



KNOW

Compendio fiscal 2017 Jurisprudencia y Doctrina administrativa

Selección de las sentencias y resoluciones de tribunales de carácter fiscal y consultas tributarias, analizadas y publicadas en las Revistas KNOW de KPMG Abogados, correspondientes al año 2017.

kpmgabogados.es





Índice

Jurisprudencia

Impuesto sobre Sociedades (IS)

- Régimen fiscal español de amortización del fondo de comercio financiero: ¿ayuda de Estado? (STJUE 21/12/2016) 12
- Contabilizar como ingreso el precio de la cesión de la opción de compra en el ejercicio en que se ejercite, o al vencimiento, no contraviene los *principios de imagen fiel y de prudencia* (STJUE 15/06/2017) 13
- Deducción por I+D+i. Determinación de la base de deducción (STS 02/02/2017) 14
- Determinación de la base de deducción de los gastos de propaganda o publicidad en supuestos de publicidad mixta (STS 13/07/2017) 15
- Transmisiones de participaciones dentro de un grupo. Deducibilidad de la amortización del fondo de comercio y deducción por implantación de empresas en el extranjero (SAN 31/10/2016) 16
- Válida utilización de medios alternativos a la factura para acreditar el valor de adquisición de un inmueble (SAN 27/07/2017) 16
- Gastos por “atenciones varias”: la prueba de que son gastos ajenos a la actividad corresponde a la Inspección, salvo patente desproporción (STSJ Cataluña 15/06/2017) 17

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- La indemnización mínima por cese del alto directivo está exenta (SAN 08/03/2017) 18
- El pago al administrador por su cese en la empresa no es un rendimiento irregular (SAN 15/03/2017) 18
- Exención en el IRPF de la prestación por maternidad abonada por el INSS (STSJ Madrid 29/06/2017) 19

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

- Directiva Matriz-filial y doctrina de los actos propios de la Administración (STS 24/01/2017) 19
- Cambio de criterio en la AN respecto del cómputo de intereses de demora (SAN 28/10/2016) 20

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

- Procedente indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado al aplicar una normativa del ISD contraria al Derecho de la UE (STS 17/10/2017) 21
- Negligencia profesional de una Notaria por autorizar una escritura sin los requisitos necesarios para que su cliente pudiera acogerse a un beneficio fiscal (SAP Madrid, de 19/07/2017) 22

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- El *principio comunitario de igualdad de trato* no se opone a que el suministro de libros digitales por vía electrónica no se beneficie de la aplicación del tipo reducido de IVA (STJUE 07/03/2017) 23
- El TJUE limita la exención del IVA a las AIEs cuyos miembros desarrollen actividades aseguradoras o financieras (SSTJUE 29/09/2017) 23
- Interpretación del TJUE acerca de la calificación de la entrega de vehículos en virtud de un contrato de arrendamiento-venta en relación con las operaciones gravadas por el IVA (STJUE 04/10/2017) 24

Impuestos Locales (IILL)

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

- El TC declara inconstitucional parte de la norma foral del IIVTNU en Guipúzcoa (STC 16/02/2017) 25
- El TC declara inconstitucional parte de la norma foral del IIVTNU en Álava (STC 01/03/2017) 26
- El TC anula parcialmente la regulación del Impuesto estatal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (STC de 11/05/2017) 26
- Corresponde al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación (STSJ Madrid 19/07/2017) 27

Tasas

Tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas

- Procedente anulación de una tasa municipal al incurrir en un supuesto de interdicción de la doble imposición con un impuesto autonómico (STSJ Cataluña 30/06/2017) 28

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

- Toda solicitud de intercambio de información debe cumplir el requisito de “pertinencia previsible” (STJUE 16/05/2017) 29
- Se declara inconstitucional la “amnistía fiscal” aprobada en 2012 (STC 08/06/2017) 30
- La ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad determina que el TS anule el acuerdo sancionador (STS 22/12/2016) 31
- Para que la dilación pueda imputarse al obligado tributario, en el sentido de excluirla del plazo de duración máxima del procedimiento inspector, se precisa la concurrencia de un elemento teológico o finalista (STS 23/01/2017) 32
- El TS admite como válida la “lista *Falciani*” como prueba de delito fiscal (STS 23/02/2017) 32
- Operar a través de sociedades interpuestas sin eludir impuestos descarta la imputación penal (STS 27/04/2017) 33
- Naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita (STS 29/06/2017) 34
- Con carácter general, no pueden aportarse pruebas en vía económico-administrativa que debieron ser aportadas en vía de comprobación, si bien esto no conlleva que se deniegue la aportación de nuevos elementos cuando los primeros no fueron tomados en consideración por el Tribunal (SAN 16/11/2016) 34
- La utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso (SAN 17/11/2016) 35
- La Justicia ampara el derecho de acceso a la información relativo a la tramitación de las normas, cuando su publicación se retrasa injustificadamente en el tiempo (Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo 17/10/2017) 35

Doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Impuesto sobre Sociedades (IS)

- Deducción por cine en el IS: un caso donde el TEAC la rechaza (RTEAC 05/07/2017) 38

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- Es improcedente que la Administración, a efectos de calcular una ganancia patrimonial, considere como valor de adquisición cero euros aunque el contribuyente no aporte documentación (RTEAC 02/02/2017) 39
- Iniciado un procedimiento, no cabe la reducción sobre el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda si no se ha declarado previamente el rendimiento (RTEAC 02/03/2017) 40
- El TEAC confirma en unificación de criterio que la prestación por maternidad no está exenta del IRPF (RTEAC 02/03/2017) 40
- Invitaciones a facultativos a congresos por farmacéuticas. El TEAC opina sobre retenciones (RTEAC 04/04/2017) 41
- Criterio del TEAC para indemnizaciones por cese en la actividad profesional (RTEAC 08/06/2017) 42
- La renta obtenida por la separación de socio y amortización de acciones mediante reducción de capital debe calificarse como ganancia o pérdida patrimonial (RTEAC 11/08/2017) 43
- El TEAC fija criterio sobre la imputación temporal en el IRPF de los atrasos salariales satisfechos por el FOGASA (RTEAC 02/11/2017) 43

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- Modificación de la base imponible por créditos incobrables. Incumplimiento del plazo de comunicación a la AEAT (RTEAC 24/11/2016) 44
- Responsabilidad solidaria del destinatario en una operación sujeta al IVA (RTEAC 20/12/2016) 45
- Gastos por hostelería, desplazamiento o viajes: vinculación objetiva de la deducción en IVA, al IRPF o al IS (RTEAC 26/01/2017) 45
- El TEAC unifica criterio respecto a la determinación del inicio del periodo ejecutivo por falta de inclusión de la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación, en la declaración-liquidación correspondiente (RTEAC 28/09/2017) 46
- Se ocasiona un grave perjuicio al interesado en el procedimiento cuando la Hacienda estatal, aun aceptando la conclusión de la Hacienda autonómica, no fundamenta jurídicamente su decisión (RTEAC 23/10/2017) 47

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

- El TEAC unifica criterio: tipo reducido para la transmisión del suelo por un ayuntamiento a personas físicas titulares del derecho de superficie que fue inicialmente otorgado a una cooperativa para la construcción de viviendas (RTEAC 24/05/2017) 48
- No es susceptible de evaluación a efectos del IAJD el otorgamiento de escritura de tasación a efectos de subasta (RTEAC 10/10/2017) 48

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

– La contestación de las consultas vincula a la Inspección, los órganos de gestión y a las Comunidades Autónomas aun cuando hablemos de tributos cedidos (RTEAC 24/11/2016)	49
– Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos tributarios aparentes. No cabe imponer sanción por ausencia de autoliquidación (RTEAC 15/12/2016)	49
– Cuándo procede inadmitir una solicitud de aplazamiento tributario y cuándo denegarla: unificación de criterio bajo la normativa vigente a 31/12/2016 (RTEAC 23/02/2017)	50
– Rectificación de las BINs declaradas: es una opción que no puede modificarse (RTEAC 04/04/2017)	50
– El TEAC unifica criterio posibilitando la aplicación de la reducción del 25% de la sanción cuando el ingreso del importe restante de la misma se realice mediante compensación (RTEAC 28/04/2017)	52
– El TEAC unifica criterio: inexorablemente, si no se paga el recargo ejecutivo notificado con la providencia de apremio han de considerarse vencidas el resto de fracciones pendientes (RTEAC 28/04/2017)	52
– Reducción de sanción tributaria por conformidad: el TEAC amplía los supuestos de aplicación (RTEAC 08/06/2017)	53
– Procedimiento sancionador. La culpabilidad no puede apreciarse atendiendo exclusivamente a especiales circunstancias subjetivas (RTEAC 20/07/2017)	54
– Sanciones por facturas falsas: atención a los recientes pronunciamientos del TEAC (RRTEAC 20/07/2017)	54
– Requisitos necesarios para motivar el elemento subjetivo de la declaración de responsabilidad en un supuesto de ocultación de bienes del deudor (RTEAC 28/09/2017)	56
– Requisitos de validez de las notificaciones de la deuda aduanera realizadas al importador y al representante aduanero, actuando bajo representación indirecta (RTEAC 23/10/2017)	56
– Validez de las pruebas indiciarias y presunciones para acreditar que el responsable solidario conocía o debía conocer el posible perjuicio para la Hacienda Pública (RTEAC 26/10/2017)	57

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sociedades (IS)

– Aclaración de diversas cuestiones sobre la reserva de capitalización (CV4962-16 y CV4956-16, de 15/11/2016)	59
– Deterioros de participadas. Cese de EP y de UTEs. Nuevos criterios de la DGT tras el RDL 3/2016 (CV0155-17, de 24/01/2017)	60
– Los gastos promocionales no están afectados por la limitación prevista para las atenciones a clientes (CV0242-17, de 31/01/2017)	60

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

– No está exenta en el IRPF la ganancia derivada de la dación en pago si la deuda no se contrajo con una entidad de crédito (CV4533-16, de 20/10/2016)	61
– Plan de entrega de acciones constituido bajo normativa francesa (FCPE) (CV4547-16, de 24/10/2016)	61
– Nueva fiscalidad de la transmisión de los derechos de suscripción preferente (CV5377-16 y CV5378-16, de 20/12/2016)	62
– La DGT aclara diversas cuestiones sobre la operativa de los traspasos en las operaciones de fusión entre un fondo y una SICAV (CV0828, de 03/04/2017)	62
– El teletrabajo se entiende realizado donde esté físicamente el trabajador (CV0906-17, de 11/04/2017)	63

- La prestación por maternidad no está exenta de tributación (CV0964-17, de 18/04/2017) 64
- Tratamiento del arrendamiento de vivienda a personas jurídicas para la utilización por empleados (CV0983-17, de 20/04/2017) 64
- El régimen de impatriados se mantiene aunque se cambie de trabajo (CV1053-17, de 04/05/2017) 65
- La DGT se pronuncia sobre la reducción del 30% en rendimientos del trabajo plurianuales (CV2070-17, de 02/08/2017 y CV2081-17, de 03/08/2017) 65
- Los intereses correspondientes a devoluciones de la AEAT tributan como ganancia patrimonial (CV2080-17, de 03/08/2017) 66

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

- Prestaciones derivadas de un plan de pensiones satisfechas a un no residente (CV2094-17, de 04/08/2017) 67

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

- Para determinar la normativa de las CCAA aplicable a la sucesión de un no residente deben considerarse las posibles participaciones indirectas, a través de *holding*, en empresas domiciliadas en España (CV1345-17, de 01/06/2017) 67
- Tratamiento fiscal de la donación de sociedad de padres a hijos en dos tramos para cumplir los requisitos de empresa familiar (CV2417-17, de 27/09/2017) 68

Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

- Exenciones. El ejercicio de funciones de dirección en una sociedad operativa de un grupo familiar puede facultar para la aplicación de la exención en la entidad holding (CV4970-16, de 16/11/2016) 68
- Si un no residente deposita en España acciones cotizadas extranjeras debe tributar en el IP (CV2380-17, de 19/09/2017) 69

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- Nuevo criterio de la DGT en cuanto a la comercialización de bonos canjeables (*vouchers*) (CV4568-16, de 26/10/2016) 69
- Subastas electrónicas: ¿cómo tributan? (CV1458-17, de 07/06/2017) 70
- Suministro Inmediato de información (SII) (CV1588-17, de 20/06/2017) 71
- Si una sucursal asume el riesgo económico de su actividad, no haciéndolo la matriz, no se produce una identidad del sujeto pasivo, a efectos del IVA (CV1704-17, de 30/06/2017) 71
- La DGT cambia de nuevo el criterio en relación con la sujeción a IVA de la asistencia jurídica gratuita (CV1706-17, de 30/06/2017) 72
- Supuesto de transmisión de un negocio de banca de inversión en varias fases, comprendiendo una unidad económica autónoma: no sujeción al IVA (CV2203-17, de 04/09/2017) 72
- Determinación del lugar de realización del servicio en asesoramiento fiscal prestado desde despacho español a despacho norteamericano, relativo a clientes finales en España (CV2306-17, de 12/09/2017) 73

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

- La aceptación de la hipoteca unilateral no tiene contenido valuable diferente al de la garantía que se constituyó previamente, por lo que no cabe tributar de nuevo por Actos Jurídicos Documentados (CV4739-16, de 10/11/2016) 74

Impuestos Locales (IILL)

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

- Plusvalía municipal. Legitimidad del comprador que soporta el IIVTNU para recurrir contra la liquidación (CV0549-17, de 17/03/2017) 74

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios 75

- El desconocimiento de que los bienes se encuentran en el extranjero no exime de la obligación de presentar el modelo 720 pero sí la imposición de sanción por no hacerlo (CV3808-16, de 09/08/2016) 75
- Efectos sancionadores derivados de la presentación del modelo 720 fuera de plazo (CV1434-17, de 06/06/2017) 75



Jurisprudencia

Jurisprudencia

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

Régimen fiscal español de amortización del fondo de comercio financiero: ¿ayuda de Estado?

