

humano. De nuevo el TJCE considera que esto no es suficiente para no aplicar el Reglamento, aplicando la misma línea argumental que en la cuestión (ii) anterior.

(iv) si puede entenderse que un producto cumple el requisito de tener un «historial de uso alimentario seguro» si éste historial se refiere a regiones situadas fuera de Europa (Japón en este caso). Este hecho se considera por el TJCE insuficiente para cumplir dicho requisito, y sólo se entenderá que existe un historial de uso seguro si éste se ha dado en el territorio de la Comunidad.

(v) por último, se plantea si el procedimiento de «comitología», previsto por el Reglamento en ciertos casos para determinar si un producto se incluye dentro de su ámbito de aplicación del Reglamento, puede iniciarse a instancia de parte, en este caso a instancias del empresario, o no. La conclusión a que llega el TJCE es que de la lectura del precepto no se desprende esta posibilidad.

TRIBUTARIO*

1 · LEGISLACIÓN

[España]

Normativa

— *Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE 309/2008, publicado el 24 de diciembre de 2008)*

— *Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE 310/2008, publicado el 25 de diciembre de 2008)*

Las principales novedades en materia tributaria que contiene la norma son las siguientes:

(i) Se introducen diversas modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) que responden principalmente a la necesidad de adaptar la legislación fiscal a la reforma contable que ha sido completada con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), dada la vinculación existente entre el resultado contable y la base imponible de dicho impuesto. Algunas de esas modificaciones son meramente técnicas y responden a la nueva terminología utilizada en el PGC, así como al nuevo tratamiento contable por el cual determinados dividendos no se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos, sino minorando el valor contable de la inversión.

Otras modificaciones responden por el contrario a la necesidad de regular las consecuencias fiscales de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC.

(ii) En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se modifica la regulación de los procedimientos amistosos para establecer que durante su tramitación no se devengarán intereses de demora.

Asimismo, se modifica la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985 en cuanto al alcance de las obligaciones de información que han de cumplirse en el marco de ciertas emisio-

* Esta sección de Derecho Tributario ha sido coordinada por Jesús López-Tello y Víctor Manuel Martín Samaniego, y en su elaboración ha participado Mafalda Alves, Marta Pontes y Lúcia Gaspar del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid y Lisboa).

nes de participaciones preferentes e instrumentos de deuda realizadas al amparo de la citada disposición adicional segunda.

(iii) Se suprime el gravamen derivado del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto para la obligación real como para la obligación personal, con efectos a partir de 1 de enero de 2008.

(iv) En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se especifica, en primer lugar, que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario, dando de esta forma entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia.

Por otra parte, se actualizan los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio, adecuando la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl.

Finalmente, se introducen diversas modificaciones en los artículos 115 y 116 de la Ley del IVA al objeto de instrumentar el cambio en el sistema de devoluciones del impuesto, de forma que manteniendo como general el sistema de solicitud a final de año del saldo pendiente del cual el contribuyente no se haya podido resarcir con anterioridad, se establece, como excepción al anterior sistema, la posibilidad, para aquellos contribuyentes que opten por ello, de aplicar un sistema consistente en la solicitud del saldo a su favor pendiente al final de cada periodo de liquidación, siendo así que los contribuyentes que opten por esta posibilidad deberán liquidar el IVA con periodicidad mensual en todo caso.

(V) En la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se introducen diversas modificaciones, unas derivadas de la necesaria mejora y simplificación de la gestión del impuesto y otras de la transposición de la Directiva 7/2008/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Entre las novedades más relevantes se encuentra la de establecer en una norma de rango legal y con efectos retroactivos la exención de los fondos de titulación de activos de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Por su parte, la nueva regulación comunitaria obliga a modificar el contenido de los preceptos del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD que definen los hechos imposables de la modalidad de operaciones societarias de este tributo. Igualmente, la no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto obliga también a modificar los preceptos referentes al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible de operaciones societarias, a fin de excluir a esas operaciones.

Además, se modifica el mencionado Texto Refundido para suprimir, por una parte, los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora, de reestructuración), que deben convertirse en supuestos de no sujeción; y, por otra, para introducir una exención en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, documentos notariales, aplicable a las operaciones de reestructuración y a los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de entidades de un Estado miembro a otro que, al quedar no sujetas a la modalidad de operaciones societarias, podrían quedar sometidas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o, en su caso, a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

— *Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE 278/2008, publicado el 18 de noviembre de 2008)*

Este Real Decreto tiene como principal finalidad el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas, para lo cual se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades adaptándolo al nuevo régimen de estas operaciones contenido en el artículo 16 del TRLIS.

Además, la norma introduce determinadas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que tienen por objeto adaptarlo a las recientes novedades introducidas en el TRLIS llevadas a cabo, entre otras, por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable, y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

— *Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (BOE 278/2008, publicado el 18 de noviembre de 2008)*

— *Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE 290/2008, publicado el 2 de diciembre de 2008)*

Véase el comentario a esta norma que se incluye en esta misma sección de «Crónica de Legislación y Jurisprudencia» (Mercantil) de este mismo número de la *Revista*.

— *Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias (BOE 278/2008, publicado el 18 de noviembre de 2008)*

— *Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE 312/2008, publicado el 27 de diciembre de 2008)*

Convenios para evitar la doble imposición

— *Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005 (BOE 260/2008, publicado el 28 de octubre de 2008)*

— *Denuncia del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Copenhague el 3 de julio de 1972, y Protocolo modificativo de 17 de marzo de 1999 (BOE 279/2008, publicado el 19 de noviembre de 2008)*

[Portugal]

Suspensão Temporária de Tributação em Sede de IMI

Ofício Circulado n.º 40093/2008, de 26 de Setembro

As alíneas *d)* e *e)* do n.º 1 do artigo 9.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis («CIMI») prevêem dois casos de suspensão temporária de tributação em sede de IMI.

De acordo com alínea *d)* do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI, o IMI apenas é devido a partir do quarto ano seguinte, inclusive, àquele em que em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda, ou, nos termos da alínea *e)* do mesmo preceito, a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

Por outro lado, dispõe o n.º 6 do artigo 9.º do CIMI que «não gozam do regime previsto nas alíneas *d)* e *e)* do n.º 1 os sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio a entidade que dele já tenha beneficiado».

A este propósito, a Administração Fiscal veio agora esclarecer, mediante o presente ofício circulado, qual o alcance do n.º 6 do artigo 9.º do CIMI.

De acordo com este ofício circulado, quando um sujeito passivo adquire um terreno para construção a uma entidade que, relativamente ao mesmo, já tenha beneficiado de suspensão de tributação nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º (*Aquisição de Prédio para Revenda*), não pode usufruir de suspensão para o mesmo prédio nos termos da alínea d) (*Aquisição de Terreno para Construção de Edifícios para Venda*), uma vez que, na opinião da Administração Fiscal, a incidência objectiva é a mesma, independentemente de se encontrar prevista em normas diferentes.

