

SUMARIO

1. EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TSJU) DECLARA EL MODELO 720 CONTRARIO AL DERECHO DE LA UNIÓN EN ALGUNOS ASPECTOS

La legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión.

2. TRATAMIENTO EN EL IRPF DE LAS CANTIDADES QUE EL ARRENDADOR PERCIBA EN EJECUCIÓN DE SENTENCIA DE DESAHUCIO

A efectos del IRPF, las cantidades que el arrendador perciba en ejecución de la sentencia de desahucio son rendimiento de capital inmobiliario imputables al período en que sean exigibles.

3. EL TRIBUNAL SUPREMO DECLARA QUE PARA APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 95% EN LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD) POR LA TRANSMISIÓN DE UNA EMPRESA FAMILIAR NO SE EXIGE MANTENER DURANTE DIEZ AÑOS LA MISMA ACTIVIDAD ECONÓMICA SINO EL VALOR DE LA UNIDAD ECONÓMICA

El TS determina que en ninguno de los casos en los que se produce la sucesión de empresa familiar y se tiene derecho a la reducción -tanto por adquisición de bienes y derechos de la empresa o negocio profesional o por adquisición de participaciones mortis causa o por donación-, no se prevé legalmente la conservación de la misma actividad ni de los mismos activos.

4. EXISTENCIA DE MEDIOS HUMANOS Y MATERIALES EN LA DIRECCIÓN Y GESTIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD "HOLDING"

Consulta de la DGT V0926-21, de 15 de abril de 2021 sobre la existencia de medios humanos y materiales en la dirección y gestión de las participaciones en una sociedad "holding".

5. NOVEDADES EN EL SISTEMA INTRASTAT

Se ha aprobado el contenido y los plazos de presentación de la declaración de intercambio de bienes dentro de la Unión Europea (Intrastat).

6. NOVEDADES EN EL MODELO DE DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS

Se han introducido varias modificaciones en el modelo 347, entre las que destaca la que permite distinguir las operaciones realizadas con Irlanda del Norte, a las que el Reino Unido ha asignado un NIF IVA específico y que, a partir de 1-1-2021, han de declararse en este modelo.

7. PROYECTOS NORMATIVOS. MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS EN EL PROYECTO DE LEY DE FOMENTO DEL ECOSISTEMA DE LAS EMPRESAS EMERGENTES

El proyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes contempla determinados beneficios fiscales.

1. EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TSJU) DECLARA EL MODELO 720 CONTRARIO AL DERECHO DE LA UNIÓN EN ALGUNOS ASPECTOS

El 15 de febrero de 2017, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de determinados aspectos de la obligación de los residentes fiscales en España de declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero por medio de un formulario denominado «modelo 720». Según la Comisión, las consecuencias derivadas del incumplimiento de esta obligación **son desproporcionadas** atendiendo a los objetivos perseguidos por la legislación española, que son garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

En virtud de la legislación nacional controvertida, los residentes en España que no declaren o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que posean en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, **así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.**

En su Sentencia de día 26 de enero de 2022, el Tribunal de Justicia declara que España **ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales.** En efecto, la obligación de presentación del «modelo 720» y las sanciones derivadas del incumplimiento o del cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, **establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos.** Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo, y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales.

El Tribunal de Justicia subraya que la legislación controvertida podría estar justificada por la realización de los objetivos antes mencionados ya que, pese a la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la información de que estos disponen en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio. No obstante, el examen del Tribunal de Justicia revela que esta legislación va más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y ello en **tres aspectos que precisamos a continuación:**

Respecto a la imprescriptibilidad, vulnera la seguridad jurídica

En primer lugar, considera que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas», sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.

Según el Tribunal de Justicia, la presunción de obtención de «ganancias patrimoniales no justificadas» establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscal, puesto que, entre otros factores, puede ser destruida por el contribuyente. En cambio, las opciones elegidas en materia de prescripción son desproporcionadas atendiendo a esos objetivos, **puesto que permiten a la Administración Tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado** por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea, mediante el «modelo 720».

Por lo tanto, el Tribunal de Justicia señala que la normativa adoptada por el legislador español, además de producir un efecto de imprescriptibilidad, permite también a la Administración Tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente, lo que vulnera la exigencia fundamental de seguridad jurídica. Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de una obligación declarativa, el legislador español ha ido más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

Sanción del 150% va en contra de la libre circulación de capitales

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia estima que España también ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150% del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos poseídos en el extranjero. **Esta multa puede acumularse con multas de cuantía fija que se aplican a cada dato o conjunto de datos omitidos, incompletos, inexactos o falsos** que deban incluirse en el «modelo 720».