Sentencia del TJUE de 21/12/2016. Asuntos acumulados C-20/15P y C-21/15P

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado Sentencia el 21 de diciembre de 2016 en los asuntos acumulados C-20/15P y C-21/15P considerando equivocado el planteamiento del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) cuando en las Sentencias de instancia, de 7 de noviembre, no interpretó correctamente el requisito del carácter selectivo de las ayudas de Estado, que le obligaba a comprobar si la Comisión había demostrado el carácter discriminatorio del régimen español de deducción de las adquisiciones de participaciones en sociedades extranjeras. En consecuencia, el TJUE devuelve el asunto al TGUE que deberá analizarlo de nuevo pero, esta vez, teniendo en cuenta el criterio fijado por el TJUE.

El TJUE recuerda que el único parámetro pertinente para demostrar el carácter selectivo de una medida fiscal nacional consiste en comprobar si ésta puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable en relación con el objetivo del régimen fiscal general de que se trate y que, de este modo, están sujetas a un trato diferenciado que puede calificarse de discriminatorio. Contrariamente a lo declarado por el TGUE, no se deriva de la jurisprudencia que, con objeto de demostrar el carácter selectivo de una medida nacional, la Comisión esté en cada caso obligada a identificar una categoría particular de empresas que sea la única que disfruta de la medida.

El TJUE señala que la Comisión basó el carácter selectivo de las medidas en el hecho de que establecen una excepción al régimen general español del Impuesto sobre Sociedades y discriminan entre empresas que se encuentran en una situación comparable en relación con el objetivo perseguido por ese régimen. En efecto, las sociedades residentes españolas que adquieren una participación en otra sociedad residente no pueden acogerse a la ventaja fiscal que confiere la medida controvertida. En cambio, el beneficio se reserva únicamente a las **empresas que efectúan una adquisición de participaciones de, al menos, el 5% en una empresa extranjera.**

Por consiguiente, el TJUE considera que el TGUE incurrió en error de Derecho dado que, sin haber comprobado si la Comisión había demostrado el carácter discriminatorio de la medida en cuestión, concluyó que no existía selectividad de la medida ya que la Comisión no había identificado una categoría particular de empresas que fuera la única favorecida por la medida fiscal en cuestión.

Adicionalmente el TJUE declara que el TGUE incurrió en error de Derecho al aplicar la jurisprudencia relativa a las ayudas a la exportación y al haber introducido una distinción artificial entre las ayudas a la exportación y las ayudas a la exportación de capitales. En efecto, de acuerdo con lo planteado por el Abogado General, esa jurisprudencia no puede entenderse en el sentido de que el carácter selectivo de una medida nacional deba derivar necesariamente de que ésta beneficie únicamente a las empresas exportadoras de bienes y servicios. Por el contrario, una medida como la controvertida, que pretende favorecer las exportaciones, puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones transfronterizas en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario de que se trate, y llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza en el territorio nacional.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Aunque el TJUE cuando anula una sentencia del TGUE está facultado para resolver él mismo definitivamente el litigio, en este caso, mediante esta Sentencia de 21 de diciembre de 2016, anula ambas Sentencias del TGUE y le reenvía los asuntos para que, vinculado por la resolución adoptada en casación, continúe con el procedimiento y resuelva entrando a examinar todos los motivos invocados en los recursos, y decidiendo acerca de si las empresas que no reunían los requisitos para conseguir la ventaja fiscal concedida por la medida controvertida se encontraban, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario en cuestión, en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las empresas favorecidas por esa medida.

El TJUE ha considerado equivocado el planteamiento del TGUE en cuanto a la no consideración del fondo de comercio financiero como ayuda de Estado, por no haber interpretado correctamente el requisito del carácter selectivo de las ayudas de Estado.

PRINCIPIOS DE IMAGEN FIEL Y DE PRUDENCIA

Contabilizar como ingreso el precio de la cesión de la opción de compra en el ejercicio en que se ejercite, o al vencimiento, no contraviene los principios de imagen fiel y de prudencia.

Sentencia del TJUE, Sala Novena, de 15/06/2017. Asuntos acumulados C-444/16 y C-445/16

Se plantea **cuestión prejudicial** ante el TJUE para que determine si los **principios de imagen fiel y de prudencia** establecidos, respectivamente, en el art. 2, apdo. 3 y en el art. 31, apdo. 1, letra c) de la **Directiva 78/660** deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un método de contabilización, según el cual una sociedad emisora de un derecho de opción sobre acciones puede contabilizar como ingreso el precio de la cesión de dicha opción durante el ejercicio contable en que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez. Ello en un litigio sobre el impuesto sobre sociedades belga de 2006 y 2008.

Pues bien, conforme a la **jurisprudencia de este Tribunal**, la observancia del *principio de imagen fiel* constituye el objetivo principal de la Directiva 78/660, conforme al cual **las cuentas anuales deben ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad** (STJUE de 3/10/2013. Asunto C-322/12).

En lo que atañe a los derechos de opción sobre acciones como los controvertidos, la referida Directiva no contiene ninguna indicación específica acerca del método según el cual ha de contabilizarse el precio de dichas opciones.

El hecho de que una sociedad que haya emitido un derecho de opción sobre acciones únicamente contabilice como ingreso el precio de la cesión de dicha opción, después de que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez, no es contrario al principio de prudencia. Dicho precio constituye la remuneración del riesgo asumido por la sociedad emisora mientras dure la opción. Por lo tanto, habida cuenta del *principio de prudencia*, la contabilización como ingreso de dicho precio tan sólo después de que sea posible determinar de manera definitiva si dicho riesgo, al que se halla estrechamente vinculado, se ha realizado o no, está justificada.

En lo relativo al **principio de imagen fiel** no puede excluirse que, cuando el precio de la cesión de la opción se contabilice como ingreso en el ejercicio durante el cual se emite el derecho de opción y antes de que éste se ejercite, o, en su caso, antes de su vencimiento, la contabilidad de las sociedades emisoras presente, en los ejercicios posteriores a la emisión del derecho de opción, un riesgo mayor que el que surge cuando la contabilización tiene lugar durante el ejercicio en el que la opción se ejercita o llega a su vencimiento. El riesgo que se corre debido al eventual aumento del valor de los títulos subyacentes a las opciones puede atenuarse, en realidad, con el importe del precio de la cesión de la opción, que constituye una remuneración de dicho riesgo. Por tanto, un método de contabilización como el controvertido no es contrario al **principio de imagen fiel**.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Así, el TJUE estima que los *principios de imagen fiel y de prudencia* establecidos, respectivamente, en los arts. 2.3 y 31.1 c), de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio, basada en el art. 50.2 g) TFUE, y **relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad**, en su versión modificada por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un método de contabilización según el cual una sociedad emisora de un derecho de opción sobre acciones puede contabilizar como ingreso el precio de la cesión de dicha opción durante el ejercicio contable en que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez.

A resaltar que el TJUE entra a resolver sobre cuestiones contables que afectan al impuesto sobre sociedades incluso cuando la normativa contable belga en cuestión no incorporó de forma literal las disposiciones de la Directiva 78/660.

Que una sociedad que haya emitido un derecho de opción sobre acciones únicamente contabilice como ingreso el precio de la cesión de dicha opción después de que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez, no es contrario al principio de prudencia.

Tribunal Supremo

DEDUCCIONES

Deducción por I+D+i. Determinación de la base de deducción.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 02/02/2017. Rec. 3857/2015

Este caso se centra en una regularización correspondiente a la **base de la deducción** y a la deducción resultante, por el concepto de actividades de investigación y desarrollo (I+D) generada en el año 2005 correspondiente a la actividad desarrollada en un centro tecnológico. En concreto, se trata de un complejo "Centro Tecnológico", con instalaciones físicamente aisladas del resto de los centros del Grupo, y donde se desarrolla la actividad investigadora.

El TS considera que pueden computarse en la base de la deducción por actividades de I+D **todos los gastos que resulten indispensables** para la misma, por las siguientes razones: (i) la actividad de investigación y desarrollo estaba definida en el art. 35 del RDLeg. 4/2004 (TRLIS) y el **gasto se considera vinculado a la misma cuando tiene relación con su desarrollo**, aunque afecte a dos o más proyectos de dicha naturaleza; (ii) los gastos a que se refiere el recurso, aunque en cierto modo sean comunes por referirse al propio mantenimiento del centro tecnológico, merecen ser considerados dentro de la noción expresada por el art. 35 TRLIS al **resultar indispensables para la actividad en él desarrollada**.

Como expresa y ejemplifica la parte recurrida, no se puede disponer de un laboratorio sin sistema anti-incendios o de extracción de humos y tampoco se puede negar la vinculación a la actividad I+D de los gastos relativos a la manipulación de productos nocivos o peligrosos o el control y tratamiento medioambiental.

Los gastos de mantenimiento del centro tecnológico de una empresa pueden acogerse a la deducción de I+D+i porque a pesar de ser comunes no dejan de ser indispensables.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

DEDUCCIONES

Determinación de la base de deducción de los gastos de propaganda o publicidad en supuestos de publicidad mixta.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13/07/2017. Rec. 1351/2016

Interpuesto recurso de casación por la Administración General del Estado contra una Sentencia de la AN que anuló la de instancia en favor de un grupo empresarial, la cuestión debatida consiste en determinar la base de deducción de los gastos de propaganda o publicidad en supuestos de **publicidad mixta**; esto es, cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad va más allá de la mera función publicitaria, al realizar, además, otras funciones diferentes a la simple divulgación de la marca o productos de la entidad y ligadas a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial.

El origen de la controversia parte de la liquidación por el IS, girada al citado grupo empresarial, correspondiente a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, y derivada de acta de disconformidad extendida por la Inspección de Hacienda del Estado, al haber apreciado que las sociedades del grupo habían realizado deducciones no procedentes por gastos de publicidad vinculados a los Programas de apoyo a ciertos acontecimientos de excepcional interés público -previstos, con carácter general, en el art. 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo-. La pretensión del obligado tributario es que los gastos en que incurrió por la adquisición de envases y embalajes comerciales que contienen sus productos (latas, tetrabricks, cajas de cartón o similares), que le suponen asumir una serie de costes consistentes, básicamente, en trabajos de diseño gráfico preparatorios de la inserción del logo del acontecimiento y en la adaptación de las líneas de producción o maquinaria específica de fabricación de dichos envases a fin de que la rotulación de los mismos incluya dichos logos junto con otra información no relacionada con el acontecimiento, se consideren como base de la deducción controvertida, lo que fue rechazado por el TEAC.

Entiende el TS que, en estos casos de **publicidad mixta** debe obrarse del siguiente modo:

- a) En los supuestos en los que es fácil separar los dos costes: (i) el de la parte del soporte cuya función es exclusivamente publicitaria y (ii) el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria, al obligado tributario se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte.
- b) En aquellos casos en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte es más complicada por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, al obligado tributario se le podrá aceptar como justificación suficiente que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Confirma el Alto Tribunal la **correcta actuación de la Administración Tributaria y del TEAC, en cuanto a las liquidaciones litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas, y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal**. En cambio, **la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad** que, según lo dispuesto en el art. 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento.

Concluye el TS estimando recurso de casación, **anulando la Sentencia recurrida** y desestimando el recurso contencioso-administrativo que fue interpuesto en el proceso de instancia.

No obstante, la Sentencia contiene un **Voto particular** de uno de los Magistrados de la Sala, en sentido contrario.

Dentro del gasto de soporte publicitario solo puede aplicar la deducción vinculada a programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público la parte del mismo que estrictamente tenga una función de publicidad.

Jurisprudencia (cont.)

Audiencia Nacional

PARTIDAS DEDUCIBLES

Transmisiones de participaciones dentro de un grupo. Deducibilidad de la amortización del fondo de comercio y deducción por implantación de empresas en el extranjero.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 31/10/2016. Rec. 477/2013

En este caso, la AN analiza en primer lugar, la posibilidad de que la deducción prevista en el art. 12.5 TRLIS pueda ser aplicada en el fondo de comercio generado en la adquisición de participaciones de empresas del mismo grupo. No obstante, recuerda que el objetivo de este incentivo fiscal es favorecer la internalización de las empresas. Como quiera que en el caso analizado las entidades no residentes siguen dependiendo del mismo grupo, no puede entenderse que con las operaciones de adquisición de las empresas del grupo se incrementara la implantación de la actora en el extranjero. Por tanto, la reordenación de la cartera efectuada en el ámbito del grupo es ajena a la finalidad prevista por el legislador.

Por otra parte, a efectos de la deducción por implantación de empresas en el extranjero aplicable en 2004, del art. 23 TRLIS, se exige, siguiendo la finalidad del beneficio fiscal, que la implementación en el extranjero de las empresas residentes en territorio español se realice mediante la constitución de sociedades filiales o accediendo a una participación significativa de las mismas. En el presente caso, como quiera que con anterioridad a la inversión ya se disponía de la mayoría de los derechos de voto no resulta procedente la aplicación de esta deducción.

BASE IMPONIBLE

Válida utilización de medios alternativos a la factura para acreditar el valor de adquisición de un inmueble.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 27/07/2017. Rec. 169/2014

Las cuestiones más polémicas que se plantean en este caso -que gira en torno a si son, o no, conformes a Derecho los acuerdos de liquidación y sanción relativos al IS de los ejercicios 2002 a 2004 de la entidad recurrente-, son las relativas a:

- **La depreciación de existencias de recambios de turismos y de vehículos industriales**, aplicada por la entidad en el ejercicio 2004:

La AN considera **lógicas** las **conclusiones** del **informe del auditor de cuentas** -admitido como prueba documental- en función de su razonabilidad en orden a la valoración del criterio utilizado para calcular la provisión, que constituye la premisa básica para la cuantificación de ésta y en el que, a través de la técnica del muestreo, se pone de manifiesto la **pérdida real de valor de los elementos** a los que se refiere la comprobación, al concurrir determinadas causas, entre ellas, la lenta rotación de los stocks. A diferencia de la Administración, señala la AN que **la recurrente cuantificó pérdidas reales** -no meras expectativas o riesgos de pérdidas- que se produjeron en el referido ejercicio.

No obstante, la AN también advierte que, dado que respecto de los recambios de turismos de dos de los almacenes correspondientes a ese ejercicio 2004 el dictamen concluye que *"la provisión calculada estaría sobrevalorada en un 13% del valor de la población analizada"*, debe reputarse procedente la regularización de aquélla en el porcentaje indicado.