Por outro lado, a Administração Fiscal esclarece que, sempre que um sujeito passivo adquira um terreno para construção, a entidade que tenha beneficiado de suspensão de tributação nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI (*Aquisição de Terreno para Construção de Edifícios para Venda*) só pode beneficiar da suspensão de tributação nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 9.º do CIMI (*Aquisição de Prédios para Revenda*) depois de edificar os prédios que destina a venda.

Desconsideração da Menos-Valia Apurada com a Venda de Acções de uma Outra Sociedade

Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, de 30 de Setembro de 2008

No acórdão em análise, o Tribunal Central Administrativo - Sul pronuncia-se sobre uma alienação de uma participação social por parte de uma sociedade por um valor inferior ao da respectiva aquisição.

A referida alienação gerou uma menos-valia para a recorrente, não tendo a Administração Fiscal aceite a dedutibilidade dessa perda.

Na sua fundamentação, o Tribunal *a quo* considerou que entre a data da aquisição da participação social e a data de alienação da mesma, não ocorreu qualquer variação patrimonial ou qualquer resultado líquido na actividade da sociedade detida que justificasse o valor de venda dessa participação.

Deste modo, o Tribunal *a quo* vem pôr em causa a relevância fiscal de uma opção comercial da sociedade, desconsiderando a menos-valia apurada na alienação de uma participação social por um valor 93 vezes inferior ao da sua aquisição, em virtude de esta operação, no seu entendimento, não prosseguir o fim social, *i.e.*, o lucro.

Nas suas alegações, a recorrente arguiu que a sociedade participada iria debater-se com uma grave crise financeira, decorrente da crise no sector imobiliário, sujeitando-se a não obter qualquer retorno se não optasse pela alienação da sua participação social nas presentes condições. Assim, a menos-valia não poderia deixar de ser considerada como uma perda para efeitos fiscais.

O Tribunal Central Administrativo - Sul entendeu, porém, que a recorrente não fez prova dos factos que alegou, designadamente, da diminuição do valor da empresa participada ou do valor das suas acções. Entendeu, ainda, o tribunal que competia à recorrente a prova dos mesmos, sob pena de a causa ser decidida contra a mesma.

Nestes termos, não tendo a recorrente feito prova da desvalorização do património da sociedade participada ou das suas acções, ainda que tenha alegado tais factos, conclui o tribunal que a menos-valia realizada não é relevante para efeitos fiscais.

Medidas Fiscais Anticíclicas

Lei n.º 64/2008 (DR n.º 263, Série I, de 2008-12-05)

A Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro («L 64/2008»), aprovou um conjunto de alterações ao Código do IRS, ao Código do IRC, ao Código do IMI e ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, com vista a minorar, essencialmente, o impacto dos custos crescentes com a habitação nas famílias.

(i) Alterações ao CIRS

A L 64/2008 reduz a taxa de tributação autónoma aplicável a encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas,

suportados por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no exercício de actividades empresariais ou profissionais, de 20% para 10%, quanto a este tipo de encargos em geral, e para 5% quanto a encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120g/km (veículos movidos a gasolina) e inferiores a 90g/km (veículos movidos a gásóleo), desde que tenha sido emitido certificado de conformidade.

Os encargos acima referidos não serão objecto de tributação autónoma sempre que se trate de veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

A L 64/2008 adita ao Código do IRS uma norma de acordo com a qual não pode resultar das deduções à colecta efectuadas nos termos do n.º 1 do artigo 78.º um rendimento líquido de imposto para o sujeito passivo menor do que aquele que resultaria caso o seu rendimento colectável correspondesse ao limite superior do escalão imediatamente inferior.

Por último, são elevados os limites máximos dos encargos dedutíveis à colecta relativos a juros e amortizações de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento com os mesmos fins e dos encargos relativos a prestações devidas em resultado de contratos celebrados com cooperativas de habitação ou no regime de compras em grupo relativamente a imóveis com o mesmo fim, em 50% para sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 2.º escalão, em 20% para sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 3.º escalão e em 10% para sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 4.º escalão.

A produção de efeitos das alterações efectuadas ao CIRS retroage a 1 de Janeiro de 2008.

(ii) Alterações ao CIRC

A Lei 64/2008 veio também alterar as taxas de tributação autónoma aplicáveis a encargos dedutíveis em sede de IRC, suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenção subjectiva do imposto e que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, tendo (i) aumentado de 5% para 10% a taxa aplicável a encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, (ii) mantido nos 5% a taxa aplicável a encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120g/km (veículos movidos a gasolina) e inferiores a 90g/km (veículos movidos a gásóleo), desde que emitido o certificado de conformidade, e (iii) aumentado de 15% para 20% a taxa aplicável aos encargos referidos em (i) e (ii) respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40.000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àqueles a que os referidos encargos digam respeito.

Os referidos encargos não serão, igualmente objecto de tributação sempre que se trate de veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

Por fim, foi alterada a alínea a) do n.º 1 do artigo 96.º do CIRC, fixando-se como novo prazo de entrega do terceiro pagamento especial o dia 15 de Dezembro do ano a que respeita o lucro tributável ou o dia 15 do 12º mês do respectivo período de tributação quando diferente do ano civil, por oposição à anterior redacção, que previa o termo do prazo em 31 de Dezembro ou no 12º mês do período de tributação quando diferente do ano civil.

A produção de efeitos das alterações efectuadas ao CIRC retroage a 1 de Janeiro de 2008.

(iii) Alterações ao CIMI

A Lei 64/2008 vem fixar novas taxas de tributação em sede de IMI, passando a aplicar-se aos prédios urbanos avaliados nos termos do CIMI uma taxa entre 0,2% e 0,4% e aos que não tenham sido objecto de avaliação nesses termos uma taxa entre 0,4% e 0,7%.

A referida alteração legislativa produz efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2008.

(iv) Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

O diploma em causa vem alargar, de 6 para 8 anos, o período de isenção de IMI aplicável a prédios destinados a habitação própria e permanente ou a arrendamento para habitação com um valor patrimonial tributável até € 157.500,00, e de 3 para 4 anos a isenção aplicável a imóveis com um valor patrimonial tributável entre € 157.500,01 e € 236.250,00.

A referida alteração legislativa será aplicável às isenções cujo período de seis ou três anos de benefício ainda esteja vigente ou se tenha extinguido no ano de 2008.

(v) Tributação autónoma para empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados

Por fim, estabelece a Lei 64/2008 que as empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados ficam obrigadas, para efeitos fiscais, a adoptar o método FIFO (First In First Out) ou o método do Custo Médio Ponderado no custeio das matérias-primas consumidas, ficando sujeita a tributação, à taxa de 25%, a diferença positiva entre a margem bruta de produção determinada com base na aplicação destes métodos e a determinada com base noutro método de custeio adoptado pela contabilidade - valor esse que não é passível de dedução nem de repercussão no preço dos produtos vendidos.

