

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068447

DGT: 27-03-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0862/2018

SUMARIO:

Medios de prueba. Prueba de los datos declarados por otros contribuyentes, de los que depende el disfrute de un determinado beneficio fiscal. **IS. Amortización del inmovilizado inmaterial. Fondo de comercio financiero.** Disp. Transit. Vigésima Séptima Ley 27/2014 (Ley IS). Prueba de que la ganancia patrimonial obtenida por las personas físicas transmitentes se ha declarado. No existe una obligación de índole tributaria para que la persona física le aporte a la sociedad adquirente esta información, sin perjuicio de que esa actividad entre particulares se pueda desarrollar conforme al resto del ordenamiento jurídico, y le pueda ser aportada voluntariamente por dichas personas físicas, incluso porque se obligue a ello la persona física en el ámbito de su autonomía de voluntad, cuestión jurídico-privada que, en cualquier caso, excede de las competencias de este Centro Directivo. Además, procede tener en cuenta que la Administración tributaria no podría atender una petición de auxilio para que terceros como la sociedad reclamen de otros obligados tributarios datos tributarios propios de estos que se niegan a facilitárselos, dado el derecho de los mismos al carácter reservado de sus datos tributarios. **Carga de la prueba.** En este caso, corresponde a la sociedad al pretender la deducción de un gasto fiscal en la base imponible del IS; por tanto, no corresponde a la Administración tributaria obtener la información pretendida. Por otro lado, una vez cumplida su obligación derivada de la carga de la prueba por la sociedad, y para el caso de que el objeto del procedimiento inspector abarque este elemento de gasto del IS la Inspección, en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación, contrastaría los elementos probatorios de la entidad con los datos en poder de la Administración tributaria y, en su caso, determinaría la cuantía de ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del IRPF correspondiente a aquellas personas físicas.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), disp. trans. vigésima séptima.

Ley 58/2003 (LGT), art. 88.

Descripción sucinta de los hechos:

Sociedad Limitada surgida en 2012 de una fusión, de la que resulta un fondo de comercio financiero amortizado contablemente, que se plantea deducir fiscalmente en base a la Disposición transitoria 27ª de la ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Dicha Disposición dispone que el requisito de su apartado 1 letra a) se entiende cumplido mediante prueba de que la ganancia patrimonial obtenida por las personas físicas que cita se ha integrado en la base imponible del IRPF. En consecuencia, ha solicitado de los anteriores socios personas físicas información sobre la integración en la base imponible del IRPF de la ganancia patrimonial, de forma parcial o total, no teniendo respuesta escrita sobre dicha integración.

Cuestión planteada:

El consultante desea saber: a) si la información solicitada a las personas físicas es de obligado suministro por estas; b) si puede requerir a la Administración Tributaria su auxilio para que le sea proporcionada dicha información; c) si en caso de una inspección tributaria la Administración Tributaria puede obtener la información; d) si existe algún procedimiento para obtener dicha información; e) si se deduce fiscalmente la amortización del fondo de comercio financiero en base a una información de carácter verbal y posteriormente la Inspección determina la incorrección de dicha deducibilidad, ¿existe eximente de responsabilidad por infracción tributaria si prueba las gestiones realizadas para la obtención de la información sin lograrla?

Contestación:

Como cuestión preliminar, debe advertirse que la presente consulta vinculante solo puede referirse a la situación fiscal de la consultante correspondiente a períodos impositivos por el Impuesto sobre Sociedades cuyo plazo de declaración no hubiera finalizado al momento de formular su consulta, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT.

El consultante manifiesta que le es aplicable el régimen de deducción fiscal de la amortización del fondo de comercio que contempla la Disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE de 28), en adelante LIS, planteando diversas cuestiones entorno a la prueba que se contempla en el número 2º de la letra a) del apartado 1 de la Disposición transitoria citada.

Dispone dicha Disposición transitoria:

“Disposición transitoria vigésima séptima. *Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.*

1. No obstante lo establecido en el artículo 78 de esta Ley, en el supuesto de operaciones acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por ciento, el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un período impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en esta letra a) se entenderá cumplido:

1.º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente, procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el contribuyente pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

2.º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El requisito establecido en esta letra b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del activo fijo adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 12 de esta Ley, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley.

El importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere esta Disposición se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación.

2. El régimen previsto en el apartado anterior resultará igualmente de aplicación al importe de las diferencias a que se refiere su párrafo primero, generadas con ocasión de las operaciones realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015.”

No se va a entrar a valorar si la consultante cumple los requisitos para la deducción del gasto fiscal contemplado en la Disposición transitoria transcrita. Solo se va a dar respuesta a las cuestiones que entorno a la prueba plantea el interesado en la medida que es una cuestión que excede las competencias de este centro Directivo correspondiendo, en su caso, a la Administración tributaria competente dicha valoración.

La primera cuestión que plantea la consultante es si las personas físicas a las que solicitó información sobre la integración en su base imponible del IRPF de la ganancia patrimonial obtenida al transmitir su participación a la entidad adquirente, están obligadas a facilitarle tal información.

La normativa tributaria contempla como obligación la aportación de dicho tipo de información cuando es la Administración tributaria la destinataria de la misma, no cuando lo es otro particular. En este sentido indica el artículo 29.2.f) de la LGT, concerniente a las obligaciones tributarias formales:

“2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

(...)”