- **La acreditación del valor de adquisición de los inmuebles transmitidos por otra entidad:**

En contra del parecer de la Inspección -que no considera acreditado tal valor- la AN señala que, aunque la entidad no haya podido presentar las facturas correspondientes a la adquisición de los inmuebles, sí ha aportado otros elementos probatorios que, valorados conjuntamente y teniendo presente que los valores de adquisición constaban en la contabilidad, no se discutieron en las inspecciones de 1980 a 1983, ni se comprobaron en la actualización de balances conforme al RD 7/1996.

Jurisprudencia (cont.)

Audiencia Nacional

Por ello, considera la AN que **el precio de adquisición utilizado por la sociedad para el cálculo del beneficio en la venta de los inmuebles es correcto**, en cuanto que se ha formado a partir del precio de compra teniendo en cuenta, además, las correspondientes inversiones y mejoras, actualizaciones y regularizaciones de valor legalmente establecidas.

- Por último, siguiendo la reciente línea jurisprudencial (SSTS de 31/01/2017 y de 13/04/2016) entiende la AN que el **acuerdo de sanción impuesto no cumple el estándar mínimo exigible en orden a la motivación de la culpabilidad**, al ser dicha motivación insuficiente, por lo que procede **anular la sanción impuesta**, al no haberse acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

Por todo ello, la AN estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acuerdo del TEAC impugnado, que **confirma por ser ajustado a Derecho, salvo en lo relativo a los extremos analizados**.

Aunque la entidad no aportó la factura de compra del bien inmueble, el valor de adquisición puede probarse mediante la contabilidad y por las actas de inspección incoadas por ejercicios anteriores en las que no se había cuestionado el valor que figuraba en contabilidad.

Tribunales Superiores de Justicia

PARTIDAS DEDUCIBLES

Gastos por “atenciones varias”: la prueba de que son gastos ajenos a la actividad corresponde a la Inspección, salvo patente desproporción.

Sentencia del TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15/06/2017. Rec. 50/2014

De entre las cuestiones planteadas en este recurso destaca la relativa a la **no admisión** como **gastos deducibles** de los importes por “*décimos de lotería*” y “*tarjetas de regalo de El Corte Inglés*”; respecto a los mismos, la Inspección considera que no están relacionados con la actividad económica de la entidad, al no acreditarse los destinatarios de estos regalos.

Siguiendo lo establecido en el art. 14.1 e) párrafo 2.º de la LIS (“*no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles e) Los donativos y liberalidades*” (...). *No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos o costumbres se efectúen respecto del personal de la empresa (...)*”) el TSJ de Cataluña entiende que **para que se admitan los gastos de lotería y gastos de Navidad como partidas deducibles deben estar claramente relacionados con la actividad de la empresa**; es decir, han de encontrar su causa en la actividad **constituyéndose así en costes de producción**.

El **criterio** de la Sala es que “*ha de partirse del principio consistente en que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad, y la incertidumbre probatoria en este extremo ha de perjudicar por tanto a la Administración, no obstante lo cual, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, ha de ser el interesado quien peche con la carga de desvirtuar la prueba de adverso mediante la oportuna contraprueba*”.

Concluye el TSJ de Cataluña **estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo** interpuesto contra la **resolución del TEAR controvertida, anulándola**, en el sentido de declarar **deducibles** los **gastos por atenciones varias** (facturas correspondientes a menús de Navidad y atenciones a trabajadores y clientes) por ser proporcionados a la cifra de negocios de la empresa en los ejercicios controvertidos y al número de personal fijo y no fijo que figura en las declaraciones. Por tanto, también **anula el acuerdo sancionador**.

“(…) salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad (...).”

Jurisprudencia (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Audiencia Nacional

EXENCIONES

La indemnización mínima por cese del alto directivo está exenta.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de 08/03/2017. Rec.242/2015

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, acoge en esta Sentencia la doctrina emanada de la Sala de lo Social del TS en su Sentencia de 22 de abril de 2014, dictada en el recurso para unificación de doctrina núm. 1197/2013, en torno a la **existencia de una indemnización mínima obligatoria** para el alto directivo que, por tanto, debe estar exenta del IRPF.

Hasta ese momento, el TS (Sentencia de 13/06/2012, Rec. 145/2009) había venido sosteniendo **la sujeción y no exención en el IRPF de la totalidad de la indemnización por cese satisfecha al personal de alta dirección**, habida cuenta de que se consideraba que el RD 1382/1985 no establece ningún límite mínimo o máximo de carácter obligatorio, toda vez que las indemnizaciones señaladas en su art. 11 son a "*falta de pacto*" y "*en su defecto*" y por tanto, meramente subsidiario de lo convenido, siendo esto así porque si bien el art.3.1 c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, en su art. 2.1 a) atribuye "*carácter especial*" a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación. Esta ha sido también la doctrina consolidada en la Administración tributaria hasta ahora.

Sin embargo, a partir de la STS de 22 de abril de 2014 se da una interpretación jurisprudencial distinta al art. 11 del mencionado RD 1382/1985, y se considera que la **indemnización de 7 días de salario por año trabajado**, con el límite de 6 mensualidades, ha de ser considerada como **indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección** incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese. La consecuencia de lo anteriormente expuesto es que **la indemnización como consecuencia del cese como personal de alta dirección, reviste carácter obligatorio hasta el límite de 7 días de salario por año de trabajo y con el tope de 6 mensualidades y, en cuanto indemnización mínima obligatoria, estaría exenta de tributación en el IRPF en esta cuantía.**

Giro doctrinal de la AN: las indemnizaciones por cese de alta dirección encuentran un importe mínimo exento en el IRPF.

RENTA IRREGULAR

El pago al administrador por su cese en la empresa no es un rendimiento irregular.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15/03/2017. Rec. 421/2015

Se analiza en esta Sentencia el caso de un consejero delegado que había cesado en su cargo, motivo por el que percibió una indemnización que declaró sin aplicar la reducción del 40% prevista en la entonces vigente Ley del IRPF para determinados rendimientos del trabajo. Posteriormente solicitó rectificación de su autoliquidación, porque entendía que la indemnización era una renta irregular, si bien la Administración desestimó la solicitud.

Por tanto, la **única cuestión** a decidir en el presente caso, es la **procedencia de calificar como renta irregular la indemnización percibida por el consejero delegado** como consecuencia del cese en su cargo.

Recordemos que la Ley del IRPF, en su redacción vigente en el ejercicio 2008, preveía una reducción del 40% aplicable a determinados rendimientos del trabajo (en la actualidad del 30% y sometida a determinados límites) en dos supuestos (i) rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo; y (ii) rendimientos del trabajo que tengan un periodo de generación superior a 2 años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente.

Jurisprudencia (cont.)

Audiencia Nacional

A este respecto, la AN considera que solo cabe la aplicación de la reducción como rendimiento notoriamente irregular en el tiempo, si la indemnización percibida lo es por **resolución de una relación laboral**, lo que **descarta y no prevé su aplicación a las recibidas en las relaciones que deban ser calificadas como mercantiles**.

En consecuencia, la AN confirma en esta Sentencia el criterio de la Administración Tributaria sobre la base de los siguientes argumentos: **(i) no** estamos ante un **rendimiento generado en más de 2 años** porque el derecho a la indemnización se adquiere en el momento del cese; **(ii)** tampoco estamos ante cantidades satisfechas a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, en tanto el consejero delegado **tenía una relación mercantil**.

Tribunales Superiores de Justicia

EXENCIÓN

Exención en el IRPF de la prestación por maternidad abonada por el INSS.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29/06/2017. Rec. 1300/2015

El TSJ de Madrid vuelve a reiterar su criterio expresado en la Sentencia de 16/07/2016 (Rec. 967/2014) en virtud del cual **la prestación por maternidad abonada por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) está exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**.

Debe tenerse en cuenta que **el TEAC se ha manifestado en sentido contrario** en Resolución 07334/2016 de 02/03/2017, como también lo ha hecho el **TSJ de Andalucía** en Sentencia de 27/10/2016. Asimismo la **DGT en sus consultas** V3163/2013, de 24/10/2013 y V3404/2013, de 21/11/2013 se ha pronunciado en el sentido de que no se puede reconocer la exención sobre estas prestaciones.

Se trata, en definitiva, de determinar si la prestación por **maternidad** a cargo del INSS percibida por la recurrente está exenta **por ser de aplicación el art. 7 h)** de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF). A este respecto el TSJ Madrid vuelve a remitirse al criterio mantenido en sus sentencias anteriores -cuya fundamentación jurídica transcribe por razones de coherencia, seguridad jurídica y plena conformidad- afirmando que **la prestación por maternidad está forzosamente incluida en el tercer párrafo del art. 7.º h) LIRPF**, ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su penúltimo párrafo, y lo que procede interpretar que hace en el cuarto párrafo es ampliar el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

Por ello considera que **la interpretación que de dicho precepto realiza la AEAT -" la exención contenida en el art. 7 h) TRLIRPF, Real Decreto Legislativo 3/2004, en el sentido de que solo alcanza a las prestaciones por maternidad a cargo de las Comunidades Autónomas y entidades locales condición que no tiene el INSS"- no es acertada** ya que se queda en el párrafo cuarto para denegar la exención pretendida de la prestación por maternidad, **sin tener en cuenta la redacción del tercer párrafo del art. 7.º h) de la Ley del Impuesto**.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Tribunal Supremo

EXENCIONES

Directiva Matriz-filial y doctrina de los actos propios de la Administración.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 24/01/2017. Rec. 2963/2015

El caso se centra en una regularización a una sociedad danesa de matriz canadiense, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) originado por los dividendos percibidos de su filial española (ejercicios 2003 a 2005), que conlleva la no devolución de la retención soportada y la liquidación de la cuota diferencial.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

La Sentencia de instancia fundamentaba el reconocimiento de la exención parcial de las rentas obtenidas -únicamente los dividendos percibidos en 2003- y la consecuente estimación en parte del recurso jurisdiccional, en la doctrina de los actos propios. Tanto la entidad como el Abogado del Estado muestran su disconformidad con la estimación parcial acordada en la Sentencia de instancia, lo que hacen patente a través de sus respectivos recursos de casación. De un lado, la entidad recurrente pretende la aplicación de la exención por interpretación de la normativa sustantiva, así como la extensión del criterio administrativo favorable en fase de gestión que reconoce la exención de los dividendos percibidos en 2003 a la totalidad de las rentas regularizadas por la inspección, que abarcan los dividendos percibidos en períodos posteriores (2004 y 2005). Por el contrario, el Abogado del Estado niega la procedencia de reconocer derecho alguno a la entidad recurrente como consecuencia del acuerdo previamente adoptado en relación con los dividendos satisfechos en 2003.

En lo relativo a la aplicación de la exención del art.13.1 g) LIRNR, el TS considera que debe respetarse la valoración realizada al respecto por la AN, que examinó la procedencia de la exención, con su correspondiente devolución de retenciones, desde el punto de vista de la observancia de los requisitos legales contenidos en el art.13.1 g) LIRNR, y concluyó que no había resultado probado que la sociedad recurrente participara en la dirección y gestión de la entidad filial con la adecuada organización de medios materiales o humanos, o que la sociedad fuese creada por motivos económicos, lo que conduce a entender que no puede beneficiarse de la exención controvertida.

Por su parte, en lo relativo al motivo de casación ejercitado por el Abogado del Estado, el propio TS aclara que la Sentencia recurrida ha fundado de hecho la exención parcial de las rentas obtenidas y la consecuente estimación en parte del recurso jurisdiccional en la doctrina de los propios actos, en la medida en que a través de un acto formal y expreso de voluntad -que podía haber sido de signo distinto o contrario a como fue-, la Administración declaró que, en lo concerniente a un período a que se refería la comprobación, la entidad tenía derecho a la devolución debido a la concurrencia en ella de los requisitos legales para la exención, los que se enuncian en el art. 13.1 g) LIRNR.

Audiencia Nacional

INGRESOS INDEBIDOS

Cambio de criterio en la AN respecto del cómputo de intereses de demora.

Sentencia de la AN, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 28/10/2016. Rec. 13/2013

La Audiencia Nacional (AN) sienta un nuevo criterio en cuanto al **cómputo de los intereses de demora en los supuestos de devoluciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)** cuando éste se entiende soportado indebidamente, señalando que éstos **deberán ser abonados desde la fecha en que se solicita de la devolución del impuesto indevido.**

El hecho que da lugar a esta Sentencia es la solicitud de ingresos indebidos presentada por la entidad recurrente (entidad aseguradora británica no residente sin establecimiento permanente dedicada casi exclusivamente en el período afectado al negocio de seguros *unit linked*) al considerar que las cantidades que le habían sido retenidas sobre determinados dividendos obtenidos, lo fueron indebidamente pues la retención efectuada es contraria al Derecho de la Unión Europea. Señala la entidad aseguradora no residente que, dado que en los años de referencia (2002 a 2006) no existía ninguna disposición en el CDI España-Reino Unido o en ninguna otra norma que permitiese a los contribuyentes no residentes en territorio español reclamar la devolución de las retenciones sufridas con ocasión del pago de dividendos, la consecuencia era que ésta estaba sujeta a tributación en España por los dividendos pagados por sociedades residentes en España *"a través del mecanismo de la retención en la fuente, coste que se convertía en definitivo al no existir mecanismo alguno en la regulación del IRNR, que permitiese la recuperación (vía devolución) del impuesto y ello, en definitiva, debido a que no eran empresas de seguros residentes en territorio español"* mientras que, por el contrario, las entidades aseguradoras españolas podían beneficiarse de un crédito fiscal, solicitando la devolución de las retenciones sufridas, incluidas en la declaración-liquidación efectuada por el pagador de los dividendos.

Jurisprudencia (cont.)

Audiencia Nacional

Confirmado por el Tribunal, con base en la jurisprudencia del TJUE sobre la cuestión, que sí ha existido un tratamiento discriminatorio contrario al Derecho de la Unión Europea, éste analiza, sosteniendo una posición contraria a la mantenida por el TEAC, **cual es el momento desde el que -dies a quo- deben abonarse los intereses de demora solicitados.**

Señala la AN (matizando las Sentencias emitidas por ésta anteriormente, por ejemplo, Sentencia de 23 de julio de 2015, Rec. 630/2013) que no puede acceder a que se abonen los intereses desde la fecha en que se ingresó la retención, como solicita la entidad recurrente, pues en dicho momento la retención era debida de conformidad con la normativa aplicable, sin que produjera discriminación alguna respecto de las empresas españolas a las que también se efectuaba dicha retención. La situación de discriminación se produce cuando no se permite a la entidad no residente sin establecimiento permanente presentar una declaración-liquidación en términos equiparables a las empresas españolas (y con ello, no recuperar la retención que le fue practicada).