Orçamento de Estado para 2009*Lei n.º 64-A/2008 (DR n.º 252, Série I, de 2008-12-31)*

A Lei do Orçamento de Estado para 2009 introduz um conjunto de alterações de natureza fiscal das quais destacamos as seguintes:

(i) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS):

— É alargado o prazo de reinvestimento na aquisição de habitação própria e permanente, para efeitos de não tributação em sede de mais valias, nos seguintes termos:

(i) O prazo para o reinvestimento na aquisição de nova habitação em momento posterior à alienação passa de 24 para 36 meses;

(ii) O prazo para o reinvestimento na aquisição de nova habitação em momento anterior à alienação passa de 12 para 24 meses;

— Os adiantamentos por conta de lucros efectuados aos sócios por sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal passam a ser considerados para efeitos de tributação, nos casos em que o seu valor exceda o lucro apurado pela entidade no ano em causa, na parte atribuível ao sócio;

— Passam a ser dedutíveis à colecta 20% das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a pensões de alimentos, decretadas por sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil, salvo se o seu beneficiário fizer parte do mesmo agregado familiar para efeitos fiscais ou relativamente ao qual estejam previstas outras deduções à colecta;

— Os profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos sujeitos a registo predial, como é o caso dos advogados e solicitadores, passam a estar sujeitos às obrigações de comunicação que recaiam sobre notários, conservadores e oficiais de justiça dos actos praticados que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS;

— Revogação da norma que previa a assimilação a juros, para efeitos fiscais, dos ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo.

(ii) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC):

— As contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis, destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões serão consideradas como custo de acordo com um plano de amortizações por um período transitório de cinco anos, a partir do exercício de 2008;

— É criada uma taxa de 12,5 %, até ao limite de € 12.500 de matéria colectável, da qual não poderão beneficiar as entidades que, preenchendo o limite previsto, estiverem envolvidas em operações de reestruturação ou cisão, das quais resultou um montante de matéria colectável abaixo do limite do novo escalão;

— São alteradas as percentagens de cálculo dos pagamentos por conta a efectuar, com base no volume de negócios do ano anterior, nos seguintes termos:

(i) Os contribuintes com um volume de negócio igual ou inferior a € 498 797,90, passam a beneficiar de uma taxa de 70%;

(ii) Os contribuintes com um volume de negócio superior a € 498 797,90 passam a efectuar pagamentos por conta no montante de 90% do respectivo volume de negócio;

— O prazo de um ano para apresentação de declaração de substituição, em caso de decisão administrativa ou sentença judicial, passa a contar-se a partir da data de conhecimento da respectiva decisão ou sentença;

— Os programas e equipamentos informáticos de facturação adoptados pelas empresas passam a estar dependentes de prévia certificação pela DGCI;

— Deixa de ser possível a opção de tributação pelo regime simplificado pelos sujeitos passivos de IRC;

— Os sujeitos passivos que beneficiem da aplicação de taxas especiais ou reduzidas de IRC passam a poder optar pela aplicação das taxas gerais de IRC.

(iii) *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA):*

— Os sujeitos passivos passam a poder deduzir o IVA relativo a créditos incobráveis de valor superior a €750 e inferior a €8.000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução, não sendo, porém, possível a dedução do IVA relativo a créditos incobráveis quando o devedor constasse da referida lista no momento de realização da operação;

— Passa a ser possível a renúncia à isenção de IVA aplicável na sublocação de bens imóveis que sejam destinados a fins industriais.

(iv) *Código do Imposto do Selo (CIS):*

— Esclarece-se que regras de exclusão de tributação previstas respeitantes a transmissões gratuitas a favor de sujeitos passivos de IRC e que as regras de isenção previstas para transmissões gratuitas a favor de cônjuges, ascendentes e descendentes, apenas se aplicam para efeitos da verba 1.2. da Tabela Geral (10%), permanecendo a sujeição aos 0,8% de Imposto do Selo previstos na verba 1.1. da Tabela Geral;

— A liquidação para efeitos de aquisição de imóveis passa a efectuar-se nos mesmos termos que a liquidação de IMT, ou seja, previamente à celebração do contrato;

— Os advogados e solicitadores passam a ser sujeitos passivos com referência aos actos, contratos e outros factos em que sejam intervenientes ou, em certas circunstâncias, que lhes sejam apresentados para quaisquer efeitos legais; bem como em referência aos documentos particulares que autentiquem, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública.

(v) *Imposto Municipal sobre Imóveis, (IMI):*

— Passam a estar incluídos no conceito de terreno para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano para os quais tenha sido admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção.

(vi) *Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis, (IMT):*

— As isenções de reconhecimento automático passam a ser objecto de verificação e declaração do serviço de finanças onde for apresentada a declaração Modelo 1 de IMT.

(vii) *Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e outros incentivos:*

— A dedução à colecta de IRS relativa à aquisição de computadores passa a ser aplicável uma vez por cada membro do agregado familiar do sujeito passivo que frequente um nível de ensino;

— Os donativos atribuídos por empresas passam a ser considerando como custos ou perdas, até ao limite de 12/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados no exercício de 2009, quando atribuídos a Instituições Particulares de Solidariedade Social, pessoas colectivas de utilidade pública, centros de cultura e desporto, organizações não governamentais, e outras entidades, previamente aprovadas por despacho do Ministro das Finanças;

— É aprovado um regime especial aplicável a fundos de investimento imobiliário para arrendamento habitacional («FIIAH») e a sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional («SIIAH»).

(viii) *Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT):*

— Em caso de concurso de contra-ordenações é aplicável uma coima única, correspondente à soma das coimas concretamente aplicadas, tendo como limite máximo o dobro do limite máximo mais elevado das coimas contra-ordenações em concurso e limite mínimo a mais elevada das coimas concretamente aplicadas;

— A falta de entrega de imposto deduzido nos termos da lei passa a constituir crime apenas se a prestação não entregue for de valor superior a €7.500.

JURISPRUDENCIA

[Unión Europea]

Directiva matriz-filial. Reciprocidad en el trato entre Estados miembros de la UE. Posesión de participaciones en el capital de una sociedad en usufructo

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Vergers du Vieux Tauves de 22 de diciembre de 2008 Asunto C-48/07

El Tribunal entiende que el concepto de participación en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, en el sentido del artículo 3 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, no engloba la posesión de participaciones en usufructo. No obstante, añade el Tribunal que en virtud de la libertad de circulación garantizada por el Tratado CE, aplicable a las situaciones transfronterizas, cuando un Estado miembro, a fin de evitar la doble imposición de los dividendos, exime de impuesto tanto a los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, en la que posee participaciones en plena propiedad, como a los dividendos que una sociedad residente percibe de otra sociedad residente, en la que posee participaciones en usufructo, dicho Estado deberá aplicar, a efectos de la exención de los dividendos, el mismo tratamiento tanto a los dividendos procedentes de una sociedad establecida en otro Estado miembro percibidos por una sociedad residente que posee participaciones en plena propiedad como a los dividendos percibidos por una sociedad residente que posee participaciones en usufructo en una sociedad establecida igualmente en otro Estado miembro.

Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rentas irregulares. Opciones sobre acciones

[España]

Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de noviembre de 2008

Véase el comentario a esta sentencia que se incluye en esta misma sección de «Crónica de Legislación y Jurisprudencia» (Mercantil) de este mismo número de la *Revista*.

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 24 de abril de 2008

La sentencia analiza la legalidad del artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999 (Reglamento del IRPF, ya derogado), que establecía (al igual que lo hace el vigente Reglamento del IRPF) que para la aplicación de una reducción del 30% (en la actualidad, 40%) sobre rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones (*stock options*) con periodo de generación superior a dos años, era necesario que las citadas opciones no se concedieran anualmente.

En el supuesto analizado se concedieron *stock options* a un empleado durante los ejercicios 1991, 1993, 1994 y 1995, las cuales podían ejercitarse transcurridos dos años desde la fecha de su concesión. Las opciones fueron ejercitadas por el sujeto pasivo de una sola vez en 1999.

La Inspección y posteriormente el TEAC negaron la aplicación de la reducción al entender que se incumplía el requisito reglamentario de que las *stock options* no se concedieran anualmente. Sin embargo, la Audiencia Nacional entiende que la previsión reglamentaria vulnera el principio de reserva de Ley en materia tributaria e infringe el principio de jerarquía normativa al hacer depender la aplicación de la reducción de la periodicidad de las sucesivas concesiones de las opciones y no de su efectivo ejercicio, añadiendo, por tanto, un requisito no previsto legalmente. Los rendimientos del trabajo derivados de las *stock options* deben por tanto entenderse obtenidos en el momento en que aquéllas se ejercitan y no en el momento en que se conceden.

La sentencia finaliza afirmando que se planteará, mediante auto, cuestión de ilegalidad del precepto reglamentario ante la Sala tercera del Tribunal Supremo, cuestión que no nos consta aún que haya sido resuelta. La vigente redacción y la relación Ley-Reglamento se ha mantenido con ligeras variaciones, lo que hace suponer que esta doctrina es aplicable también a la actual regulación de la tributación de las *stock options*.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de julio de 2008

El TS declara la nulidad de pleno derecho del inciso del artículo 10.3 del Reglamento del IRPF de 1999 en el que se establecía «cuando puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión» (se trata de un aspecto distinto al discutido en la sentencia anterior, en la que se cuestionaba la legalidad del requisito reglamentario de que las *stock options* no se concedieran anualmente).

La sentencia analiza la legalidad del referido inciso reglamentario a raíz de un caso en que se denegó a un sujeto pasivo la aplicación de la reducción del 30% sobre rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de unas *stock options*. En el supuesto planteado, si bien las opciones podían ejercitarse transcurridos tan sólo doce meses desde su concesión, no fueron efectivamente ejercitadas por el sujeto pasivo hasta transcurridos más de dos años desde el otorgamiento. El TS afirma que en el caso de las *stock options* «el rendimiento no es la opción en sí misma considerada (mera expectativa) sino el que se deriva para el trabajador en el momento de hacer efectiva aquélla [...]. Si el devengo del impuesto se produce con el ejercicio de la opción y no con la mera exigibilidad frente a la empresa, es claro que [...] si han transcurrido dos años, la renta merecerá el calificativo de irregular y disfrutará de la reducción [...] sin que tenga transcendencia alguna que potencialmente pudiera haberse producido el ejercicio de la opción con anterioridad al transcurso del plazo de dos años».

Como conclusión de lo anterior declara el alto Tribunal que el inciso del Reglamento del IRPF –que exigía (como lo hace el actual) que las opciones sólo pudieran ejercitarse transcurridos más

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rentas irregulares. Opciones sobre acciones.

de dos años desde su concesión para tener derecho a la reducción– impone una limitación no prevista legalmente, por lo que ha de ser anulado. La vigente redacción y la relación Ley-Reglamento se ha mantenido con ligeras variaciones, lo que hace suponer que esta doctrina es aplicable también a la actual regulación de la tributación de las *stock options*.

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoconsumos. Prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para fines ajenos a su empresa

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de diciembre de 2008. Asunto C-371/07

El Tribunal analiza el alcance del concepto de autoconsumo y la interpretación que debe darse al concepto de prestación de servicios para fines ajenos a la empresa. En concreto, la cuestión que se plantea es si deben asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso las comidas que dos empresas danesas proporcionan a título gratuito a los visitantes comerciales con ocasión de reuniones celebradas en los locales de las propias empresas, concluyendo el Tribunal que estos supuestos no quedan incluidos dentro del concepto de autoconsumo cuando de datos objetivos se desprenda que efectivamente los gastos por comidas se están soportando con fines estrictamente profesionales, pues en tal caso su finalidad no es ajena a la empresa.

Ley General Tributaria. Solicitud de suspensión de actos recurridos en vía jurisdiccional. Imposibilidad para la Administración tributaria de ejecutar los actos recurridos

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29 abril de 2008

Manifiesta el alto Tribunal que es doctrina reiterada de esa Sala, entre otras muchas, en la sentencia de 16 de marzo de 2006, «*que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial*».

Así, «*la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa (y con mayor motivo si lo ha sido en vía jurisdiccional), y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión, como es el caso, conculca los arts. 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad*».

Según la sentencia impugnada, las providencias de apremio que están en el origen de este recurso fueron dictadas cuando ya se había interpuesto recurso contencioso-administrativo contra las sanciones y se había solicitado su suspensión de los órganos jurisdiccionales.

Es evidente, por tanto, que al haberse dictado la providencia de apremio cuando la suspensión de la deuda había sido acordada por el órgano jurisdiccional, esta providencia carece de cobertura legal. El hecho de que con posterioridad no se cumpliera la condición judicialmente establecida para confirmar la suspensión no rehabilita en el plano temporal la posibilidad de dictar una providencia de apremio en un momento en que ello no era posible por estar solicitada, y luego concedida, aunque sometida a condición, la suspensión de la ejecución del acto ante un órgano jurisdiccional.

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Base imponible

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 12 de marzo de 2008

Para la determinación de la base imponible del ICIO se ha de estar sólo al valor de la obra o instalación realizada, prescindiendo por tanto del valor de la máquina o elementos que no formen parte estrictamente de la obra. Este es el caso de las placas solares instaladas en un parque fotovoltaico que, por consiguiente, no han de formar parte de la base imponible del citado impuesto.

