

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Ester Machancoses García, reflexiona sobre algunas cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y, en concreto sobre la tributación de las pérdidas transnacionales, examinando el estado actual de la cuestión, a partir del paradigma de la sentencia Marks & Spencer. En relación con el tratamiento de las pérdidas de las filiales no residentes se plantea la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una norma nacional que impide compensar las pérdidas de filial no residente de la forma en que esta compensación se permite a las filiales residentes. Las restricciones no se consideran contrarias al ordenamiento comunitario porque existe justificación en el reparto de la potestad tributaria entre Estados. Pero la restricción ha de ser proporcionada de manera que la medida será incompatible con el derecho de la UE si las pérdidas de las filiales no residentes no pueden ser deducidas en su Estado, (pérdidas finales); de esta manera, debe ser examinado cada caso para determinar la compatibilidad con el Derecho Comunitario. Detiene también su mirada en el tratamiento de las pérdidas por depreciación de las participaciones en las filiales no residentes, siendo las restricciones de la norma interna en esta materia incompatibles con la libertad de establecimiento en tanto se trata de una cuestión sustantiva ajena al Estado de residencia de la filial y a plena disposición del Estado de residencia de la matriz. Pero las restricciones en esta materia estarán también justificadas, excepcionalmente, por el reparto del poder tributario entre los Estados miembros y la necesidad de evitar la evasión fiscal, siempre dentro del rango de la proporcionalidad.

Salvador Miranda Calderín, nos actualiza la Crónica de la RIC a la luz de los pronunciamientos judiciales habidos en el pasado 2012. La Audiencia Nacional reitera doctrina sobre la necesaria relación con la actividad económica de los inmuebles enajenados, excluyendo del concepto la extracción de áridos y las canteras, según resultado de las pruebas. Se admite la aplicación del beneficio en las actividades de promoción inmobiliaria bien acreditada. Se niega en los casos de alquileres de inmuebles sin estructura mínima, y en las ventas de acciones o en casos de ingresos financieros distintos de las puntas de tesorería de las actividades económicas distintas de la gestión de la cartera. Para casos en que se presentan declaraciones extemporáneas y su relación con el momento de la dotación, en aplicación del principio de proporcionalidad se admite el cumplimiento tardío de ciertas formalidades, en tanto que la Administración cuente con datos suficientes para el ejercicio de sus funciones. Ha de anotarse también que los préstamos concedidos a los socios en determinadas condiciones, pueden ser recalificados como dividendos, disminuyendo, en consecuencia el cálculo de la dotación a la RIC. Por su parte, el Tribunal Supremo reafirma la tesis de que los requisitos de local y empleado para considerar económica la actividad, en caso de arrendamiento de inmuebles y en cualquier otro caso, son necesarios si no puede acreditarse de otro modo la existencia de

actividad empresarial. También se reitera que los beneficios de la venta de acciones no habilitan la dotación. Para ejercicios anteriores a la modificación legal operada con efectos 1 de enero de 2007 se reiteran que los requisitos contables y las aplicaciones del resultado a la RIC son sustanciales. Finalmente se ha proclamado que el plazo de materialización de la dotación para las personas físicas es de tres años, y no de cuatro, como en las sociedades, dado el trámite de aprobación de cuentas que éstas últimas han de cumplir. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias ha cambiado su criterio en materia de plazos de prescripción de la acción para comprobar la dotación, la materialización y el mantenimiento de la inversión, de forma que si la inversión que correspondió realizar en un año prescrito no se hizo o se hizo de forma incorrecta, la regularización puede hacerse en fase de mantenimiento de la inversión en un año no prescrito.

Carlos María López Espadafor estudia las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática. Examina, en primer lugar, si existen normas generales en materia tributaria en el Ordenamiento de la Comunidad Internacional. El concepto de soberanía en Derecho Tributario conserva relevancia en el Derecho Internacional, referido a los principios de territorialidad, exclusividad, y efectividad. Cuestiona si existen normas consuetudinarias de Derecho Internacional sobre el poder normativo tributario. La soberanía tributaria es ejercida por un Estado cuando existan elementos de conexión con su ordenamiento o su territorio. La existencia de un comportamiento uniforme de los Estados no basta para afirmar la existencia de un límite de Derecho Internacional consuetudinario a la actividad legislativa en materia tributaria. Los Convenios de Doble Imposición responden al principio *pacta sunt servanda*, y, existiendo costumbre en esta materia, no serían precisos. Cabe también plantearse la existencia de normas de Derecho Internacional relativas a la tributación de ciertas categorías de sujetos. En primer lugar, conviene saber si las exenciones tributarias de los Estados extranjeros tienen fundamento en el Derecho Internacional General. Que se presentan como inmunes (inmunidad de ejecución, distinta de la inmunidad de jurisdicción) en las actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales. Someter a gravamen los actos de imperio de los Estados extranjeros sería ofensivo para la independencia y la igualdad entre Estados, y esto es base para reconocer el cumplimiento de una norma consuetudinaria internacional. Analiza finalmente el fundamento jurídico de las exenciones tributarias. Se basan en reglas de cortesía internacional que tienen a generalizarse. La prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en la materia se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Las posibles normas consuetudinarias fueron codificadas por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 18 de abril de 1961, con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas. En nuestro ordenamiento tributario las exenciones del personal diplomático se determinan a título de reciprocidad. Los funcionarios de organizaciones internacionales detentan privilegios fiscales que tienen asiento en acuerdos internacionales. También tienen origen convencional los privilegios fiscales de las propias organizaciones internacionales.