Según lo expuesto, y teniendo en cuenta la propia mecánica del Impuesto, la Administración no puede conocer que existe una situación de discriminación hasta el momento en el que el contribuyente reclama la devolución de lo indebidamente retenido.

La AN respecto del *dies a quo* de intereses de demora, en supuestos de devoluciones del IRNR soportado indebidamente -vía retención- por no residentes, al considerarse un gravamen discriminatorio, entiende que éstos deben abonarse desde el momento en que se solicita la devolución del impuesto indevido.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Tribunal Supremo

RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Procedente indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado al aplicar una normativa del ISD contraria al Derecho de la UE.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 17/10/2017. Rec. 2/2016

La cuestión de fondo que se debate en esta interesante Sentencia es la relativa al **tratamiento que debe darse a las liquidaciones ya firmes** -que ya no se podían remover por el principio de cosa juzgada-, tras la **modificación de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** operada por la Ley 26/2014 [que igualó el tratamiento de los residentes en territorio español a los residentes en el territorio de la UE y del Espacio Económico Europeo, a través de una serie de reglas para posicionar jurídicamente a estos últimos al mismo nivel que a los contribuyentes residentes en España, por cuanto las reducciones fiscales que establecían las Comunidades Autónomas (CCAA) únicamente se aplicaban en caso de conexión exclusiva con su territorio autonómico]. Esta modificación vino a dar cumplimiento a lo ordenado en la STJUE de 03/09/2014, que declaró que España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del art. 63 TFUE. Es decir, nuestra normativa sobre el ISD resultaba contraria al Derecho de la UE, por el diferente tratamiento que otorgaba a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la UE -más gravoso- que a los residentes en nuestro país.

Parten los hechos de la impugnación del Acuerdo del Consejo de Ministros que desestimó una solicitud indemnizatoria formulada por una particular, en concepto de responsabilidad patrimonial a costa del Estado legislador derivada del abono del ISD como legítima heredera, en aplicación obligada de la normativa estatal española reguladora del citado Impuesto y declarada contraria al Derecho de la UE.

Del análisis del TS se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

1. Que las CCAA hayan asumido competencias normativas respecto del Impuesto no permite considerar que la diferencia de trato tenga origen en su normativa. Al contrario, la citada STJUE revela que **es el criterio de conexión de la legislación estatal lo que da origen al trato diferenciado que se declara disconforme con el Derecho europeo.**
2. Existe una **violación suficientemente caracterizada del Derecho europeo.**
3. Respecto a la existencia, o no, de relación de causalidad directa, señala el TS que ésta es directa en cuanto el daño de carácter económico que la recurrente invoca deriva de la aplicación de una norma legal contraria al Derecho de la UE. **La diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecidos por la norma estatal es la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente.**

El Fallo del TS -estimatorio del recurso contencioso-administrativo interpuesto- revoca el citado Acuerdo por vulnerar el Derecho europeo, y **condena a la Administración estatal a pagar a la recurrente la cantidad resultante de restar en lo abonado por el Impuesto de Sucesiones lo que debiera de abonarse en aplicación de la normativa autonómica de las Islas Baleares al tiempo del devengo del Impuesto, más los intereses legales.**

Audiencia Provincial

RESPONSABILIDAD CIVIL

Negligencia profesional de una Notaria por autorizar una escritura sin los requisitos necesarios para que su cliente pudiera acogerse a un beneficio fiscal.

Sentencia de la AP de Madrid, de 19/07/2017. Rec. 373/2017

En esta ocasión, el tema que se debate es si realmente hubo negligencia profesional en la actuación de una Notaria al autorizar una escritura de donación sin especificar ni justificar en la misma el origen del dinero donado (de unos padres a su hija, mediante dos transferencia bancarias a su nombre) debido a lo cual, la donataria-reclamante no pudo disfrutar de la bonificación del 99% de la cuota tributaria, al amparo del **art. 3. Cinco. 2 de la Ley 7/2005**, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, para el año 2006, que establece que "(...) **la bonificación sólo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos**".

Señala la AP de Madrid que la cuestión controvertida ya quedó resuelta en la STSJ de Madrid, de 08/04/2013, en el sentido de "**que no cabe entender cumplido el presupuesto previsto en la citada norma, en relación con la designación y justificación de la procedencia de los fondos en la misma escritura de donación, por la mera designación del vehículo a través del cual llegan esos fondos a la donataria**".

Para la AP no hay duda de que con la defectuosa redacción de la escritura al identificar erróneamente "*el medio de pago con el origen de los fondos*", lo que impidió a la reclamante lograr la finalidad pretendida, **se incumplió la previsión del art. 1 del Decreto de 2 de junio de 1944, que aprueba el Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado**, que establecía, a la fecha del otorgamiento de la escritura de referencia, que "*los Notarios son a la vez profesionales del Derecho y funcionarios públicos, correspondiendo a este doble carácter la organización del Notariado. Como profesionales del Derecho tienen la misión de asesorar a quienes reclaman su ministerio y aconsejarles los medios jurídicos más adecuados para el logro de los fines lícitos que aquéllos se proponen alcanzar*". La consecuencia de tal incumplimiento viene regulada en el **art. 146.1 del Reglamento Notarial**: "*El Notario responderá civilmente de los daños y perjuicios ocasionados con su actuación cuando sean debidos a dolo, culpa o ignorancia inexcusable. (...)*".

Por ello, la AP de Madrid rechaza el recurso de apelación interpuesto por la Notaria, confirmando la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia, que condenó a abonar a la reclamante la cantidad de 118.499.72 euros, más los intereses legales, por los daños ocasionados por su negligencia profesional.

Jurisprudencia (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TIPO IMPOSITIVO

El principio comunitario de igualdad de trato no se opone a que el suministro de libros digitales por vía electrónica no se beneficie de la aplicación del tipo reducido de IVA.

Sentencia del TJUE de 07/03/2017. Asunto C 390/15

El Tribunal Constitucional de Polonia planteó cuestión prejudicial sobre si el art. 98, apdo. 2, de la Directiva 2006/112 (Directiva de IVA), en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, es nulo en la medida en que, **al excluir toda posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, dicho artículo vulnerase el principio de igualdad de trato enunciado en el art. 20** de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (la Carta).

A este respecto, el planteante de la cuestión considera que, en la medida en que dicho artículo, tiene como efecto excluir la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que se autoriza su aplicación al suministro de libros en cualquier medio de soporte físico, debe considerarse que tales disposiciones establecen una **diferencia de trato entre dos situaciones que, no obstante, son comparables** con respecto al objetivo perseguido por el legislador de la Unión. Cuando se constate una diferencia de trato entre dos situaciones comparables, **el principio de igualdad de trato no resultará vulnerado en tanto la diferencia de trato esté debidamente justificada.**

Sobre esta justificación el TJUE considera que la exclusión de la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica **es consecuencia del régimen especial de IVA aplicable al comercio electrónico.** Al excluir la aplicación de un tipo reducido de IVA a los servicios suministrados por vía electrónica, el legislador de la Unión evita que los sujetos pasivos y las Administraciones tributarias nacionales tengan que examinar, en el caso de cada una de las modalidades de estos servicios, si está comprendido en una de las categorías de servicios a las que es aplicable el tipo reducido en virtud de la Directiva del IVA. En consecuencia, **procede considerar que tal medida es idónea para alcanzar el objetivo perseguido por el régimen especial de IVA aplicable al comercio electrónico.**

Con base en lo anterior, el TJUE declara que el art. 98, apdo. 2, de la Directiva de IVA, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, **no vulnera el principio de igualdad de trato enunciado en el art. 20 de la Carta.**

DEDUCCIONES

El TJUE limita la exención del IVA a las AIEs cuyos miembros desarrollen actividades aseguradoras o financieras.

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 21/09/2017. Asunto C-326/2015

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 21/09/2017. Asunto C-605/2015

Se trata de las **Sentencias de la Sala Cuarta del TJUE dictadas el 21/09/2017 en los Asuntos C-605/2015 (Aviva) y C-326/2015 (DNB Banka)**, y en cierto modo también en el Asunto C-616/2016, en el marco de sendos litigios suscitados, en el sector de los **seguros** y en el ámbito de los **servicios financieros**, respectivamente, y en los que, en ambos casos, se plantea una cuestión prejudicial cuyo objeto es la interpretación del art. 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al **sistema común del IVA**, a fin de determinar si es aplicable la exención del IVA que dicho precepto contempla, a los servicios prestados por **agrupaciones autónomas de personas (AAP)** cuyos miembros ejerzan una actividad económica, ya sea (i) en el sector de los **seguros**, ya sea (ii) en el ámbito de los **servicios financieros**.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El precepto controvertido, el art. 132.1 f) establece: “1. Los Estados miembros **eximirán** las operaciones siguientes: (...) f) las **prestaciones de servicios** realizadas por **agrupaciones autónomas de personas (AAP)** que ejerzan una **actividad exenta**, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los **servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad**, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia; (...)”.

Señala el TJUE que **las prestaciones de servicios efectuadas por una AAP estarán comprendidas en la exención** prevista en el citado art. 132.1 f) **cuando esas prestaciones de servicios contribuyan directamente al ejercicio de las actividades de interés general desarrolladas por sus miembros** contempladas en el art. 132 de dicha Directiva; es decir, *a sensu contrario*, **no están comprendidas** dentro de tal exención **las prestaciones de servicios que no contribuyan directamente al ejercicio de actividades de interés general**, sino al ejercicio de otras actividades exentas, en particular, y en lo referido a los supuestos controvertidos, las establecidas en el art. 135.1 de la citada Directiva.

Por tanto, declara el TJUE que el **art. 132.1 f)** de la **Directiva 2006/112/CE** debe **interpretarse** en el sentido de que la **exención** prevista en la citada disposición **únicamente** tiene por **objeto** las AAP cuyos miembros ejercen una actividad exenta calificada como de interés general contemplada en el capítulo segundo del Título IX de dicha Directiva y que, por lo tanto, **los servicios prestados por una AAP cuyos miembros** ejerzan una actividad económica, tanto (i) en el sector de los seguros como (ii) en el ámbito de los **servicios financieros, que no constituyen una actividad de interés general, no disfrutan de dicha exención.**

Interesa añadir que las dos Sentencias indican que estos criterios no deben tener efectos retroactivos ni afectar negativamente a situaciones pasadas que puedan ampararse en el *principio de seguridad jurídica*.

HECHO IMPONIBLE

Interpretación del TJUE acerca de la calificación de la entrega de vehículos en virtud de un contrato de arrendamiento-venta en relación con las operaciones gravadas por el IVA.

Sentencia del TJUE, Sala Primera, de 04/10/2017. Asunto C-164/2016

En el marco de un litigio entre la delegación inglesa de una empresa alemana fabricante de vehículos y la Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido, acerca de la calificación de la entrega de vehículos en virtud de un contrato tipo de arrendamiento con opción implícita de compra en relación con las operaciones gravadas por el IVA, se plantea una cuestión prejudicial cuyo objeto es la **interpretación del art. 14.2 b) de la Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA).

El art. 14 de la Directiva IVA dispone:

1. Se entenderá por **“entrega de bienes”** la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.
2. Además de la operación contemplada en el apdo. 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:
 - a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;
 - b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;
 - c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.
3. Los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El debate en este caso es debido a que el contrato de alquiler no contiene una simple opción de compra inicial, sino que permite al cliente aplazar la decisión de optar por arrendamiento o por compra en una fecha posterior a la entrega del vehículo, pudiendo comprarse el vehículo por un valor que representa aproximadamente el valor residual medio del mismo a partir de un determinado momento.

Declara el TJUE que la expresión “*contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo*”, empleada en el art. 14.2 b) de la Directiva del IVA, debe **interpretarse** en el sentido de que **se aplica a un contrato tipo de arrendamiento que incorpora una opción de compra, cuando pueda deducirse de las condiciones financieras del contrato que el ejercicio de la opción se presenta como la única elección económicamente razonable que el arrendatario puede hacer llegado el momento si el contrato se ejecuta hasta su fin, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.**

Por ello, este tipo de contratos puede representar una entrega de bienes y no una prestación de servicios, y en consecuencia un devengo inicial de la totalidad del IVA, cuando las condiciones económicas del contrato no alberguen una verdadera alternativa económica para el arrendatario que le permita optar por la adquisición del bien o por su restitución al arrendador o prórroga del alquiler, en función de sus propios intereses.

Impuestos Locales (IILL)

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Tribunal Constitucional

HECHO IMPONIBLE

El TC declara inconstitucional parte de la norma foral del IIVTNU en Guipúzcoa.

Sentencia del TC de 16/02/2017, en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012/2015

La Sentencia del Tribunal Constitucional (Rec. 1012/2015) declara inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 74 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) del Territorio Histórico de Guipúzcoa. El TC considera que el citado Impuesto es contrario al principio de capacidad económica previsto en la Constitución Española (art. 3.1 CE) aunque matizando que “*únicamente en la medida en que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia*”.

Tras el análisis de los preceptos cuestionados la Sentencia concluye que los mismos establecen una ficción de incremento de valor que, además, impide al particular toda prueba en contrario. Ello es así porque el aumento del valor del suelo se determina mediante la aplicación automática de los coeficientes previstos en la norma al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión. Por lo tanto, la mera titularidad de un terreno durante un determinado período temporal produce, en todo caso y de forma automática, un incremento de su valor. **La fórmula prevista en la norma para calcular el impuesto provoca que éste deba pagarse igualmente en aquellos supuestos en los que el valor de los terrenos no se ha incrementado, o incluso ha disminuido.** La Sentencia considera que esta consecuencia “*carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1*”.

Finalmente, el fallo establece que corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser sometido a tributación realizando para ello, a partir de la publicación de esta Sentencia, las modificaciones que considere pertinentes en el régimen legal del impuesto y que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

El TC anula parcialmente la norma foral que regula el IIVTNU en Guipúzcoa por resultar contrario al principio constitucional de capacidad económica aunque “únicamente en la medida en que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Constitucional

HECHO IMPONIBLE

El TC declara inconstitucional parte de la norma foral del IIVTNU en Álava.