3 · DOCTRINA ADMINISTRATIVA (Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central)

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Motivos económicos válidos

Resolución de 24 de julio de 2008 (00/1111/2007)

El Tribunal analiza la aplicación del régimen especial de fusiones a una serie de operaciones realizadas en el marco de un proceso de reorganización de un grupo empresarial. En ese contexto se procedió, en primer lugar, a constituir una sociedad *holding* cabecera del grupo, realizándose a continuación una escisión total subjetiva de dicho *holding*, recibiendo dos de sus socios las acciones de una de las sociedades beneficiarias, y los otros dos socios acciones de la otra entidad beneficiaria. Estos últimos vendieron sus acciones a los primeros, que pasaron a ser los únicos accionistas de las dos sociedades beneficiarias, llevándose a cabo por último una fusión por absorción de ambas.

El Tribunal aprecia en la operación un claro ánimo de elusión fiscal, pues se implementa una operación artificiosa (la escisión total) con el único fin de obtener ventajas fiscales, minorando la carga tributaria que normalmente hubiera correspondido a las operaciones realizadas.

Si bien el Tribunal admite que la concentración de las participaciones en una sociedad *holding* cabecera única del grupo puede justificarse por la existencia de motivos económicos válidos, concluye, sin embargo, que la operación de escisión total subjetiva no pretende el beneficio del grupo, sino el interés particular de los socios personas físicas, dado que su finalidad no es lograr una racionalidad económica, como pudiera ser la separación de ramas o sectores productivos distintos, sino facilitar la salida de los socios del grupo existente.

IRPF. Sociedades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes españoles. Determinación de la base de la retención

Resolución de 28 de septiembre de 2008 (00/25/2007)

Se plantea el caso de diversos inversores españoles que perciben dividendos de una sociedad residente en Luxemburgo, sobre cuyo importe bruto se practicó una retención en origen del 20%. La entidad bancaria española depositaria de los valores practicó a su vez una retención del 15% sobre el importe neto del dividendo (una vez reducido éste en el importe de la retención inicialmente aplicada). En la liquidación administrativa impugnada se exige a la entidad bancaria recurrente el ingreso de la diferencia entre la retención que según la Administración debió haberse practicado (15% sobre el dividendo bruto) y la efectivamente practicada.

El Tribunal considera que la obligación de retener en el supuesto planteado presenta una marcada excepcionalidad. El depositario no satisface ni paga cantidad alguna, ya que eso lo hace la entidad que abona los dividendos, limitándose aquél a mediar en el citado pago (a modo de gestor de cobros). No parece por tanto adecuado acumular excepción sobre excepción a la hora de determinar la base de la retención, llevándola más allá de la cantidad cuyo cobro gestiona el depositario de los valores extranjeros, de forma que, como alega el reclamante, aquél vendría obligado a hacer, además de la retención, una especie de ingreso a cuenta, lo cual no parece que tenga apoyatura legal. Por esta razón se estiman las alegaciones formuladas por la entidad pagadora, anulando las liquidaciones impugnadas y estableciendo en definitiva que la retención que en su caso deba practicar el depositario español ha de realizarse sobre el importe que satisfaga al accionista español y no sobre la cantidad abonada en origen antes de cualquier retención que la sociedad que distribuye el dividendo pudiera haber practicado de acuerdo con la legislación de su estado de residencia.

4 · CONSULTAS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Fusión entre entidades suizas con socio español. Aplicación del régimen fiscal especial

Consulta de 2 de junio de 2008 (V1081-08)

La entidad consultante posee en la actualidad el 100% del capital de las entidades A y B, residentes en Suiza. Adicionalmente, A posee el 100% del capital de otra entidad C igualmente residente en Suiza.

Se plantea la posibilidad de reorganizar la estructura societaria descrita fusionando las entidades A, B y C, operación que se acogerá al régimen de neutralidad fiscal en Suiza.

Se pregunta si la consultante, como socio de las entidades A, B y C, podrá aplicar el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Señala la DGT que, en la medida en que la operación planteada en la consulta cumpla las condiciones señaladas en el artículo 83 del TRLIS, le será de aplicación el mencionado régimen fiscal especial, y ello aun cuando sus efectos en el ámbito español se manifiesten exclusivamente en sede del único socio de las entidades no residentes. Deberá cumplirse igualmente lo establecido en el artículo 96 del TRLIS respecto a la comunicación al Ministerio de Economía y Hacienda de la opción elegida por el sujeto pasivo.

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Fusión entre entidades íntegramente participadas por una tercera

Consulta de 12 de septiembre de 2008 (V1659-08)

Reiterando la doctrina expuesta en consultas de fecha 31 de enero de 2008 (V0173-08 y V0174-08) y 12 de junio de 2008 (V1221-08), la DGT analiza el régimen fiscal que ha de darse a una fusión (recogida, en el ámbito mercantil, en el artículo 250 del TRLSA) realizada entre dos sociedades íntegramente participadas de manera directa por una tercera, concluyendo que aunque no se produzca una atribución de valores al socio de la entidad absorbida (tal y como exige el artículo 83.1.a) del TRLIS), ni un aumento de capital en la sociedad absorbente, la operación planteada podrá aplicar el régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, en la medida en que cumpla los requisitos mercantiles necesarios para ello.

Impuesto sobre Sociedades. Dedución por reinversión de beneficios extraordinarios. Mantenimiento de la inversión

Consulta de 30 de junio de 2008 (V1339-2008)

La entidad consultante obtuvo una plusvalía con ocasión de la venta de participaciones representativas de más del 5% del capital de una sociedad. Los valores transmitidos cumplían los requisitos que exige el artículo 42 del TRLIS a efectos de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, siendo así que la materialización de la reinversión se llevó a cabo mediante la adquisición de paquetes accionariales de al menos el 5% en el capital de otras entidades.

La consultante se plantea ceder los valores adquiridos a una entidad financiera a través de un préstamo de valores (el cual cumpliría los requisitos recogidos en la Disposición adicional décimo octava de la Ley 62/2003), recibiendo a cambio un «fee» y un importe equivalente a los dividendos devengados por los valores durante la vigencia del préstamo.

Se consulta si esta transmisión supone o no un incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión regulado en el artículo 42.6 del TRLIS.

La DGT señala que teniendo en cuenta que el plazo de mantenimiento de la reinversión que exige la Ley es de cinco años, tres años para los bienes muebles, se estaría incumpliendo el presupuesto para aplicar la deducción si los bienes en que se ha materializado la reinversión se transmiten antes del plazo indicado. Sin embargo, la antedicha disposición adicional décimo octava establece que para la aplicación al prestamista de las exenciones y deducciones del TRLIS se entenderá que el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de la cartera no se ven alterados por las operaciones de préstamos de valores. Por otra parte, de acuerdo con el vigente Plan General Contable, la baja de un activo financiero requiere que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad.