Olga Carreras Manero y Sabina de Miguel Arias se ocupan de las repercusiones tributarias de la Dación en pago en el concurso de acreedores. Que es uno de los mecanismos más comunes de los procesos de refinanciación. Protegidos y promovidos por la legislación mercantil cuando se cumplen determinados requisitos: mayoría de tres quintos del pasivo, informe de experto independiente e instrumento público, que atribuye al 50% de los créditos refinanciados privilegio general y al resto la condición de crédito contra la masa. La dación en pago no es una cesión *pro solvendo*, y le resultan de aplicación las normas de la compraventa por analogía. La caracterizan tres elementos: consentimiento del acreedor, prestación distinta a la inicial pactada, y extinción inmediata de la obligación. Si se gravan por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (segunda transmisión de edificaciones), la base imponible es el valor real del inmueble sujeto a comprobación de valor a él referida (no al crédito); en la modalidad de Actos jurídicos documentados se sujetan las realizadas por empresarios sujetos y no exentos en el IVA, y también por la cancelación de hipotecas, que actualmente está exenta. En el ámbito del impuesto sobre

el valor añadido estaremos cuando el que realiza la entrega sujeta y no exenta es empresario, y cabe también por renuncia a la exención en los supuestos legales, que no es el caso de las entidades financieras por no tener derecho a la deducción plena. La base imponible en el IVA es la contraprestación, equivalente a la cuantía de la deuda extinguida. La Ley 7/2012 ha introducido supuestos de inversión del sujeto pasivo para entrega de bienes en ejecución de garantía constituida sobre bienes inmuebles, para las entregas de inmuebles en el seno de procedimiento concursal, y para supuestos de renuncia a la exención. Como la dación en pago es una transmisión onerosa se devenga el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En los Impuestos personales sobre la renta conllevan alteración patrimonial y consecuente ganancia o pérdida por diferencia entre valores de adquisición y de enajenación. En caso de tratarse de vivienda habitual o de mayores de 65 años o en situación de dependencia cabe la aplicación de beneficios fiscales reglamentarios.

Jesús María Calderón González, realiza un comentario sobre el régimen fiscal de los toreros en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 40/1988), a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2012 (recurso 340/2009). Con la nueva regulación se supera el anterior problema vinculado a la calificación como rendimientos de trabajo de los obtenidos por los toreros que comportaba una limitación en la deducción de gastos reales, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996. En la de 3 de julio de 2012 que se comenta se resuelven cuestiones procesales de interés: (i) en cuanto a la cuantía que habilita el recurso, para casos de declaración conjunta de ambos cónyuges, se considera que el interés económico de cada uno de ellos se corresponde con el importe total de la deuda tributaria, y no con su mitad, y (ii) en cuanto a la falta de motivación del acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras, es obligación del sujeto pasivo poner de manifiesto en vía administrativa y económico administrativa la supuesta arbitrariedad, o de proponer en vía judicial prueba dirigida a acreditar dicha arbitrariedad. En lo sustantivo, se solventa la cuestión de la deducibilidad de las compras de entradas entregadas gratuitamente como medio promocional (la Audiencia Nacional había considerado que no eran deducibles), y la calificación como incremento de patrimonio no justificado de diferencias que conocidamente proceden de la actividad artística en tierras americanas realizada por el torero recurrente. El Tribunal Supremo determina que los gastos de relaciones públicas y de promoción, en cuanto incentivan ventas y rendimientos o beneficios, son gastos convenientes (así lo entendió la Audiencia Nacional), y por tanto no son liberalidades. En el caso concreto examinado la media de entradas promocionales era de cinco entradas por corrida lo que no se considera excesivo. Advierte el autor a este respecto que la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2012 (recurso 4602/2010), que determina la no deducibilidad de las entregas gratuitas de entradas o pases de favor de una empresa de espectáculos taurinos a trabajadores, medios de comunicación, autoridades, funcionarios y otros destinatarios relacionados con el sector (salvo 250 entradas entregadas en el marco del contrato de arrendamiento del coso), por falta de la prueba precisa de la correlación existente entre las entregas y la promoción. Sobre la imputación de incrementos de patrimonio no justificados la sentencia comentada entiende que si la Administración ha podido determinar que las entradas de divisas corresponden a rendimientos derivados de la actividad, es claro que tal calificación no es procedente, pues el origen de los fondos está perfectamente determinado.