Sentencia del TC Sala de lo Contencioso-Administrativo, 37/2017 de 01/03/2017. Rec. 6444/2015

El TC declaró la inconstitucionalidad de los arts. 4 y 7 de la **Norma Foral 46/1989 del Territorio Histórico de Álava**, que regulan el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo situaciones inexpresivas de capacidad económica e impiden a los sujetos pasivos acreditar esta circunstancia.

Recuerda el TC que ya ha tenido la ocasión de pronunciarse en la STC 26/2017, de 16 de febrero, sobre una cuestión idéntica a la aquí planteada (con relación a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Guipúzcoa). En esta Sentencia llega a la conclusión de que el tratamiento que dicha Norma foral otorgaba a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaba sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE.

En relación con lo anterior señala el TC que, el criterio fijado en esta Sentencia, debe ahora extenderse igualmente a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio del IIVTNU del territorio histórico de Álava.

Y es que el **IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución sino tan sólo** en el tratamiento que otorga a esos supuestos de no incremento o decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana transmitidos. Así, carece de toda justificación razonable imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos producidos por el paso del tiempo; se les estará haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica.

El TC declara inconstitucionales y nulos algunos artículos de la Norma Foral de Álava reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

HECHO IMPONIBLE

El TC anula parcialmente la regulación del Impuesto estatal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Sentencia del TC, Pleno, de 11/05/2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016

El Pleno del TC ha acordado por unanimidad **declarar la inconstitucionalidad y nulidad** de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del *Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL)*, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El TC considera que el **Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) vulnera el principio constitucional de capacidad económica en la medida en que no se vincula necesariamente a la existencia de un incremento real del valor del bien, "sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo"**.

Esta Sentencia tiene su origen en el planteamiento, por parte del Juzgado de lo Contencioso n.º 1 de Jerez de la Frontera, de una cuestión de inconstitucionalidad (n.º 4864-2016) respecto del art. 107 TRLHL ampliado también por voluntad del TC al art. 110.4 por la íntima conexión que existe entre ellos, bajo el argumento de que el hecho de que la norma permitiera gravar plusvalías ficticias por razón del periodo de tenencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo, vulnera el principio de capacidad económica en supuestos de pérdida de valor del terreno. El caso de base se plantea sobre una promotora que adquirió un solar, realizó una promoción y ésta fue adjudicada por un banco al 50% del valor de tasación, con una evidente pérdida económica.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Constitucional

Pues bien, entrando en el análisis de la duda planteada en el proceso constitucional, el Pleno del TC explica que **el objeto del Impuesto regulado por la norma estatal ahora cuestionada es el incremento del valor que pudieran haber experimentado los terrenos durante un determinado intervalo de tiempo; sin embargo, el gravamen no se vincula necesariamente a la existencia de ese incremento, sino “a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo computable entre uno (mínimo) y veinte años (máximo)”**.

Por consiguiente, añade la Sentencia, *“basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que se cuantifica de forma automática mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia, con independencia no solo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento”*.

Es decir, **el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo temporal implica necesariamente el pago del Impuesto, incluso cuando no se haya producido un incremento del valor del bien o, más allá, incluso cuando se ha producido un decremento del mismo**. Esta circunstancia, explica el Tribunal, **impide al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir “de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE)”**.

Por todo ello, el Tribunal **declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley cuestionada, pero “solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”**.

A partir de la publicación de la Sentencia, y una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los preceptos señalados, **corresponde al legislador**, en su libertad de configuración normativa, **llevar a cabo “las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”**. Por consiguiente, **es necesaria una próxima e inminente reforma legislativa en esta materia**.

El TC declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley cuestionada, pero “solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”

Tribunales Superiores de Justicia

BASE IMPONIBLE

Corresponde al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19/07/2017. Rec. 783/2016

Es objeto de recurso de apelación una Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de Madrid que confirma una liquidación por IIVTNU girada determinando la base imponible conforme a las normas recogidas en los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

Pues bien, hasta fechas recientes esta Sección sostenía la posibilidad de una interpretación conforme a las normas de determinación de la base imponible del art. 107 del RD Leg. 2/2004. Sin embargo, este planteamiento ha de ser necesariamente revisado en aplicación de la reciente jurisprudencia del TC:

- STC 11/05/2017 que declara *“la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

- STC 26/2017, de 16/02/2017 y STC 37/2017, de 01/03/2017, relativas a la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava, que expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, porque “*al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento. Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de “la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto”. (...) Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE). Debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”.*

Con base en lo anterior, el TSJ de Madrid anula la liquidación del IIVTNU que había sido girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado por el Tribunal Constitucional.

Tasas

Tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas

Tribunales Superiores de Justicia

HECHO IMPONIBLE

Procedente anulación de una tasa municipal al incurrir en un supuesto de interdicción de la doble imposición con un impuesto autonómico.

Sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30/06/2017. Rec. 778/2016

El caso analizado gira en torno a si es conforme a Derecho, o no, la modificación de la Tasa que el Ayuntamiento de Barcelona impone a las entidades bancarias por el servicio de prevención y vigilancia especial de viviendas vacías o desocupadas.

Los **hechos imponibles** que determinan la exacción de esta tasa son:

- la **actividad municipal inspectora y de control** sobre las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas, gravándose cada expediente incoado para declaración de la utilización anómala; y
- las **órdenes de ejecución** que se puedan derivar, devengándose la tasa en cada requerimiento abierto por incumplimiento de una orden anterior de cese de la situación de utilización anómala o desocupación.

Argumenta el TSJ de Cataluña que **ninguno de los dos presupuestos de hecho encuentra su posible subsunción en ninguno de los 28 grupos de supuestos de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local especificados o desgranados por el legislador competente en el art. 20 apdos. 4 y 5 del TRLHL 2/2004**. Así, considera el TSJ -siguiendo la misma línea de otras Sentencias, entre otras: STSJ del Principado de Asturias, de 28/11/2014 (Rec. 71/2014); STSJ de Andalucía, de 14/01/2010 (Rec. 134/2008); STSJ de Cataluña, de 19/11/2004 (Rec. 237/2004); y STSJ de Madrid, de 17/06/2010 (Rec. 4879/2010)- que **estas tasas se solapan con el Impuesto autonómico sobre viviendas vacías**, cuyo hecho imponible viene definido por la desocupación permanente de una vivienda durante más de 2 años sin causa justificada, por afectar dicha desocupación a la función social de la propiedad de las viviendas, **al coincidir con su hecho imponible material**.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Por tanto, en el supuesto controvertido se incurre en un **supuesto de interdicción de la doble imposición** (art. 6.3 LOFCA), sin perjuicio de que en el momento del establecimiento de esta tasa, el Impuesto se encontraba suspendido en su recurso de inconstitucionalidad.

Por todo ello, termina **el TSJ de Cataluña por anular la tasa impugnada**, al no constar acreditada la satisfacción del *principio constitucional de reserva de ley tributaria*, en relación con el *principio de competencia*, por las exacciones fiscales reguladas como tasas municipales por la modificación de la ordenanza fiscal municipal traída a revisión jurisdiccional.

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Toda solicitud de intercambio de información debe cumplir el requisito de "pertinencia previsible".

Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 16/05/2017. Asunto C-682/15

El TJUE -en el marco de un litigio entre una sociedad francesa y la Administración Tributaria de Luxemburgo- responde a distintas cuestiones prejudiciales relativas a la pertinencia de la solicitud de información dirigida a un tercero en el marco de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y al derecho a la tutela judicial efectiva, principio que debe interpretarse en el sentido de que un administrado, al que se ha impuesto una sanción pecuniaria por no atender a un requerimiento de información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, puede impugnar la legalidad de esa decisión.

Así, en el caso analizado, una sociedad francesa había repartido un dividendo a su matriz luxemburguesa, aplicando una exención. Ante las dudas sobre si se cumplían los requisitos necesarios para la aplicación de la mencionada exención, **la Administración tributaria francesa dirigió una solicitud de intercambio de información a la Administración tributaria luxemburguesa.**

A raíz de dicha solicitud, la Administración tributaria luxemburguesa efectuó el correspondiente requerimiento de información a la sociedad luxemburguesa, la cual **aportó solo una parte de la información solicitada**, pero no los nombres y direcciones de sus socios, el importe del capital poseído por cada uno de ellos y su porcentaje de participación, al entender que no era previsiblemente pertinente, en el sentido de la Directiva 2011/16. A la vista de lo anterior, **las autoridades fiscales luxemburguesas le impusieron una sanción, que la sociedad impugnó.**

En el marco de los recursos interpuestos frente a la referida sanción, el órgano jurisdiccional luxemburgués planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE para que este se pronunciase sobre **si una solicitud como la descrita puede oponerse a lo dispuesto en el art. 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.**

El TJUE concluye en sentido afirmativo, que el principio de tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho de la Unión, actualmente plasmado en el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Tal y como señaló el Abogado General en sus conclusiones, para que se respete este derecho, el juez nacional, que conoce de un recurso contra la sanción administrativa pecuniaria impuesta al administrado por no atender la decisión de requerimiento, **debe poder examinar la legalidad de esta última** y por tanto dicho precepto debe interpretarse en el sentido de que un administrado, al que se ha impuesto una sanción pecuniaria por no atender una decisión administrativa mediante la que se le requiere que aporte información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, puede impugnar la legalidad de esa decisión.

El control que ejerce la autoridad requerida no se circunscribe a una comprobación sumaria y formal de la regularidad de la solicitud de información en base a dichos elementos, sino que debe igualmente permitir a dicha autoridad asegurarse de que **la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible.**

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Constitucional

AMNISTÍA FISCAL

Se declara inconstitucional la “amnistía fiscal” aprobada en 2012.**Sentencia del TC, de 08/06/2017**

El Pleno del Tribunal Constitucional, por unanimidad, ha estimado el recurso de inconstitucionalidad núm. 3856-2012 promovido por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso contra la disp. adic. primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Recordemos que la disp. adic. impugnada introdujo una **declaración tributaria especial** que permitía a los **contribuyentes del IRPF, IS o IRNR titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos** (patrimonios no declarados) -siempre que sean titulares de estos bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo de 2012-, **regularizar su situación tributaria mediante la presentación de una declaración tributaria especial**. Los principales efectos derivados de la presentación de aquella declaración es que el **importe aflorado por el contribuyente** (gravado por el resultado de aplicar al valor de adquisición de los bienes o derechos el porcentaje del 10%) tiene la consideración de **renta declarada a los efectos previstos en el art. 39 LIRPF y en el art 134 TRLIS y la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos**.

Pues bien, **la disposición impugnada ha sido declarada inconstitucional y nula por vulnerar el art. 86.1 de la Constitución (CE), que prohíbe el uso del decreto-ley cuando las medidas aprobadas afecten “de forma relevante o sustancial” a los deberes consagrados en el Título I de la CE, como es el caso del “deber constitucional de ‘todos’ de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”** (art. 31.1 CE).

El Pleno concluye que la **medida impugnada ha tenido tres “importantes efectos”**: **(i)** permitió la regularización de las rentas previamente ocultadas “a un tipo reducido” (10%); **(ii)** eximió a los contribuyentes que se acogieron a la regularización de “*la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones, administrativas o penales, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales derivados del nacimiento de la obligación tributaria*”; **(iii)** y, por último, convirtió las cantidades por las que se tributó en la regulación “*en renta declarada a todos los efectos*”.

La Sentencia explica que la regularización se dirigió “*a la totalidad de los contribuyentes afectados por los impuestos directos*”, que “*constituyen los pilares estructurales del sistema tributario*”. Además, repercutió en “*la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus componentes (cuota tributaria, intereses de demora, recargos y sanciones)*”, permitiendo “*la regularización a un tipo reducido con exclusión de toda responsabilidad accesorias*”. Con ello, “*el efecto que ha producido en quienes se han acogido a la regularización es (...) la condonación parcial de la obligación tributaria principal y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización*”.

Por tanto, **la norma “ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” que enuncia el art. 31.1 CE al haber “alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes”**. Y lo ha hecho en unos términos “*prohibidos*” por el art. 86.1 CE, y por tanto vedados a un decreto-ley.

En virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión del Tribunal **no afectará a las regularizaciones tributarias firmes que se realizaron al amparo de la norma anulada**.

Se declara inconstitucional y nula la declaración tributaria especial vulgarmente conocido como “amnistía fiscal” por cuanto que su aprobación mediante el Real Decreto-Ley es contraria al principio constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**La ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad determina que el TS anule el acuerdo sancionador.****Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22/12/2016. Rec. 348/2016**

El Alto Tribunal, en recurso extraordinario para la unificación de doctrina, resuelve si tener importantes medios económicos, haber firmado en conformidad el Acta y la mención de no apreciarse causas de exoneración de la culpabilidad son circunstancias suficientes para considerar motivada la culpabilidad en un acuerdo de imposición de sanción tributaria.

En relación con la firma del acta en conformidad el TS aduce que la intencionalidad de la conducta y aun la culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras, dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta; además de que no puede descartarse que existan supuestos en los que el obligado tributario acepte el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces.

En lo referente a la tenencia de importantes medios económicos, el TS recuerda que es criterio jurisprudencial reiterado de esta Sala (STS de 26/09/2008, FD Cuarto) que el simple hecho de que el obligado tributario tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistido de profesionales jurídicos" no permite presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables.

Finalmente, el Tribunal considera que **la referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción**. Y es que, como ha señalado esta Sección, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad".

No se considera motivado el elemento subjetivo de la culpabilidad cuando se basa en datos como tener importantes medios económicos, haber firmado en conformidad el Acta y la mención de no apreciarse causas de exoneración de la culpabilidad.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Para que la dilación pueda imputarse al obligado tributario, en el sentido de excluirla del plazo de duración máxima del procedimiento inspector, se precisa la concurrencia de un elemento teológico o finalista.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 23/01/2017. Rec. 2554/2015

El TS se pronuncia sobre el plazo para concluir las actuaciones inspectoras y los requisitos que deben apreciarse para que los aplazamientos, que en el curso de un procedimiento inspector se conceden al obligado tributario para aportar la documentación requerida, computen como dilaciones imputadas al obligado tributario.