En el caso planteado, la consultante parece manifestar que se cumplen las condiciones para que los valores prestados no se den de baja y, por tanto, se mantengan en el activo de su balance. De

esta forma, se ha de entender que los valores objeto de reinversión permanecen en el patrimonio del sujeto pasivo durante la vigencia del préstamo, no incumpléndose el requisito de mantenimiento del activo a efectos de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Reestructuración previa a una operación de venta. Motivos económicos válidos. Inexistencia

Consulta de 30 de junio de 2008 (V1340-08)

La entidad consultante tiene como actividad principal la explotación de concesiones frigoríficas portuarias para la conservación y distribución de productos perecederos, actividad que desarrolla bien directamente, bien a través de sociedades participadas, como la sociedad V y la sociedad A.

Asimismo, la entidad consultante tiene como actividad complementaria la de alquiler de naves, solares, locales y aparcamientos.

Una empresa italiana está interesada en participar accionarialmente en la rama portuaria de la consultante, cuyo principal activo son las concesiones portuarias y las instalaciones allí construidas.

Ante esta situación, la entidad consultante está valorando la posibilidad de escindir la sociedad, mediante la creación de una nueva sociedad que asuma su rama portuaria, así como las acciones de las sociedades participadas que tienen el mismo objeto (V y A), de tal forma que en la consultante se mantendría la rama de actividad inmobiliaria, con los inmuebles y alquileres.

De esta forma la empresa italiana podría adquirir las acciones de la sociedad escindida de la consultante, que ya sólo contendría la rama de actividad portuaria.

Se consulta si la escisión proyectada por la entidad consultante, con base en la motivación expuesta, puede acogerse al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Señala la DGT que la finalidad de la operación proyectada que se describe en la consulta supone que la citada operación no responde a una reestructuración de las actividades realizadas por la entidad consultante al objeto de potenciarlas y reforzarlas, sino, más bien, a facilitar la transmisión de una de esas actividades por parte de los socios de la consultante. Es decir, de los escasos hechos aportados en la consulta parece que la operación se realiza en beneficio de los socios, con la particularidad de que si estos últimos son personas físicas, esta operación tendría como mera finalidad conseguir una ventaja fiscal derivada del tratamiento fiscal de las ganancias patrimoniales establecido en el IRPF en comparación con la tributación establecida en el Impuesto sobre Sociedades sobre la renta generada en la transmisión del patrimonio que se quiere enajenar, circunstancia ésta que impediría la aplicación a la operación planteada del régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Aportación de rama de actividad. Concepto de rama de actividad

Consulta de 7 de julio de 2008 (V1430-08)

La entidad consultante tiene por actividad la promoción y construcción de edificaciones, disponiendo de medios materiales y humanos para su desempeño. Sus socios por partes iguales son tres entidades que realizan la misma actividad y que recientemente han adquirido en proindiviso numerosos solares de forma directa.

Se pretende aportar a la consultante por parte de sus socios la rama de actividad futura de promoción que se desarrollará en los solares adquiridos en proindiviso, así como el personal necesario y los bienes, derechos y obligaciones afectos a esa rama de actividad. Mientras, en las entidades-socios permanecerían los solares no adquiridos en proindiviso que están siendo objeto de promoción.

Según la DGT, los elementos que pretenden ser objeto de aportación no configuran por sí mismos una rama de actividad, puesto que, tal y como se señala en el escrito de consulta, se pretende aportar la «actividad promotora futura», es decir, una actividad que aún no ha sido objeto de inicio por parte de las entidades tenedoras de los solares, lo que tiene sentido puesto que el inicio se produciría en la entidad destinataria, en este caso, en la consultante. Por tanto, no se

puede hablar de la existencia de un conjunto de elementos patrimoniales que, en sede de las entidades aportantes, cuenten con una organización y gestión diferenciadas del resto de patrimonio que posee cada una de ellas. De lo que se deduce que la operación señalada no puede considerarse incluida en el concepto de aportación de rama de actividad señalado en el artículo 83.3 del TRLIS, por lo que no podrá aplicar el régimen fiscal especial.

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación de la deducción por inversiones medioambientales en el seno de un grupo de sociedades

Consulta de 11 de julio de 2008 (V1463-08)

En el supuesto de hecho, la sociedad matriz del grupo es la titular de las instalaciones fotovoltaicas que posteriormente arrienda a sus filiales en virtud de un contrato de arrendamiento de industria, planteándose si alguna de las compañías del grupo podría aplicar la deducción por inversiones medioambientales.

La DGT considera que la construcción de las instalaciones fotovoltaicas no genera el derecho a aplicar la deducción en sede de la sociedad matriz si esas instalaciones se ceden a sus filiales, puesto que los activos deben estar destinados por el inversor al aprovechamiento de fuentes de energía renovables y no a su arrendamiento a terceros. Respecto de las filiales, la DGT considera que éstas no son los sujetos pasivos del impuesto que han invertido en los equipos e instalaciones, de modo que éstos no forman parte de su activo material. Siendo así, las mencionadas filiales no podrían aplicar la deducción por inversiones medioambientales respecto de los equipos e instalaciones que exploten en régimen de arrendamiento.

Impuesto sobre Sociedades. Residencia fiscal en España

Consulta de 15 de septiembre de 2008 (V1704-08)

Se consulta si los inversores en una *limited partnership* que residen en un paraíso fiscal se podrían considerar residentes en España en aplicación de lo previsto en el artículo 8 del TRLIS por el mero hecho de participar indirectamente, a través de la *limited partnership* y varias sociedades holandesas intermedias, en una ETVE española cuyo principal activo es una participación en un grupo de sociedades no residentes en España. Se parte de la premisa de que el hipotético inversor radicado en un paraíso fiscal solamente tiene una conexión con el territorio español por su participación indirecta en la ETVE y que las participaciones tenidas por ésta en las entidades operativas no residentes cumplen los requisitos establecidos en el artículo 117 del TRLIS para que las rentas procedentes de esas participaciones estén exentas en España.

Entiende la DGT que cuando la ETVE residente en territorio español no desarrolla una actividad económica diferente de la mera tenencia de participaciones en entidades no residentes (como ocurre en el caso consultado), la presunción establecida en el artículo 8 del TRLIS exige valorar si sus activos principales, directa o indirectamente, consisten en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español. Es decir, la norma exige analizar no sólo los bienes o derechos poseídos de manera directa, sino también aquéllos de los que se sea titular de manera indirecta, esto es, a través de entidades participadas o interpuestas que posean bienes o derechos ubicados en territorio español, como fuentes de rentas.

Precisamente, este análisis aplicado al caso consultado determinaría que la sociedad consultante no tiene sus activos principales, directa o indirectamente, situados en territorio español, sino situados en el extranjero a través de las participaciones que constituyen su activo. Esto significa que ninguno de los socios de la consultante se encontrará en el ámbito de aplicación de la presunción señalada, por cuanto que, además, la tributación en territorio español de las rentas procedentes de las entidades participadas en el extranjero no se altera respecto de la que resultaría de considerar a tales inversores radicados en paraísos fiscales residentes en territorio español.