El Tribunal de Justicia señala que la imposición de esta multa está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas, puesto que solo se aplica a los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información. Este incumplimiento basta para determinar la existencia de una infracción tributaria, que se considera muy grave y se sanciona con la imposición de la multa del 150% del importe del impuesto eludido, porcentaje que no está formulado como un tipo máximo. El Tribunal de Justicia señala asimismo que **el tipo muy elevado de esta multa le confiere un carácter extremadamente represivo y que su acumulación con las multas de cuantía fija previstas adicionalmente puede dar lugar, en muchos casos, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente supere el 100% del valor de sus bienes o derechos en el extranjero**. Ello constituye un menoscabo desproporcionado de la libre circulación de capitales.

Multas fijas va contra la libre circulación de capitales

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia declara que el legislador español incumplió asimismo las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado. El importe de estas multas es de 5.000€ por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, con un mínimo de 10.000€, y de 100€ por cada dato o conjunto de datos declarado fuera de plazo o no declarado por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando existía obligación de hacerlo, con un mínimo de 1.500€.

El Tribunal de Justicia señala a este respecto que la ley española sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos; van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1.500€ o 10.000€ y su importe total no está limitado. El Tribunal de Justicia tiene en cuenta asimismo que estas multas pecuniarias fijas se acumulan con la multa proporcional del 150% **y observa que su importe no guarda proporción alguna con el de las multas que sancionan el incumplimiento de obligaciones similares en un contexto puramente interno en España**. Por consiguiente, esas multas pecuniarias fijas establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales.

2. TRATAMIENTO EN EL IRPF DE LAS CANTIDADES QUE EL ARRENDADOR PERCIBA EN EJECUCIÓN DE SENTENCIA DE DESAHUCIO

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 14 de diciembre de 2021, considera que las cantidades no abonadas por el arrendatario, con independencia de que se hubieran devengado antes o después de la presentación de la demanda del juicio de desahucio y con independencia de que hubieran sido percibidas o no tras la sentencia estimatoria de sus pretensiones constituyen, a todos los efectos, **"renta debida" y, por ende, en sede de IRPF han de calificarse de rendimientos de capital inmobiliario, a imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor**.

Aunque el arrendatario atendiera exclusivamente las cantidades reclamadas en la demanda, pero no todas aquellas devengadas con posterioridad, la ley no contempla la posibilidad de enervar la acción de desahucio por lo que, en definitiva, incluso en estos casos, cabría resolver el contrato sobre la base de la falta de pago de la renta y, en definitiva, proceder al desahucio. El hecho de que la sentencia de desahucio se dictara con posterioridad a la interposición de la demanda, **no comporta la aplicación de la regla especial de imputación temporal** contenida en el artículo 14.2.a) Ley IRPF.

La Sala declara que "las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma, -demanda a la que se acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de ésta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca-, **tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, a imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor**".

3. EL TRIBUNAL SUPREMO DECLARA QUE PARA APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 95% EN LA BASE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD) POR LA TRANSMISIÓN DE UNA EMPRESA FAMILIAR NO SE EXIGE MANTENER DURANTE DIEZ AÑOS LA MISMA ACTIVIDAD ECONÓMICA SINO EL VALOR DE LA UNIDAD ECONÓMICA

El Tribunal Supremo, en recurso de casación número 1478/2018 resuelve la cuestión de si se debe exigir el mantenimiento de la misma actividad económica a la que estaba destinada la empresa familiar que se adquirió "mortis causa" durante el plazo de diez años, a efecto de aplicar la reducción del 95% en la base del ISD que prevé el artículo 20.2. c) de la LISD, en la medida en que la recurrente había vendido el local comercial afecto a la sociedad familiar y reinvertido su valor en fondos de inversión.

En este sentido, el TS **determina que en ninguno de los casos en los que se produce la sucesión de empresa familiar y se tiene derecho a la reducción -tanto por adquisición de bienes y derechos de la empresa o negocio profesional o por adquisición de participaciones mortis causa o por donación-, se prevé legalmente la conservación de la misma actividad ni de los mismos activos, sino que basta con mantener el valor de la unidad económica siendo por tanto posible su reinversión en fondos de inversión.** Así, el TS confirma que no resulta necesario el mantenimiento de la misma actividad económica que venía realizando la empresa familiar durante un período decenal para poder disfrutar de la reducción prevista en la LISD.