Para el cómputo de las actuaciones inspectoras el art. 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) se remite al art. 104 de dicho texto. Especificando en su apartado segundo que los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria **no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.**

Como en tantas ocasiones ha indicado este Tribunal la *"dilación"* es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Pero para que la **dilación pueda imputarse al obligado tributario**, en el sentido de excluirla del plazo de duración máximo del procedimiento, se precisa la concurrencia de un **elemento teológico o finalista. No basta**, pues, la simple dilación, **el mero transcurso del tiempo, se precisa que la tardanza**, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, **impida a la inspección continuar con normalidad el curso de las actuaciones.**

Concurriendo ambos requisitos el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

Así, **producida la dilación objetiva por el transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora.** Por tanto, constatada su objetividad, lo que sigue es comprobar si la misma ha impedido o no el curso normal de la actividad inspectora, de suerte que si no lo impidió o cabe imputársela a la conducta de la propia Administración, la consecuencia derivada no puede ser otra que, la de computar la misma a efectos de determinar la fecha máxima de duración del procedimiento, esto es 12 ó 24 meses más las dilaciones imputables al obligado tributario.

PRUEBA

El TS admite como válida la "lista Falciani" como prueba de delito fiscal.

Sentencia del TS, Sala de lo Penal, de 23/02/2017. Rec. 1281/2016

Estamos ante una interesante Sentencia donde se condena por primera vez a un residente en España por delito fiscal, basándose como prueba de cargo en los datos incluidos en la conocida "lista Falciani".

El origen de este asunto parte de la Sentencia de la AP de Madrid donde se condenó a un residente en España como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública por los ejercicios correspondientes al IRPF de 2005 y 2006, a la pena de 6 años de prisión por ambos delitos, además de una pena de multa de más de 11 millones de euros, basándose en su aparición en la "lista Falciani" -su nombre y cuentas figuraban en los documentos del ex empleado del banco suizo HSBC *Hervé Falciani*, que dieron origen a la inspección de la Agencia Tributaria española, donde llegaron remitidos por las autoridades francesas-

El principal aspecto argumental se basa en que la Sala del TS considera que *"la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame"*. Su valoración es posible de conformidad con la literalidad del art. 11 LOPJ y, sobre todo, en atención a que la regla de exclusión sólo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

EL TS basa su argumentación del reconocimiento del valor probatorio de determinados documentos bancarios, en la distinción entre: (i) las pruebas obtenidas ilícitamente por la Policía u otras autoridades públicas del Estado, en cuyo caso, no son válidas por vulnerar lo dispuesto en el art. 11 LOPJ; y (ii) las pruebas obtenidas ilícitamente por un tercero, como es en este caso, con el único fin de obtener una rentabilidad económica y no la preconstitución de pruebas. Por ello, el TS considera válidos los datos obtenidos a través de la mencionada lista.

Añade el Alto Tribunal que *“ el particular que por propia iniciativa desborda el marco jurídico que define la legitimidad del acceso a datos bancarios, ya actúe con el propósito de lograr un provecho económico, ya con el de fomentar el debate sobre los límites del secreto bancario, no lo hace en nombre del Estado. No rebasa el cuadro de garantías que define los límites constitucionales al acopio estatal de fuentes de pruebas incriminatorias. Nada tiene que ver esa actuación con la de un agente al servicio del Estado”*.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Operar a través de sociedades interpuestas sin eludir impuestos descarta la imputación penal.

Sentencia del TS, Sala de lo Penal, de 27/04/2017. Rec. 1367/2016

En este caso el TS confirma la Sentencia de instancia en la que la Audiencia Provincial **absuelve a los acusados de un delito fiscal y de otro delito de blanqueo de capitales** (absolución que es impugnada por la Abogacía del Estado y por la acusación popular) al ponderar que los ingresos del principal acusado tributaron a la Hacienda Pública y entender que los contratos intersocietarios eran simulados y no respondían a ningún nuevo ingreso real a mayores con respecto a la suma ya ingresada en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Los hechos se centran en que el principal acusado, **arquitecto municipal de un ayuntamiento**, realizó diferentes **trabajos privados para una entidad bancaria** relacionados con la construcción de un campus financiero. Con el fin de evitar los problemas que pudieran generarle sus incompatibilidades profesionales en el ámbito del sector público, el arquitecto municipal **cobró sus servicios a través de una cadena de operaciones** realizada a través de la interposición de alguna de las sociedades que controlaba y de sus personas de confianza -testaferros- y **tributó a la Hacienda Pública** los casi 2 millones de euros que cobró al Banco por sus servicios a través del IS.

Pues bien, el TS **desestima los recursos de las acusaciones referentes a la existencia del delito fiscal y del delito de blanqueo de capitales** en base a las siguientes consideraciones:

La tesis del Abogado del Estado sobre el **levantamiento del velo no puede acogerse debido a la desigualdad valorativa que genera entre la Administración Tributaria y el contribuyente a la hora de ponderar los resultados del levantamiento del velo**. Pues en la hipótesis de que al levantar el velo aparezcan hechos impositivos que hubieran sido fraudulentamente ocultados por el ciudadano con el fin de dejar de abonar una deuda tributaria a la Hacienda Pública, lo que prevalece y se acoge como cierto no es lo que aparenta el velo sino lo realmente desvelado con su levantamiento. En cambio, **cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del contribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo**.

En lo que respecta al **delito de blanqueo de capitales** que les imputa a algunos de los acusados la acusación popular, **no figura en la causa**, tal como se argumenta en la sentencia recurrida, **una conducta punible previa de la que puedan inferirse los actos ilícitos del blanqueo**. Por lo cual, también ha de ratificarse la absolución dictada en la instancia.

El TS no ve ánimo defraudador si las operaciones realizadas a través de sociedades interpuestas se realizan por razones diferentes a la elusión de impuestos.

Jurisprudencia (cont.)

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita.**Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 29/06/2017. Rec. 2014/2016**

Una persona física realizó **declaraciones extemporáneas** -con ingreso y sin requerimiento previo- **del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio** de los 4 períodos no prescritos (2006 a 2009), y respecto del quinto año anterior (2005) -prescrito en ese momento a efectos tributarios, pero no a efectos penales- para evitar delito fiscal e infracción administrativa (5 años), y posteriormente pretendía obtener la devolución de lo ingresado en el período más antiguo de los regularizados (quinto año) invocando la prescripción tributaria.

Ante esta actuación, tanto la AN como el TS en casación rechazan el derecho a obtener la devolución solicitada, considerando que **el ingreso nunca tuvo el carácter o concepto de indebido**, ya que en el orden penal se reputó debido y suficiente para la aplicación de la excusa absolutoria y la reparación del delito, algo que no podría considerarse eficaz si posteriormente se devolviese el importe ingresado. Se considera por el TS que, de otro modo, se estaría ante una actuación contraria a los propios actos del contribuyente, que hasta podría calificarse como fraude de ley.

La regularización voluntaria del "quinto año" no permite su posterior devolución una vez excluido el delito fiscal, incluso con anterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria mediante el Real Decreto-ley 12/2012.

Audiencia Nacional

PRUEBA

Con carácter general, no pueden aportarse pruebas en vía económico-administrativa que debieron ser aportadas en vía de comprobación, si bien esto no conlleva que se deniegue la aportación de nuevos elementos cuando los primeros no fueron tomados en consideración por el Tribunal.**Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16/11/2016. Rec. 345/2014**

El presente litigio se centra en determinar, con base en las pruebas aportadas, la afectación de las cuotas de IVA soportadas a la actividad económica realizada por la entidad recurrente (actividad agrícola general y actividad vitivinícola), o si por el contrario, ésta realiza otras actividades que no pueden entenderse que se desarrollan desde un punto empresarial con la finalidad de obtener rendimientos y por lo tanto limitan la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

El hecho determinante que motiva esta Sentencia es **la aportación de las pruebas y los indicios probatorios que se aportan para sostener el ejercicio de una actividad empresarial** (producción de vino y aceite ecológico). Y ello dado que la recurrente, ante la falta de consideración de los documentos inicialmente aportados en vía de comprobación, aportó nueva documentación ante el TEAR con el objetivo de convencer a éste del ejercicio de tal actividad.

Analizadas las circunstancias y documentos aportados, la AN señala que *"una cosa es no admitir la prueba porque efectivamente pudo haberse aportado ante la Inspección y, otra cosa es que, ante la no toma en consideración de los elementos probatorios ya aportados ante la Inspección el obligado tributario insista, incorporando nuevos elementos probatorios con el fin de convencer al TEAR de que, efectivamente se realizaba un actividad agrícola ecológica, siendo la prueba de esa actividad la esencial"*.

Concluye el Tribunal que **no resulta razonable la inadmisión de la prueba aportada para seguidamente concluir que, en función de la prueba existente, no se acredita la circunstancia a probar, tal y como señaló el TEAC**. Por ello, se **entiende acreditado el ejercicio de la actividad agrícola de producción de vino y aceite ecológico** y, consecuentemente, la deducibilidad (casi en su totalidad, al dejar fuera determinadas facturas de concepto genérico) de las cuotas de IVA soportadas afectas a dicha actividad.

Jurisprudencia (cont.)

Audiencia Nacional

SANCIONES

La utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 17/11/2016. Rec. 299/201.

En este caso, el TEAC primero y después la Audiencia Nacional no consideraron correcto, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora. Sin embargo, lo anterior no permite concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aun más, el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con ese tipo de operaciones y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no es óbice para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

La Justicia ampara el derecho de acceso a la información relativo a la tramitación de las normas, cuando su publicación se retrasa injustificadamente en el tiempo.

Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 7, de 17/10/2017. Rec. 35/2016

La controversia que se dirime en este asunto es la denegación de acceso por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MINHAP) a la información pública solicitada por un particular, relativa, entre otras cosas, al texto del intercambio de cartas realizado entre las autoridades fiscales de España y de Luxemburgo, en relación con la interpretación del Convenio de Doble Imposición. Tal denegación se basó en que la publicación del intercambio de cartas se estaba tramitando en el BOE, alegando el MINHAP que el art. 18.1 a) de la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, contempla como causa legítima de inadmisión de las solicitudes "que se refieran a información que esté en curso de elaboración o de publicación general".

Considera el Juzgado Central que desde el transcurso de los dos intercambios de cartas (el primero, hace más de 17 años -"periodo excesivo desde cualquier punto de vista que se contemple"-; y el segundo, hace poco más de 1 año) no hay constancia de la puesta en marcha del trámite de publicación, sin que el MINHAP haya acogido la sugerencia respecto a la necesidad de informar al reclamante de la fecha aproximada en la que el Intercambio de Cartas será publicado en el BOE. En definitiva, **"en ninguno de los dos casos puede considerarse que el derecho del reclamante se haya satisfecho mediante la expectativa cierta de la publicación en un periodo razonable"**.

Hace hincapié el Juzgado en que la circunstancia de que la información solicitada deba ser objeto de publicidad activa (que habrá de difundirse sin esperar una solicitud concreta de los administrados) o, incluso, necesariamente publicada en un boletín oficial, **nunca puede ser un obstáculo a una solicitud de acceso a la información si, de hecho, no ha sido objeto de publicación por alguna de esas formas**, ya que implicaría privar del conocimiento de tal relevante información a los ciudadanos o retrasar injustificadamente la posibilidad de acceso a la misma.

Juzgado Central
de lo Contencioso-
Administrativo

Jurisprudencia (cont.)

Juzgado Central
de lo Contencioso-
Administrativo

El Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando que la **resolución impugnada no es en todo ajustada a Derecho**, por lo que **la anula y condena al MINHAP a que permita el acceso al recurrente al intercambio de cartas entre las autoridades fiscales de España y Luxemburgo relativo al Convenio de Doble Imposición suscrito entre los dos Estados.**

No puede considerarse que el derecho del reclamante se haya satisfecho mediante la expectativa cierta de la publicación en un periodo razonable.



Doctrina administrativa

Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Deducción por cine en el IS: un caso donde el TEAC la rechaza.

Resolución del TEAC, de 05/07/2017. Rec. 02732/2017

El caso analizado por el TEAC, que **rechaza en los ejercicios 2009 a 2012 la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas en una Agrupación de Interés Económico (AIE)**, consiste en lo siguiente:

1. Una AIE es clasificada en el epígrafe 9.611 del IAE (producción de películas cinematográficas), y creada con un capital de 3.000 euros, y su partícipe al 99% es una empresa española (S.A.). La AIE es inscrita en el Registro de Empresas Cinematográficas y de las Artes Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
2. El domicilio social de la AIE es el de la S.A., y su administrador único es a su vez administrador de la S.A. Ésta financia a la AIE a través de una cuenta corriente. La AIE no tiene medios materiales ni personal propio para su actividad, y sus gastos son relacionados fundamentalmente con pagos de asesoramiento y consultoría.
3. Al poco de constituirse la AIE, la entidad suscribe 4 contratos con 2 coproductores cinematográficos (los "productores originales"). Por ello, la AIE participa en la producción de películas en un determinado porcentaje, a cambio de un pago, que se contabilizó como inmovilizado inmaterial objeto de amortización.
4. La AIE percibe derechos de exhibición y explotación de las películas, en un caso, al haberse firmado los contratos con los exhibidores previamente a la adquisición de los derechos por la AIE (la AIE los percibió de los productores originales). En otro caso, a los pocos días de la adquisición de los derechos de coproducción por la AIE, ésta cedió a los productores originales los derechos de explotación de las películas por 10 años, reservándose, eso sí, la AIE derechos de explotación para ciertos países.
5. Las subvenciones del Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales son percibidas por los productores originales, y en los casos en que fueron percibidas por la AIE, fueron transferidas a aquellos.

