

ANUARIOS

2021 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2020 de los grandes despachos

*Allen & Overy • Araoz y Rueda • Ashurst • Barrilero • Clifford Chance •
CMS • Cuatrecasas • Deloitte • Durán Sindreu • Ernst & Young • Garrigues •
Gómez-Acebo Pombo • KPMG • Landwell-PwC • Linklaters • Montero Aramburu •
Pérez Llorca • Ramón y Cajal • Uría*

■ LA LEY

ANUARIOS

■ LA LEY

2021 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2020 de los grandes despachos

© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: junio 2021

Depósito Legal: M-16645-2021

ISBN versión impresa: 978-84-18662-26-3

ISBN versión electrónica: 978-84-18662-27-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

1. HECHOS

En mayo de 2015 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT notificó a la sociedad «X», entidad dominante de un grupo fiscal, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación tributaria por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013. Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 148 de la LGT y 178 del RGAT, limitándose a comprobar si concurrían en la sociedad dependiente «Y» las circunstancias previstas en el art. 67.4.b del TRLIS.

Como resultado de dichas actuaciones, en marzo de 2016 se formalizó acta de conformidad, poniendo el actuario de manifiesto (i) que la sociedad dependiente «Y» no cumplía los requisitos exigidos para formar parte del grupo fiscal en el ejercicio 2012 por encontrarse en situación de desequilibrio patrimonial, según lo previsto en los art. 67.4.b) del TRLIS y 363.1.d) del TRLSC; (ii) que ese desequilibrio patrimonial se produjo por un importe inferior a 20 mil euros respecto de un capital social de 3.327 miles de euros; (iii) que el posterior restablecimiento de su situación patrimonial en el ejercicio 2014 justificaba su reincorporación al grupo fiscal con efectos en el ejercicio 2013.

Como consecuencia de la exclusión de «Y» del grupo fiscal, la Inspección propone la regularización de la declaración consolidada del ejercicio 2012, de suerte que la base imponible declarada en el ejercicio 2012 por el grupo fiscal correspondiente a «Y» se liquida individualmente a esta sociedad, a la que igualmente se le imputan las bases imponibles negativas y deducciones pendientes de compensación que le correspondían.

De esta manera, el grupo fiscal, que partía de declarar al inicio del ejercicio 2012 unas bases imponibles negativas pendientes de aplicar de 4.328 miles de euros y que tras compensar en 2012 un importe de 362 miles de euros, declaró un importe pendiente de 3.965 miles de euros, pasa a tener

con motivo de la regularización un importe de bases negativas pendientes al fin del ejercicio de 1.643 miles de euros. Se produce por tanto una minoración de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar declaradas por el grupo fiscal en el ejercicio 2012 por importe de 2.322 miles de euros.

Se produce asimismo una minoración en el importe de las deducciones pendientes de aplicar del grupo fiscal por importe de 46 miles de euros, correspondientes a las deducciones imputables a «Y» con motivo de su exclusión del grupo.

Adicionalmente a lo anterior, la Inspección admitió la deducibilidad del deterioro del valor de la participación de «X» en «Y», por importe de 1.863 miles de euros, correspondiente a la diferencia entre el deterioro dotado por «X» y las bases imponibles negativas acreditadas por «Y» que ya habían sido compensadas por el grupo fiscal.

Con base en dicha regularización, y al amparo de lo dispuesto en el art. 195.1 de la LGT, en marzo de 2016 la Dependencia Regional de Inspección notifica el inicio de procedimiento sancionador, al considerar que «X», en su condición de sociedad dominante, había acreditado improcedentemente bases imponibles negativas (2.322 miles de euros) y deducciones (46 miles de euros) a compensar por el grupo fiscal en ejercicios futuros, cuando realmente esos créditos fiscales correspondían a la sociedad dependiente «Y», al quedar dicha sociedad excluida del grupo fiscal con efectos en el ejercicio 2012.

A juicio del actuario, el obligado tributario *«había incumplido frontalmente una de las exigencias previstas para la aplicación del régimen de consolidación fiscal»*, un régimen de *«aplicación voluntaria y excepcional por parte del obligado tributario»* que le había permitido (i) compensar bases imponibles negativas por importe de 1.463 miles de euros en los ejercicios 2007 a 2011, y (ii) acreditar en el ejercicio 2012 bases imponibles y deducciones por los importes antes referidos.

Entiende la Inspección que el régimen de consolidación fiscal funciona como *«un beneficio al que pueden acogerse quienes buscan un mayor aprovechamiento fiscal»*, por lo que el incumplimiento de los requisitos para su aplicación supone un uso indebido e intencionado de la norma fiscal, no siendo posible *«desligar la apreciación del elemento subjetivo en la incorrecta utilización de un régimen buscado explícitamente por el obligado tributario y al que no pueden acogerse la generalidad de los contribuyentes (...)»*.

El actuario puntualiza que no se sanciona la conducta de la sociedad dependiente, que había acreditado correctamente las bases imponibles negativas y las deducciones en su declaración individual (los importes acreditados no son objeto de discusión), sino la conducta de la sociedad dominante que indebidamente incluyó esos créditos fiscales en la declaración consolidada del grupo fiscal: *«la infracción no se refiere a la mera acreditación indebida de las bases sino que pivota sobre su indebida acreditación en el sujeto pasivo»*.