Impuesto sobre Sociedades. Exenciones. Artículo 21 del TRLIS. Impuesto de naturaleza idéntica o análogo

Consulta de 4 de septiembre de 2008 (V1650-08)

Se plantea la posibilidad de aplicar el artículo 21 del TRLIS a los dividendos procedentes de la participación en una sociedad marroquí, que aun cuando tributará en Marruecos por un impuesto análogo o equivalente al Impuesto sobre Sociedades español, es probable que esté exonerada del impuesto marroquí hasta el año 2010 (al desarrollar determinado tipo de actividades agrícolas). Sin embargo, también podría ocurrir que la indicada sociedad no gozase de exención como

consecuencia de haber prestado algún servicio de carácter no agrícola o de haber percibido otro tipo de rentas (derivadas de activos financieros, por ejemplo).

En la medida en que (i) el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Marruecos resulte de aplicación a la entidad en cuestión por tratarse de una sociedad de nacionalidad marroquí que va a tributar por un Impuesto sobre Sociedades, si bien en un régimen especial de exención temporal, y dado que (ii) el citado Convenio contiene cláusula de intercambio de información, ha de entenderse que se cumpliría el requisito de que esa sociedad participada esté sometida a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español, en el sentido del artículo 21 del TRLIS.

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Fusión simplificada y participaciones circulares. Motivos económicos válidos

Consulta de 12 de septiembre de 2008 (V1662-08)

La entidad consultante A, residente en España, es dominante de un grupo de consolidación fiscal. En el año 2003 adquirió el 100% del capital de la entidad B a una entidad residente en Luxemburgo, cuyo activo está constituido casi en su totalidad por el 4,76% del capital de la entidad A.

Se pretende realizar una fusión impropia por la cual la entidad B sería absorbida por A, amortizándose con posterioridad las acciones propias recibidas por ésta con ocasión de la fusión.

La DGT considera que esta operación no podrá ampararse en el régimen fiscal especial al carecer de motivos económicos válidos.

La ausencia de actividad económica en la entidad absorbida junto con la naturaleza del patrimonio de esta última (participación en la absorbente) indican, a juicio del centro directivo, que la operación planteada no supone una reestructuración de las actividades económicas de las entidades que participan en la fusión, sino que tiene como finalidad la adquisición de acciones propias para su amortización eludiendo de esta forma la tributación que correspondería a este tipo de operaciones.

Impuesto sobre Sociedades. Escisión total con posterior transmisión de las acciones de las entidades beneficiarias. Régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Motivos económicos válidos

Consulta de 8 de octubre de 2008 (V1787-08)

Se consulta sobre la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS a una operación de escisión total en virtud de la cual una entidad separará su patrimonio en tres bloques que se atribuirán a tres nuevas entidades beneficiarias, en las que los socios de la entidad escindida participarán de manera proporcional.

Según la consulta, con esta forma de escisión se facilita la posible desvinculación definitiva entre las dos familias que en la actualidad participan en la entidad consultante si, en el futuro, cada grupo familiar compra al otro su participación en una de las entidades beneficiarias, de manera que cada una de ellas pertenezca íntegramente a un grupo familiar.

Señala la DGT que, en el caso formulado, la operación de escisión total unida a la posterior transmisión de participaciones entre los socios de la compañía escindida conseguiría el reparto del haber social de la entidad entre sus socios, beneficiándose de la tributación prevista para las reestructuraciones empresariales cuando, por el contrario, no se cumplirían los requisitos exigidos para ello, esto es, que cuando haya dos o más entidades adquirentes y se atribuyan las participaciones en proporción distinta a la tenida por los socios en la entidad escindida los patrimonios escindidos formen ramas de actividad.

Por tanto, en la medida en que el verdadero objetivo de la operación sea conseguir un reparto del haber social por las discrepancias existentes entre los socios, no resultará de aplicación el régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

En similares términos se pronuncia la consulta de 7 de julio de 2008 (V1428-08).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario

Consulta de 18 de julio de 2008 (V1491-08)

Las entidades españolas que actúan como depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de esos valores están obligadas a retener sobre los rendimientos del capital mobiliario procedentes de tales valores y, a tal efecto, la base de retención está constituida por el importe íntegro del dividendo satisfecho en origen.

Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen especial del grupo de entidades. Sociedad dominante. Requisitos

Consulta de 27 de octubre de 2008 (V1931-08)

La entidad consultante adquiere, en el momento de la constitución, el 75% de las participaciones representativas del capital social de una entidad A en el ejercicio 2008, con el objeto de optimizar la estructura de capital de la consultante mediante la generación de recursos propios. Para ello, se pretende vender los inmuebles de la consultante a la nueva entidad A con arrendamiento posterior a la propia consultante.

El control político de la entidad A se ejercería por los minoritarios, ya que sus participaciones en la entidad le confieren un 25% del capital social, y sin embargo, un 75% de los derechos de voto. La consultante, por su parte, poseerá participaciones que representan un 75% del capital social de A pero un 25% de sus derechos de voto, es decir, existe una limitación de los derechos de voto en virtud de cláusulas estatutarias o pactos entre socios.

Se consulta sobre la inclusión de la entidad A en el grupo fiscal del IVA de la consultante.

Señala la DGT que una sociedad como la entidad A objeto de consulta que, teniendo la condición de empresario o profesional, está participada en un 75% de su capital social por la entidad consultante, podrá aplicar el régimen del grupo de entidades en su condición de entidad dependiente, siempre que este porcentaje suponga, como expresamente contempla la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que ambas entidades se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

Consulta de 4 de agosto de 2008 (V1633-08)

El capital social de la consultante pertenece a dos socios, cada uno de los cuales tiene una participación individual del 50%. La entidad tiene previsto realizar las siguientes operaciones:

Primera: Una ampliación de capital, con emisión de nuevas participaciones sociales, que serían suscritas íntegramente por un nuevo socio, y cubiertas mediante aportación dineraria. El nuevo socio tendría así más del 50% del capital social, se convertiría en socio mayoritario y obtendría, en consecuencia, el control de la consultante.

Segunda: Una reducción de capital con restitución de la totalidad de las aportaciones de los dos socios actuales, de forma que el nuevo socio quedaría como socio único de la consultante —con el 100% del capital social.

En relación con el análisis de la primera de las operaciones planteadas, la DGT entiende que la obtención del control de la sociedad por el nuevo socio cumple el hecho imponible regulado en el apartado 2, letra a) del artículo 108 de la LMV, por lo que estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), ya que concurren todos los requisitos exigidos por el precepto. En concreto, se trata de una adquisición de valores en el mercado primario como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma (en este caso, «mediante otra forma», pues los socios actuales no ejercerán sus derechos de suscripción preferente para que el futuro nuevo socio pueda suscribir la emisión).