Ante estas circunstancias, la Inspección y el TEAC consideran, respecto al Impuesto sobre Sociedades de la AIE, e indirectamente de sus partícipes, que:

- **Se rechaza la generación de bases imponibles negativas por parte de la AIE** por la amortización del intangible generado por la contraprestación en la adquisición de los derechos de producción. Y se considera que todos los gastos e ingresos son de naturaleza financiera y deben periodificarse bajo esta condición.
- **Se rechaza la deducción en cuota de la AIE como productor cinematográfico** sobre las cantidades invertidas en la adquisición de los derechos a los productores originales (art. 38 TRLIS), y se reconoce una deducción menor en condición de coproductor financiero, sobre las cantidades satisfechas a los productores originales, netas de las percibidas de estos por la ulterior transmisión de los derechos de explotación de las películas.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Los argumentos de la Inspección, confirmados por el TEAC, se basan en el análisis de la condición de productor cinematográfico, al estar la deducción fiscal identificada con esta cualidad subjetiva. Así, el TEAC reitera su criterio en el sentido de que el **productor es aquél que decide realizar la obra, o no** (iniciativa) **asumiendo los riesgos económicos** (responsabilidad) **y ostentando la titularidad del principal derecho de propiedad intelectual de la misma: su explotación mediante su emisión**. De ahí que en el caso concreto no pueda ser calificado como tal aquél que adquiere por precio la propiedad intelectual de una obra cediendo seguidamente los derechos de explotación de la misma por un precio algo inferior al inicialmente pagado por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual, ya que mediante dicha operativa queda claro que lo verdaderamente pretendido no es producir una película (la inversión real es mínima: la diferencia entre lo cobrado y lo pagado), sino obtener una rentabilidad fiscal como es, por un lado, aplicar la deducción por inversiones en producciones cinematográficas tomando como base lo pagado por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual y, por otro, amortizar sobre dicha base el inmovilizado inmaterial que supone la referida propiedad intelectual.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Es improcedente que la Administración, a efectos de calcular una ganancia patrimonial, considere como valor de adquisición cero euros aunque el contribuyente no aporte documentación.

Resolución del TEAC, de 02/02/2017. Rec. 3961/2016

El TEAC, en **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** determina la **improcedencia** de considerar un **valor de adquisición de cero euros** en la determinación de una **ganancia patrimonial** en supuestos en los que el **contribuyente no presenta declaración** o bien **la presenta sin consignar alteración patrimonial alguna**, y tampoco atiende a los requerimientos formulados en el seno de un procedimiento iniciado.

Así, el TEAC acuerda unificar criterio en los siguientes términos:

- Si la adquisición del elemento patrimonial transmitido se produjo a **título lucrativo**, mediante transmisión *intervivos* o *mortis causa*, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del art. 36 LIRPF **el valor real del inmueble, pero nunca el de cero euros**, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el art. 57 LGT. Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición de cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el art. 35 LIRPF.
- Por el contrario, si la adquisición lo fue a **título oneroso**, alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, **algún valor de adquisición tiene que tener**. En este caso, aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el art. 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir. Si, por el contrario, consta que la Administración ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del art. 35 LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros.
- En este sentido, téngase en cuenta que tratándose de bienes adquiridos a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los arts. 57, 134 y 135 LGT.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Iniciado un procedimiento, no cabe la reducción sobre el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda si no se ha declarado previamente el rendimiento.

Resolución del TEAC, de 02/03/2017. Rec. 6326/2016

Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- Determinar cuál es el significado que ha de darse al término “rendimientos declarados” utilizado por el art. 23.2.1.º de la Ley 35/2006 del IRPF (LIRPF) cuando establece que “*tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente*”.
- Determinar si el requisito de que los rendimientos netos positivos sean declarados por el contribuyente es exigible también para la aplicación de la reducción del 100% a que alude el art. 23.2.2.º LIRPF.

En relación con la primera cuestión, el TEAC considera que a la vista de la regulación de la obligación de declarar en el IRPF y de los conceptos de declaración tributaria, de autoliquidación y de solicitud de rectificación de una autoliquidación recogidos, respectivamente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en su desarrollo reglamentario, no cabe duda de que los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente: **(i)** tanto cuando éste los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como; **(ii)** cuando lo haga fuera del plazo de presentación legalmente establecido a través de una declaración-autoliquidación extemporánea y/o complementaria o, incluso, cuando los consigne en una solicitud de rectificación de autoliquidación, cumpliendo los requisitos y teniendo en cuenta los límites regulados para ello antes expuestos.

Ahora bien, sólo podrá hablarse de “rendimientos declarados” en los casos señalados en el apdo. ii) del párrafo anterior cuando las autoliquidaciones extemporáneas y/o complementarias o las solicitudes de rectificación de la autoliquidación **se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos** cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos.

Por el contrario, si los rendimientos se declaran mediante manifestaciones, datos o documentos aportados por el contribuyente -incluso mediante autoliquidación extemporánea o complementaria o mediante solicitud de rectificación de autoliquidación- una vez ya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluye su comprobación, no podrá hablarse de “rendimientos declarados” a efectos del art. 23.2 LIRPF.

Sobre la segunda cuestión debatida a juicio de este Tribunal Central, para la aplicación de la reducción del 100% es también necesario que en el caso de que los rendimientos netos sean positivos, **éstos sean declarados por el contribuyente**. Ello se deduce de la expresión “*dicha reducción será del 100 por 100...*” utilizada en el apdo. 2.º del art 23.2 de la LIRPF, expresión de la que se desprende que los requisitos del apdo. 1.º constituyen la regla general, debiendo cumplirse en todo caso, de forma que la reducción del 100% se aplicará cuando además de cumplirse los requisitos del apdo. 1.º se cumplan también los de edad y cuantía de determinados rendimientos del arrendatario regulados en el apdo. 2.º.

El TEAC confirma en unificación de criterio que la prestación por maternidad no está exenta del IRPF.

Resolución del TEAC, de 02/03/2017. Rec. 7334/2016

El TEAC en **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** fija como criterio que la **prestación por maternidad pagada por la Seguridad Social no** está prevista en el art. 7 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley IRPF) como **renta exenta del impuesto**.

En primer lugar, el Tribunal señala que las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance la letra h) del art. 7 son las “*prestaciones familiares*” reguladas en el Capítulo IX del Título II del RDLeg. 1/1994 (TRLGSS) que, básicamente son **una serie de prestaciones no contributivas**- asignación económica por hijo o menor a cargo, la prestación económica de pago único por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en casos de madres con discapacidad, la prestación económica de pago único por parto o adopción múltiples- entre las que no se encuentra la prestación por maternidad.

Doctrina adm. (cont.)**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**

Sin embargo, **al determinar las prestaciones a cargo de otros entes distintos a la Seguridad Social a los que extiende su alcance la exención de la letra h), el legislador emplea unos términos más genéricos.** Así declara exentas “*las demás*” prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad. El uso del determinante “demás” comporta que el legislador se está refiriendo a las otras prestaciones públicas, distintas de las que están a cargo de la Seguridad Social, las cuales ya tienen su reflejo específico.

Igualmente el legislador determina en unos amplios términos “las prestaciones públicas por maternidad” a cargo de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales que gozan en todo caso de exención, pero como puede verse el legislador excluyó, en este caso, la referencia expresa a las prestaciones por maternidad a cargo de la Seguridad Social, con lo que implícitamente excluye de la exención a estas últimas.

Por todo ello concluye el TEAC **que las prestaciones por maternidad satisfechas por la Seguridad Social reguladas bien en el Capítulo IV bis TRLGSS en cuanto se refieren a los trabajadores en activo o bien en el Título III de dicho TRLGSS para los trabajadores en situación de desempleo, no se encuentran exentas en el IRPF al amparo del art. 7 h) de la Ley 35/2006 (LIRPF).**

Tampoco encuentra acomodo la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social en el art. 7 z) LIRPF, pues ésta se refiere a “*prestaciones y ayudas familiares*” percibidas de cualquier Administración Pública, de forma que la prestación debe tener el calificativo de “*familiar*”, y las prestaciones familiares que como tales satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TRLGSS, entre las que como ya se ha indicado no se encuentra la prestación por maternidad, regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II TRLGSS.

Por otra parte, se considera que el distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás Entes Públicos, no es algo caprichoso sino que obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones, lo que justifica ese trato fiscal diferenciado. Hay que tener presente que el fundamento de la prestación de maternidad **satisfecha por la Seguridad Social es la suspensión del contrato de trabajo -sustituye a la retribución normal, no exenta en el IRPF, que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso- y no la causa (la maternidad) que origina dicha suspensión.**

En cambio, **las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades** a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección.

Con base en todo lo anterior, el Tribunal Central fija como criterio que **la prestación por la baja de maternidad pagada por la Seguridad Social no está prevista en la normativa del IRPF como renta exenta del impuesto.**

Invitaciones a facultativos a congresos por farmacéuticas. El TEAC opina sobre retenciones.**Resolución del TEAC, de 04/04/2017. Rec. 3645/2013**

En esta ocasión el TEAC se pronuncia sobre un tema muy debatido, como es la calificación que debe darse a los pagos que los laboratorios farmacéuticos realizan -en concepto de patrocinio-, para la asistencia a congresos de profesionales sanitarios. Concretamente, **qué consideración tienen dichos pagos para sus beneficiarios -los facultativos asistentes a los congresos- y si constituyen o no, obtención de renta gravada en el IRPF.** Y en su caso, si deben calificarse **como rendimientos en especie del trabajo o, por el contrario, como rendimientos en especie de su actividad profesional, a efectos de la práctica de los correspondientes ingresos a cuenta.**

Señala el Tribunal que lo relevante es **analizar, en cada caso concreto, en qué calidad se cursan las invitaciones para asistir al congreso,** esto es, si la actividad que realiza el sanitario invitado es por cuenta propia o ajena, para identificar de este modo quién es el beneficiario último de la mejora en el ejercicio de la profesión.

Por todo ello, cabría la siguiente distinción en cuanto a la **calificación** de las **retribuciones en especie:**

- Como “**rendimientos del trabajo**”: Sería el caso del **facultativo** que acude invitado al congreso en su condición de **representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios.**

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- En este caso -en el que las rentas obtenidas por los sanitarios tienen la consideración de rendimientos del trabajo-, ha de tenerse en cuenta el supuesto de no sujeción previsto en el art. 42.2 b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) desarrollado por el art. 44 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el cual no tributan las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidas por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. Así las cosas, para que la asistencia a congresos **no tenga la consideración de rendimiento del trabajo en especie**, han de concurrir los siguientes **requisitos**: (i) que los estudios sean dispuestos por los propios empleadores; (ii) la financiación total de los estudios por tales empleadores (no cabe parcial); y (iii) que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- Como **“rendimientos de actividad profesional”** cabrían dos variables: (i) la del **profesional que ejerce la profesión libre** y es invitado en su propia condición de especialista; (ii) la del **especialista que trabaja en un hospital (público o privado) y que acude a un congreso invitado a título personal**, a causa de su propio prestigio profesional.
- En el caso analizado, los especialistas que trabajaban en hospitales fueron invitados a los congresos organizados a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, y no por razón de su vinculación a un determinado puesto de trabajo (eran los médicos quienes decidían libremente su asistencia, con independencia del trabajo realizado y de la decisión al respecto de su empleador). En virtud de lo anterior, el TEAC **concluye que la calificación que habría de otorgarse a dichas rentas en especie es la de “actividad profesional”, sometidas a ingreso a cuenta por parte del laboratorio promotor de los congresos** -coincidiendo con la calificación otorgada por la Inspección-, ya que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de la profesión.

Finalmente resulta interesante comentar que como consecuencia de esta Resolución, la AEAT ha publicado una circular interna de fecha 5 de mayo de 2017 en la que analiza diferentes cuestiones relacionadas con la tributación, por parte del personal sanitario, de los gastos abonados por las compañías farmacéuticas para la asistencia a los congresos y conferencias que organiza y a los que asiste dicho personal.

Criterio del TEAC para indemnizaciones por cese en la actividad profesional.

Resolución del TEAC, de 08/06/2017. Rec. 06302/2015

El caso concreto es el de un profesional que extingue en 2009 su relación de socio con su empresa (multinacional del sector) y percibe una cantidad por dicho cese (1,5 millones de euros), que está acompañado de un **pacto de no competencia que le impide trabajar durante 4 años en determinadas firmas del sector**. Sobre ella aplica una reducción del 40% de su importe, al considerarse un rendimiento generado en más de 2 años u obtenido de forma notoriamente irregular (art. 32.1 Ley del IRPF y 25.1 del Reglamento).

La Administración Tributaria rechaza la viabilidad de dicha reducción, al igual que el TEAR. Planteado recurso de alzada por el contribuyente el Tribunal analiza por separado las dos circunstancias que podrían otorgar el **derecho a la reducción del 40%** (actualmente sería del 30%):

1. Período de generación superior a 2 años.

Se rechaza que una indemnización por este tipo de cese tenga, a efectos fiscales, un período de generación superior a 2 años, reiterándose el criterio de la Resolución del TEAC 04919/2013, de 08/05/2017, y citándose cumplida jurisprudencia de los tribunales.

Asimismo, en relación con la posibilidad de que el período de generación superior a 2 años se pueda mantener por existir una **compensación económica por el compromiso asumido de no competencia post-cese**, durante 4 años, el TEAC aborda la cuestión profundizando en materia de imputación temporal de la renta, que derivando de una actividad económica en régimen de estimación directa, por remisión al IS ha de atender al criterio de devengo contable, y por ello, bajo la hipótesis de entender que el ingreso se asocia al período de generación del pacto de 4 años, lo correcto hubiese sido que la renta positiva derivada de la indemnización se hubiese imputado proporcionalmente en cada uno de los 4 ejercicios que comprende el período pactado de no competencia. La imputación anticipada al ejercicio de cobro de la indemnización es una opción legítima del contribuyente de IRPF (cuando no se deriva una tributación inferior), pero por ello no se habilita el derecho a la reducción.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

2. Obtención de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Finalmente en relación con la consideración de renta irregular, el TEAC aborda la cuestión bajo dos de los *numerus clausus* del Reglamento del IRPF: **(i) indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas**: es rechazado porque la pérdida de la condición de socio de la entidad no le impide al contribuyente seguir realizando su actividad económica en otra empresa, o por su cuenta; **(ii) indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida**: igualmente es rechazado porque la indemnización no sustituye derechos económicos preexistentes de duración indefinida, al no poder identificarse con estos a las retribuciones que el socio hubiera seguido percibiendo en la empresa hasta su jubilación en ausencia del cese.

La renta obtenida por la separación de socio y amortización de acciones mediante reducción de capital debe calificarse como ganancia o pérdida patrimonial.