Por tanto, no existe una obligación de índole tributaria para que la persona física le aporte la información que le solicita la consultante. Sin perjuicio de que esa actividad entre particulares se pueda desarrollar conforme al resto del ordenamiento jurídico, y le pueda ser aportada voluntariamente por dichas personas físicas, incluso porque se obligue a ello la persona física en el ámbito de su autonomía de voluntad, cuestión jurídico-privada que, en cualquier caso, excede de las competencias de este Centro Directivo.

La segunda cuestión que plantea la consultante es si, ante la negativa de las personas físicas a proporcionar dicha información, puede requerir a la Administración tributaria su auxilio para que le proporcionen aquellos dicha información.

Debe recordarse el tenor del artículo 34.1.i) de la LGT, relativo a los derechos y garantías de los obligados tributarios:

“1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(...)

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

(...)”

En consecuencia, la Administración tributaria no podría atender una petición de auxilio para que terceros como la consultante reclamen de otros obligados tributarios datos tributarios propios de estos que se niegan a facilitárselos, dado el derecho de los mismos al carácter reservado de sus datos tributarios.

La tercera cuestión que plantea la consultante es si en caso de soportar una inspección tributaria la Administración Tributaria puede obtener la información que necesita para la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio.

Debe aclararse que la carga de la prueba corresponde en este caso a la consultante al pretender la deducción de un gasto fiscal en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por tanto, no corresponde a la Administración tributaria obtener la información pretendida.

En este sentido puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2015 (Sala de lo C.-A. Sec. 2ª, r. c. 852/2012, F. D. 3º y 4º) que en relación con el artículo 103.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, precepto que constituye precedente legislativo de la Disposición transitoria arriba transcrita, dice:

“Pues bien, respecto al cumplimiento de estos requisitos, figura en el expediente --en los informes y acuerdos de liquidación-- que "no consta acreditado el cumplimiento de los requisitos del artículo 103.0LIS sobre la tributación efectiva en España de las plusvalías por parte de los antiguos accionistas, en la medida en que dicha prueba fuese exigible al obligado tributario".

En cambio, la reclamante sostiene en el expediente que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 103.3 de la LIS .

Al respecto hay que señalar que, según consta en el expediente, los antiguos accionistas de L. S. S.A., eran en cuanto al 50% del capital social, residentes en España (2 personas físicas y 1 persona jurídica), y, en cuanto al restante 50% del capital social, no residentes en España (1 sociedad civil residente en Francia y 1 sociedad mercantil residente en Suiza).

En el expediente figura que la interesada no ha acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 103.3 de la LIS. Respecto al requisito establecido en la letra a) es claro que el 50% de la participación fue adquirida por el Grupo S. a entidades no residentes en territorio español y no consta acreditado por la interesada a lo largo de las actuaciones que el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior haya tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación; no existe ninguna evidencia ni indicio que permita confirmar que las plusvalías atribuibles a los socios no residentes (50% del capital social) hayan tributado en España, tal y como exige el artículo 103.3LIS .

(...)

Por otra parte, es de señalar que incluso respecto a esas adquisiciones del 50% de la participación a personas físicas y jurídicas residentes en España, no se ha probado que se haya producido la tributación en España, como resulta con toda evidencia de lo dicho por la sentencia --fundamento de derecho octavo--.”

No obstante, una vez cumplida su obligación derivada de la carga de la prueba por la consultante, y para el caso de que el objeto del procedimiento inspector abarque este elemento de gasto del impuesto sobre Sociedades regulado por la Disposición transitoria ya citada, la Inspección en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación contrastaría los elementos probatorios de la consultante con los datos en poder de la Administración tributaria y, en su caso, determinaría la cuantía de ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del IRPF correspondientes a aquellas personas físicas.

La cuarta cuestión que plantea la consultante es si existe algún procedimiento para obtener la información que pretende.

Es doctrina reiterada de este Centro Directivo, (consultas vinculantes V1735-10, V1796-12 y V1032-13, entre otras), lo siguiente:

“Por lo que se refiere a la justificación por parte de la entidad consultante de que la ganancia patrimonial de los socios se ha integrado en su base imponible, ésta es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que

estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia con todo lo anterior, este Centro Directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la integración de la ganancia patrimonial en la base imponible de los socios ya que no están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación.”

La última cuestión que plantea la consultante es que si se deduce fiscalmente la amortización del fondo de comercio financiero en base a una información de carácter verbal y posteriormente la Inspección determina la incorrección de dicha deducibilidad, ¿existe eximente de responsabilidad por infracción tributaria si prueba las gestiones realizadas para la obtención de la información respecto de la integración en la base del IRPF de las personas físicas transmitentes de las participaciones, sin lograrla?

El artículo 179 de la LGT regula el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, estableciendo:

“1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.”

En tal sentido, no habrá lugar a responsabilidad cuando se produzcan los supuestos establecidos en el apartado 2, sin perjuicio de la posibilidad de regularización voluntaria establecida en el apartado 3 de dicho precepto antes del inicio del procedimiento inspector o de cualquier otra actuación administrativa de las recogidas en el párrafo segundo del artículo 27.1 de la LGT.

Por otra parte, debe señalarse que no corresponde a este Centro Directivo valorar la existencia o no de responsabilidad tributaria, sino que corresponderá en cada caso a la Administración gestora previo análisis y valoración de las circunstancias presentes en cada supuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.