En la operación de reducción de capital con restitución de la totalidad de las aportaciones a los dos socios actuales, de forma que el nuevo socio quedaría como socio único de la entidad, también concurren dos convenciones sujetas al ITPAJD, y también en este caso tributarán, una por la modalidad de operaciones societarias (OS), y la otra por la de TPO. Así, la reducción de capital

tributará por la modalidad de OS en concepto de disminución de capital, en tanto que el aumento del control sobre la sociedad por el nuevo socio estará sujeto a la modalidad de TPO en concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, en este caso por aplicación de lo dispuesto en el párrafo octavo del apartado 2.a) del artículo 108 de la LMV.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Canje de valores y aportaciones no dinerarias

Consulta de 15 de septiembre de 2008 (V1674-08)

Mediante un canje de valores, la consultante (C) va a adquirir el 100% de las participaciones sociales de otra sociedad (B) dedicada a la compraventa, arrendamiento y explotación de bienes inmuebles, cuyo activo, en más de un 50%, está constituido por inmuebles, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108.2 de la LMV.

En un canje de valores concurren dos adquisiciones de valores. Por una parte, la de la entidad que adquiere valores suficientes para obtener la mayoría de votos en la adquirida, o aumentar tal mayoría. Por otra parte, la de los socios de esta última, que reciben valores de la primera entidad a cambio de los que entregan.

Respecto de la primera de las adquisiciones descritas, la obtención del control total de la sociedad B por parte de la consultante se realiza en una operación de canje de valores (sujeta, por tanto, a la modalidad de OS) efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en el mercado primario. Por tanto, al tratarse de una transmisión de valores sujeta a OS, la operación no ha de tributar como transmisión patrimonial onerosa.

Respecto de la segunda de las adquisiciones descritas, en ella no concurren los requisitos exigidos por el artículo 108.2.a) de la LMV para que la operación deba tributar por la modalidad de TPO del ITPAJD, y ello porque en el momento de la adquisición la sociedad cuyos valores adquieren los socios ni tiene su activo constituido por bienes inmuebles ni en él se incluyen valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles (al menos no se indica tal circunstancia en el escrito de consulta).

En efecto, es la aportación no dineraria que realizan las tres personas físicas –el 100% del capital social de la Sociedad B– la que modifica la composición del activo de C (adquiere la titularidad de una sociedad cuyo activo sí está compuesto en más de un 50% por bienes inmuebles), pero ello se produce como consecuencia del canje de valores, es decir, «ex-post factum» –después del hecho– y no «ex-ante», lo que impide que pueda tenerse en cuenta a efectos de la aplicación del artículo 108 de la LMV, pues la situación que hay que tener en cuenta y valorar es la que exista en el momento anterior al de la realización de la operación a analizar y no la que resulte de dicha realización.

Operaciones financieras. Ley 23/2005. Aplicación del régimen fiscal a emisiones realizadas por fondos de titulización con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/2003

Consulta de 2 de octubre de 2008 (V1757-08)

Se consulta si el régimen fiscal especial establecido en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, resulta aplicable a las emisiones de valores negociados en mercados organizados realizadas con cargo a fondos de titulización anteriores a la entrada en vigor de la Ley 19/2003, de 4 de julio.

Señala la DGT que dado que la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2007 (la cual extendió la aplicación del régimen fiscal previsto en la Ley 19/2003 a las emisiones de valores cotizados realizadas con cargo a fondos de titulización, anteriores a la entrada en vigor de la Ley 23/2005) no establece ningún otro límite temporal, salvo el que se deriva de su propia entrada en vigor, cabe concluir que sus previsiones resultan de aplicación en relación con las emisiones cotizadas en mercados organizados realizadas con cargo a los fondos de titulización señalados en la norma, efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 23/2005, con independencia de que tales emisiones sean anteriores o posteriores a la entrada en vigor de la Ley 19/2003, ya que lo relevante es la fecha a partir de la cual se aplica el régimen fiscal especial a los valores procedentes de tales emisiones, es decir, 18 de noviembre de 2007.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Calificación jurídica de un *trust*

Consulta de 30 de octubre de 2008 (V1991-08)

La abuela de los consultantes, de nacionalidad panameña, falleció el día 15 de marzo de 2008 en Madrid. Los consultantes han recibido la visita de los protectores de un *trust* constituido en la isla de Guernsey (Reino Unido) hace más de diez años por la abuela para regular su herencia, los cuales les han informado que su abuela les designó beneficiarios de una serie de activos una vez aconteciera su fallecimiento, de forma que hasta ese momento la abuela era la única beneficiaria del *trust*.

Se consulta sobre la incidencia que pueda tener en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) el hecho de que los consultantes hayan sido designados beneficiarios del *trust* por su abuela con efectos desde la fecha de fallecimiento de esta última.

El centro directivo señala en primer lugar que la figura del *trust* no está reconocida por el ordenamiento jurídico español, dado que España no ha ratificado el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al *trust* y su reconocimiento.

Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los consultantes y su abuela a través del *trust* se consideran realizadas directamente entre una y otros.

Por consiguiente, el nombramiento de los consultantes como beneficiarios del *trust* constituido por su abuela con efectos desde la fecha de su fallecimiento conforma el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la Ley del ISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. En cuanto al devengo, el hecho imponible se entiende producido cuando fallece el causante, en este caso, la abuela de los consultantes.

UNIÓN EUROPEA*

1 · LEGISLACIÓN

Normas de contabilidad. Reclasificación de instrumentos financieros

Reglamento 1004/2008/CE de la Comisión de 15 de octubre de 2008 que modifica el Reglamento 1725/2003/CE, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la norma internacional de contabilidad 39 y a la norma internacional de información financiera 7 (DOUE de 16 de octubre de 2008)

Mediante este reglamento se modifican determinadas normas contables con motivo de la crisis financiera internacional, en concreto la norma internacional de contabilidad 39 (IAS 39) y la norma internacional de información financiera 7 (IFRS 7).

Estas modificaciones conceden a las empresas europeas el mismo grado de flexibilidad ya existente para las estadounidenses, autorizando la reclasificación de determinados instrumentos financieros, atendiendo al contexto actual de agitación financiera y al hecho de que tales instrumentos no se negocian o los mercados correspondientes han pasado a estar inactivos o se encuentran en serias dificultades.

Derecho laboral. Protección en caso de insolvencia

Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario (DOUE de 28 de octubre de 2008)

Esta Directiva tiene por objetivo codificar en un solo cuerpo legislativo las disposiciones sobre protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario establecidas en la

* Esta sección de Derecho de la Unión Europea ha sido coordinada por Edurne Navarro y en su elaboración han participado Elena García y Luis Moscoso del Prado, del Área de Procesal y Derecho Público de Uría Menéndez (Bruselas).