Nos recuerda, para ello, la diferencia entre determinar y consignar incorrectamente bases y deducciones, concluyendo que según lo dispuesto en la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2003 y posteriores, *«las bases imponibles negativas incorrectas solo no deben sancionarse en el ejercicio al que se arrastran cuando debieron sancionarse en el de procedencia»*.

Considera por otro lado irrelevante el hecho de que el límite del desequilibrio patrimonial se haya superado en mayor o menor importe, teniendo en cuenta *«la generosidad de la norma mercantil que exige que el incumplimiento se mantenga durante dos ejercicios consecutivos.»*

La relevancia de la regularización practicada viene motivada porque, según el actuario, los créditos fiscales regularizados en la declaración consolidada difícilmente hubieran podido ser aprovechados por la sociedad dependiente, que en los ejercicios 2007 a 2011 había generado bases negativas con carácter recurrente.

Finalmente se concluye en la propuesta de sanción que *«el obligado tributario a quien sus conductas en el pasado permiten atribuir un conocimiento (en todo aquello que le beneficiaba) del régimen especial, no asume voluntariamente el coste fiscal de regularizar una conducta originada por un error vencible que le es plenamente imputable. Esa falta de regularización, de la que el obligado tributario obtiene un claro aprovechamiento fiscal futuro, solo es corregida a iniciativa de la Inspección que evita con su actuación la consolidación de un crédito por prescripción únicamente regularizable y sancionable en el ejercicio 2012.»*

En abril de 2016 la Dependencia de Inspección notifica el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador en el que viene a confirmar en su totalidad los términos de la propuesta, imponiendo una sanción (tras la aplicación de las correspondientes reducciones de conformidad ex arts. 156.4 y

188.1.b) de la LGT e ingreso ex art. 188.3 de la LGT) por importe de 195 miles de euros.

Contra dicho acuerdo sancionador se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, cuya resolución, de fecha 12 de julio de 2019 es ahora objeto de nuestros comentarios.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

La resolución del TEAR de Galicia de 12 de julio de 2019, estima la reclamación económico-administrativa 54/994/2016 *«por no concurrir los elementos de tipificación y justificación de la culpabilidad precisos para la imposición de la sanción»*.

Considera el Tribunal, en primer lugar (i) que la determinación y acreditación de las bases imponibles negativas y deducciones objeto de regularización fue realizada por «Y» en ejercicios anteriores al comprobado, y (ii) que la regularización no afectó a los importes de los créditos fiscales declarados, sino a su inclusión en la base imponible consolidada del grupo fiscal, por lo que no cabe *«entender que del conjunto de entidades implicadas en la comprobación resulte una indebida determinación o acreditación de las partidas sancionadas»*.

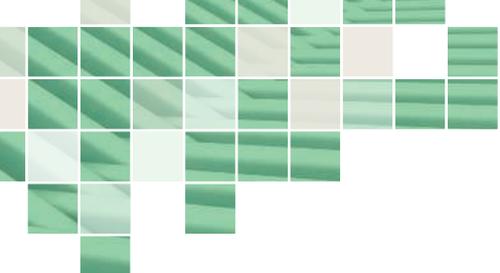
Por lo que se refiere al elemento subjetivo de la infracción, a juicio del Tribunal no se justifica adecuadamente en el acuerdo sancionador la culpabilidad del obligado tributario, por los siguientes motivos:

(i) Tanto «X» como «Y» habían declarado en el ejercicio 2012 bases imponibles positivas, aunque en ambos casos insuficientes para absorber los créditos fiscales regularizados, y no existía entonces certeza sobre las bases que a futuro podrían generar ambas sociedades de cara a su compensación.

(ii) El desequilibrio patrimonial de «Y» se subsanó en 2014, por lo que se produjo su reincorporación al grupo fiscal con efectos en el ejercicio 2013. A partir de ese momento los créditos fiscales regularizados podrían ser objeto de compensación en la declaración consolidada del grupo fiscal.

(iii) El desequilibrio patrimonial se produjo por un desajuste inferior a 20 mil euros con respecto a un capital social de 3.327 miles de euros.

(iv) La interpretación del art. 67.4.b) del TRLIS no había resultado pacífica en los ejercicios objeto de comprobación.



Práctica Fiscal para Abogados 2021 da continuidad a esta obra que nació con el objetivo de compartir con los profesionales dedicados al Derecho Tributario los casos de mayor relevancia e interés para la práctica por parte de un conjunto de despachos colectivos. En esta ocasión, han sido 19 los despachos que han colaborado en la tarea de analizar y comentar los 32 casos seleccionados, que permiten al lector acercarse a sus principales claves interpretativas que los autores exponen con la riqueza y la calidad que les confiere su intervención o conocimiento cercano de los casos comentados.

La homogeneidad del formato de esta obra contrasta con la variedad de temas analizados tal y como se refleja en el índice temático:

- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley General Tributaria y procedimiento tributario
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Otros Impuestos y tasas