Adicionalmente, el TS considera que el comportamiento del recurrente -re inversión en fondos del valor económico obtenido por uno de los elementos de la empresa familiar- viene guiado por la respuesta recibida a la pregunta en la Consulta Vinculante V1137-07, de modo que el mismo actuó de buena fe confiando en el proceder de la Administración, y su actuar venía protegido por el principio de confianza legítima y, por lo tanto, debe tener amparo jurídico. De este modo, el TS considera la aplicación del valor de adquisición -suma obtenida por la venta del local en los fondos de inversión, a efectos de cumplir el requisito de mantenimiento de la adquisición por el plazo de 10 años recogido en la Ley, como una actuación correcta a efectos de beneficiarse de la reducción en la base del ISD.

4. EXISTENCIA DE MEDIOS HUMANOS Y MATERIALES EN LA DIRECCIÓN Y GESTIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD "HOLDING"

El consultante, que ostenta una participación directa del 100% en una sociedad "holding", que participa en las sociedades operativas A, B y C, en un 44,5%, 100% y 100%, respectivamente, y que tiene por finalidad dirigir y gestionar estas participaciones-, y que ejercerá como administrador único de H (sociedad holding), cuestiona a la DGT sobre **la existencia de medios materiales y personales suficientes**, a efectos de la gestión de la participación por parte de H en las sociedades A, B y C.

La Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V0926-21, de 15 de abril de 2021 se remite a consultas previas para pronunciarse sobre este tema, señalando que **"sobre lo que debe entenderse por organización de medios materiales y personales, la amplísima casuística ante la que se enfrenta la realidad empresarial impide formular principios que, con carácter general puedan resultar de aplicación a cualquier explotación económica"** y continúa señalando que "este centro directivo ha llegado a manifestar, en interpretación de la expresión legal, que entiende como suficiente con la disposición de tales medios, aunque fueran mínimos, siempre que se ocupen de la gestión de los valores de que se trate, si bien matizando que esa gestión, no implica, en sí misma, el desarrollo de una actividad económica".

Sin embargo, la DGT acaba diciendo que no procede una mayor concreción, en la medida que se trata de una cuestión de índole fáctica, debiendo ser el órgano gestor del impuesto, el que analice y valore la existencia de esta organización de medios humanos y materiales en el caso concreto.

5. NOVEDADES EN EL SISTEMA INTRASTAT

En el BOE de 30 de diciembre de 2021 y en vigor el día 1 de enero de 2022 se ha publicado la Orden HFP/1480/2021, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el contenido y los

plazos de presentación de la declaración de intercambio de bienes dentro de la Unión Europea (Intrastat) y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos, derogando su regulación anterior contenida en la Orden HFP/36/2018, de 18 de enero, por la que se establecen determinadas disposiciones relativas al Sistema Intrastat y en la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la elaboración de las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros (Sistema Intrastat).

6. NOVEDADES EN EL MODELO DE DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS

Con entrada en vigor el 3-1-2022 y aplicación por primera vez al modelo 347 a presentar correspondiente a 2021, se aprueban las siguientes modificaciones:

- a) Para hacer posible la inclusión en la declaración anual de operaciones con terceras personas de aquellas operaciones con empresarios o profesionales cuyo NIF IVA comience por XI, pero que no estén incluidas en el protocolo para Irlanda del Norte, se introducen en el modelo 347 las modificaciones necesarias en la codificación del NIF IVA.
- b) Por razones de seguridad jurídica, se suprimen los artículos 3 a 9 de la OM EHA/3012/2008 tácitamente derogados por la OM HAP/2194/2013. Como consecuencia de esta supresión, se modifican los artículos 1 y 2, se suprime el anexo I, y el anexo II pasa a denominarse anexo.

7. PROYECTOS NORMATIVOS. MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS EN EL PROYECTO DE LEY DE FOMENTO DEL ECOSISTEMA DE LAS EMPRESAS EMERGENTES

El Consejo de Ministros aprobó el 10 de diciembre la remisión a las Cortes del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, más conocida como "Ley de Startups", iniciándose su tramitación parlamentaria el 17 de diciembre de 2021. Esta norma de impulso al emprendimiento innovador tiene por objeto dotar de un marco regulatorio específico a este tipo de empresas "startups", que constituyen la base de la nueva economía digital.

Destacan entre las modificaciones normativas medidas tributarias que prevén un régimen fiscal muy favorable tanto para las empresas, sus inversores y los trabajadores. Las más relevantes son la reducción del tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el aplazamiento de la deuda tributaria sin garantías ni intereses de demora, la eliminación temporal de efectuar pagos fraccionados y la mejora de la deducción por inversión en empresas de nueva creación, del tratamiento fiscal de la remuneración basada en la entrega de acciones de la propia compañía, así como del régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español.

BOU & ASSOCIATS

