no puede ser interpretado con rigurosa uniformidad del Ordenamiento sino en la necesidad de garantizar la igualdad en el ejercicio de tales derechos lo que mediante la fijación de unas condiciones básicas impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas.

### 17. **Reducción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto. Actividad económica. Consideración de las cuentas corrientes bancarias como “elementos patrimoniales afectos a una actividad económica”.**

[Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 12 de marzo de 2015, reclamación 02155/2012/00/00](#)

Del propio concepto de empresa como conjunción de capital y trabajo se colige que la necesidad de tesorería es algo consustancial y necesario para el desarrollo de una actividad empresarial. Por ello, la exclusión del dinerario por considerarse que no es un elemento afecto a la actividad empresarial, exigiría analizar la proporcionalidad entre el saldo medio existente en dicha cuenta

bancaria con las necesidades de circulante, teniendo en cuenta el movimiento bancario de ingresos y pagos producido en un ejercicio agrícola (?). Sólo en la medida que el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante cabe hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluible a efectos del cálculo del beneficio fiscal.

No constando que por la Inspección se haya hecho el menor cálculo o referencia a dicha circunstancia, sino que se limita a rechazar la cuenta bancaria en su totalidad por considerar que la tesorería por naturaleza no puede ser un elemento afecto a la actividad empresarial, procede anular la regularización practicada por dicho concepto.

**18. Discriminación a no residentes. No aplicación de normativa autonómica. Rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos. Efectos de STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).**

[Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso; sentencia de 23 de julio de 2015, recurso 411/2014](#)

El suplico de la demanda solicita:

1.- Se declare la nulidad de la Resolución del TEAC de 12 de junio de 2014 dictada en el seno de la Reclamación Económica-Administrativa, así como la de aquellos actos administrativos de los que la misma trae causa (Acuerdo dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 6 de marzo de 2012, en lo atinente a la desestimación de la modificación de la declaración presentada relativa a la aplicación de la bonificación sobre la que versa el presente procedimiento).

2.- Se reconozca el derecho a obtener la devolución de la cantidad correspondiente a la diferencia entre lo efectivamente tributado y lo que hubiera correspondido tributar si se hubiera aplicado la bonificación del 99% en la cuota tributaria del ISD prevista por la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El abogado del estado se allana a estas peticiones y la Sentencia anula la resolución del TEAC por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, incluida la devolución de ingresos con los correspondientes intereses de demora, desestimando, por contra, la petición de la parte relativa a la indemnización de daños y perjuicios instada, sin imposición de costas.

[Dirección General de Tributos. Consulta V2660-15, de 14 de septiembre](#)

Aplicación retroactiva de Disposición adicional 2ª de la ley 29/1987, según redacción modificada por Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Autorectificación y devolución de ingresos indebidos.

**Comentario crítico.**

[Dirección General de Tributos. Consulta V1081-15, de 8 de abril](#)

Mantenimiento de discriminación a residentes en países no EEE. No aplicación bonificaciones autonómicas a residente en Suiza.

**Comentario crítico.** [TJUE. Sentencia del Tribunal de Justicia \(Sala Tercera\) de 17 de octubre de 2013. Asunto C-181/12](#)

## 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### 19. IVA soportado por sociedad “holding” en gastos relativos a la adquisición de participaciones en filiales.

[Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de julio de 2015, asuntos C-108/14 y C-109/14](#)

El artículo 17, apartados 2 y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del IVA: Base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, debe interpretarse en el sentido de que:

- (i) los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica, forman parte de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, en cuyo caso el derecho a deducción se ejercerá únicamente de conformidad con lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva;
- (ii) los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica, forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA soportado en la realización de esos gastos sólo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

## 7. IMPUESTOS LOCALES

### 20. **IIVTNU. Devengo en caso de transmisión de terrenos cuyo valor se ha reducido desde el momento de la adquisición por el transmitente. Cuestiones de inconstitucionalidad.**

[Cuestión de inconstitucionalidad n.º 1012-2015, en relación con los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Gipuzkoa y los artículos 107 y 110.4 de la LRHL, por posible vulneración de los artículos 24 y 31 de la Constitución](#)

La regulación del artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y del artículo 107 y 110.4 de la LHL de 2004 en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos no solo inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la CE de 1978 en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la CE de 1978 en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación.

#### **En el mismo sentido**

[Cuestión de inconstitucionalidad n.º 232-2016, en relación con los artículos 1.1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico Álava y de los artículos 107 y 110.4 de la LRHL, por posible vulneración de los artículos 24 y 31 de la Constitución.](#)

#### **A modo de contraste**

[Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 20 de julio de 2015, recurso 23/2015](#)

Se rechaza planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad. En los supuestos de transmisiones con pérdidas patrimoniales la aplicación del art 104 TRLHL conduce a la afirmación de que no se produce hecho imponible y por tanto no procede la aplicación de los arts 107 y 110,4. Según el artículo 104 del TRLRHL, constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, el cual se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión, por lo que si la transmisión no pone de manifiesto ningún incremento de valor, la falta de hecho imponible impedirá cualquier determinación de la base.

Posible planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del art 107 y 110 TRLHL en los supuestos de incrementos patrimoniales de cuantía inferior, igual o escasamente superior a la resultante a pagar como plusvalía, a tenor de la aplicación de las citadas normas, por infracción de los arts. 47 y 31 CE.

\* \* \*