Resolución del TEAC, de 11/09/2017. Rec. 6943/2014

Este caso tiene por objeto determinar cómo debe calificarse la renta obtenida por el socio, persona física, que transmite la totalidad de sus acciones a la sociedad para su amortización vía reducción de capital y, en consecuencia, deja de participar en el capital de la misma; esto es, si debe calificarse como rendimiento del capital mobiliario equivalente a una distribución de reservas [art. 33.3 a) Ley 35/2006 (LIRPF)] o como ganancia patrimonial, con la consiguiente aplicación, en este segundo caso, de los coeficientes de abatimiento (disp. trans. 9.ª LIRPF).

La Inspección recurrente sostiene que a dicha operación debe dársele el tratamiento del **art. 33.3 a) LIRPF**, puesto que la reducción de capital ha sido instrumentada mediante la adquisición de dichas participaciones al socio para su inmediata amortización: *“Se estimará que **no existe ganancia o pérdida patrimonial** en los siguientes supuestos: a) En las reducciones de capital: (...)”*.

Sin embargo, el TEAR entiende que, al haber dado lugar tal operación a la separación del socio de la sociedad, procede aplicar el **art. 37.1 e) LIRPF (“Normas específicas de valoración”)** que dispone que *“en los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará **ganancia o pérdida patrimonial** (...)”*.

El TEAC -que ya resolvió anteriormente esta misma cuestión (entre otras, en las Resoluciones de 30/09/2010 y 02/12/2015)- confirma *“la aplicación de la regla especial de valoración por su carácter más específico, y declara en cuanto a la **calificación otorgada a la operación realizada que el art. 37.1 e) únicamente señala “en los casos de separación de los socios ...”; sin distinguir o precisar las causas de aquella separación del socio de la sociedad, sin ahondar si ésta resulta de lo dispuesto por aquella norma, si resulta del contenido de los estatutos sociales o si es fruto de un acuerdo o pacto entre las partes, por lo que, donde la norma no distingue, no debe distinguir el intérprete o aplicador del Derecho, debiendo entenderse que los supuestos de separación de los socios que contempla aquel precepto recogerían todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad”**”*.

En definitiva, desestima el TEAC el recurso ordinario de alzada interpuesto por la AEAT, confirmando la resolución del TEAR que anula el acuerdo de liquidación por IRPF, ejercicio 2007 dictado por la Inspección.

El TEAC fija criterio sobre la imputación temporal en el IRPF de los atrasos salariales satisfechos por el FOGASA.

Resolución del TEAC, de 02/11/2017. Rec. 2463/2017

Las cuestiones que se plantean en este caso son dos:

1. la **calificación** que deben recibir los **rendimientos del trabajo que se han devengado**, pero que no han sido pagados por el empresario siendo **satisfechos por el FOGASA**; y
2. determinar la **regla de imputación temporal** de estos rendimientos.

Respecto a la primera cuestión, el TEAC **fija el siguiente criterio**: *“Los rendimientos del trabajo satisfechos por el FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario tienen la consideración de rendimientos del trabajo. Debido a que la efectividad de dicha obligación suele demorarse, y se acaban haciendo efectivos en un período impositivo distinto de aquel en que fueron exigibles, se suelen percibir con el carácter de **“atrasos”**”*.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Para llegar a esta conclusión, el TEAC argumenta que cuando un contribuyente recibe una prestación por parte del FOGASA debe **diferenciar el origen de la prestación** -si se trata de salarios o de indemnización por despido- para poder aplicar a este rendimiento la tributación adecuada. Así, **las cantidades pagadas por el FOGASA en concepto de salarios impagados por el empresario tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo**, y puesto que la efectividad de dicha obligación suele demorarse (se perciben con el carácter de "atrasos") es por ello por lo que el trabajador tendrá que aplicar las **reglas especiales de imputación temporal** del art. 14.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Respecto a la segunda cuestión, de conformidad con el citado precepto, deben diferenciarse dos supuestos respecto a los pagos del FOGASA:

a) los que corresponden a **períodos anteriores** a aquel en que se perciben, sobre los que **no existe un litigio en su percepción**.

En estos casos, en el año en que se perciben dichas retribuciones se imputarán a los distintos ejercicios en que los mismos fueron exigibles a través de la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias, sin sanción ni intereses ni recargo alguno; y

b) los que corresponden a **períodos anteriores** a aquel en que se perciben, **existiendo un litigio sobre el derecho a percibir esas retribuciones**.

Las cantidades pagadas por el FOGASA se declararán como rendimientos del trabajo del ejercicio en el que la resolución judicial adquiera firmeza.

Por todo lo expuesto, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la AEAT.

Modificación de la base imponible por créditos incobrables. Incumplimiento del plazo de comunicación a la AEAT.

Resolución del TEAC, de 24/11/2016. Rec. 6771/2013

En relación con la rectificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el TEAC resuelve sobre si el incumplimiento de los requisitos reglamentariamente establecidos al efecto (plazo de comunicación), **determinan o no la pérdida del derecho a rectificar dicha base imponible**.

La Resolución se centra en la controversia generada por la disconformidad manifestada por un contribuyente con la liquidación provisional girada a éste por la AEAT en la que se le denegaba el derecho a rectificar la base imponible del Impuesto, con base en el incumplimiento del plazo del deber de comunicación establecido reglamentariamente, para el supuesto de modificación de la base imponible del IVA (art. 24.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido -RIVA-), cuando el contribuyente cumplió con los plazos de rectificación establecidos en la LIVA, pero comunicó de forma tardía dicha modificación a la AEAT.

Señala el TEAC, en relación con la modificación de la base imponible, que la normativa del IVA establece **dos plazos** distintos. **Uno, el relativo a la modificación de la base imponible** (art. 80. Tres LIVA) **y otro, el establecido en el art. 24.2 RIVA** (un mes) **referente al plazo para cumplir con la obligación de comunicar a la AEAT** dicha modificación, computado desde el momento de la fecha de expedición de la factura rectificativa. Pues bien, considera el Tribunal que dicho requisito procedimental tiene por objeto posibilitar la función de control por parte de la Administración Tributaria, es decir, del control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. Por lo tanto, si el incumplimiento del plazo controvertido impidiera el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, entonces éste tendría una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir causa de denegación del ejercicio de dicho derecho de rectificación.

No cabe la denegación automática del derecho de rectificación de la base imponible del IVA como consecuencia de un cumplimiento tardío o extemporáneo de dicha obligación de comunicación.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Responsabilidad solidaria del destinatario en una operación sujeta al IVA.

Resolución del TEAC, de 20/12/2016. Rec. 4487/2014

El TEAC señala que probada la concurrencia de los requisitos establecidos en la normativa aplicable (arts. 41 y 42 LGT 2003, así como art. 87 Uno LIVA), podrá exigirse **responsabilidad tributaria solidaria al destinatario de la operación**, es decir:

- Existencia de un hecho imponible gravado por el IVA, cuyo destinatario sea el responsable.
- Acción u omisión culposa o dolosa por parte de dicho responsable, como destinatario de la operación gravada.
- Que con dicha acción u omisión se elude la correcta repercusión del impuesto.

La conclusión alcanzada por el Tribunal, trae causa en un **procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria** (derivado de un préstamo con garantía hipotecaria otorgado a una sociedad X por una entidad Y), donde resulta adjudicatario del mismo el acreedor hipotecario (es decir, Y). Otorgada escritura pública que documentó tal operación (por un precio inferior al garantizado en la hipoteca) y en la que no se hace constar que dicha operación estaba sujeta al IVA, ni la base imponible, ni el tipo aplicable, ni la cuota correspondiente, alegó la parte recurrente (Y) que en el plazo de un año establecido en la norma para que se produzca la repercusión del impuesto, ésta no se produjo.

Se considera probada la **existencia de responsabilidad solidaria en tanto que concurren los requisitos objetivos y subjetivos** para ello:

- Ha habido una operación sujeta al IVA y una falta de repercusión.
- Una acción u omisión culposa o dolosa, cuya prueba es indiciaria y apoyada en presunciones y en la valoración del conjunto de indicios que concurren en cada caso concreto. En este supuesto, la entidad Y (acreedora y adjudicataria del inmueble) era conocedora de la falta de recursos económicos de la sociedad transmitente, circunstancia acreditada por el hecho de la falta de abono de la deuda pendiente. Además, dicha actuación culposa o dolosa (Y debía haber procedido al ingreso del IVA correspondiente conocedora de la sujeción al Impuesto de la operación) ha perjudicado a la Administración en beneficio de la propia entidad Y, pues de esta manera el Impuesto que grava la operación no le fue repercutido, obteniendo, con ello, un beneficio ilegítimo.

Gastos por hostelería, desplazamiento o viajes: vinculación objetiva de la deducción en IVA, al IRPF o al IS.

Resolución del TEAC, de 26/01/2017. Rec. 1968/2016

Analiza el TEAC si la regla recogida en el **ordinal sexto del apdo. Uno del art. 96 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), exige o no para su aplicación que la Administración acredite que los gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración han sido objeto de regularización en el IRPF o el IS.**

El caso analizado tiene su origen en dos liquidaciones provisionales de IVA (ejercicios 2004 y 2005) en las que la Administración tributaria negó a una entidad el derecho a deducir un conjunto de cuotas de IVA soportadas, relacionadas con atenciones a clientes. Disconforme con sendas liquidaciones provisionales, la entidad presentó las correspondientes reclamaciones económico-administrativas y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR), dictó Resolución concluyendo que, del precepto referido -art. 96.Uno.6.º- *“resulta que la deducción en el IVA se supedita a la deducción en el IRPF o IS. Por tanto, sólo en aquellos casos en que no resulte deducible por dichos impuestos tampoco lo será en aquél. En este sentido corresponde a la Oficina Gestora acreditar no sólo que el gasto no es deducible en dichos impuestos sino también que los mismos han sido objeto de regularización (...).*

Contra dicha Resolución del TEAR se deduce recurso de alzada para la unificación de criterio. A este respecto, **el Tribunal Central considera que la postura del TEAR debe rechazarse y unifica criterio** (ver Resolución del TEAC 3254/11 de 27/03/2012) en el sentido de que:

“La regla recogida en el ordinal 6.º del apdo. Uno del art. 96 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no exige a la Administración para su aplicación que acredite que los gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración han sido objeto de regularización en el IRPF o en el IS.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

La expresión "tener la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS", alude a cumplir los requisitos objetivos de deducibilidad contemplados en los impuestos directos pero en ningún momento determina o exige que la verificación de dichos requisitos haya de hacerse necesariamente o en primer término en el seno de una comprobación concierne a los impuestos directos.

Por tanto, **la vinculación que el art. 96. Uno. 6.º LIVA establece entre la deducibilidad de las cuotas de IVA y la de los gastos correspondientes en el IRPF o el IS, es una vinculación objetiva pero no procedimental, pues presupone o exige la comprobación de determinados requisitos objetivos, sin imponer límites procedimentales para ello**".

La vinculación de la deducción en IVA de gastos por servicios de desplazamiento o viajes, al IRPF o el IS, es una vinculación objetiva pero no procedimental.

El TEAC unifica criterio respecto a la determinación del inicio del periodo ejecutivo por falta de inclusión de la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación, en la declaración-liquidación correspondiente.

Resolución del TEAC, de 28/09/2017. Rec. 1516/2017

La cuestión debatida es la relativa a si la falta de inclusión en la declaración-liquidación de IVA -una vez elegida esta opción- de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana supone, o no, el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

Frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación el **contribuyente** tiene **dos opciones**:

- a) Satisfacer su importe cuando reciba el documento en que conste la liquidación de la Aduana en los términos y plazos regulados en el RD 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- b) **Diferir el pago** al momento de **presentación de la declaración-liquidación** correspondiente al período en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, lo que exige incluir la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente. Esta posibilidad fue introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en el apdo. Dos del art. 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), para determinados obligados tributarios. A sensu contrario, si no se efectúa el pago previamente diferido en plazo, se inicia el período ejecutivo respecto de dicha cuota (disp. adic. 8.ª del Rgto. IVA).

El TEAR de la Comunidad Valenciana considera que si el IVA devengado en la importación resulta deducible, no nace deuda tributaria por compensarse ambas y no puede exigirse en vía de apremio.

Considera el TEAC -en la misma línea mantenida por los TEAR de Galicia y de Asturias, en sus Resoluciones de 10/11/2016 y de 30/03/2017, respectivamente- que la decisión del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada es errónea, al no contemplar en su resolución esta opción de diferimiento del ingreso de una **cuota ya liquidada por la Aduana**; esto es, de una **deuda tributaria concreta, previamente cuantificada, existente desde el momento de su liquidación por la Aduana**.

Concluye el TEAC estimando el recurso interpuesto, y **unificando criterio** en el sentido de que en aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del IVA diferido a la importación previsto en el art. 167.Dos LIVA, **la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente de IVA, supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación**, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

La opción del art. 167.Dos LIVA supone un diferimiento del ingreso de la cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana, es decir, de una deuda tributaria de un importe concreto, ya cuantificado y determinado, que se permite pagar en un momento posterior.

Doctrina adm. (cont.)**Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**

Se ocasiona un grave perjuicio al interesado en el procedimiento cuando la Hacienda estatal, aun aceptando la conclusión de la Hacienda autonómica, no fundamenta jurídicamente su decisión.

Resolución del TEAC, de 23/10/2017. Rec. 4283/2014

La controversia que se dilucida en esta ocasión, parte de una solicitud de devolución de la cuota del IVA instada por un particular, al serle repercutida a él y a su cónyuge como consecuencia de la adquisición de una vivienda unifamiliar. La AEAT, al considerar que la operación había sido revisada por la Agencia Tributaria de Andalucía, en una liquidación provisional en concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y calificada la entrega efectuada como sujeta y exenta del IVA, por tratarse de una segunda entrega (art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), dictó acuerdo estimatorio de la solicitud de devolución, por resultar indebida la repercusión de la cuota del IVA efectuada.

Ante ello, el vendedor originario recurrió al TEAC, al verse perjudicado por esta calificación, y así, la cuestión analizada consiste en determinar (i) la procedencia, o no, de la devolución acordada por el órgano gestor de la AEAT; y, en último término, (ii) los efectos que una resolución firme dirimiendo el impuesto que debe gravar la operación tiene sobre los dos actos de Administraciones distintas que tienen personalidad jurídica independiente y, por tanto, con potestad para dictarlos.

Señala el TEAC que, en el caso, en el **procedimiento de devolución instado por los compradores** ante la Administración Tributaria estatal, ésta ha tenido en cuenta exclusivamente la conclusión alcanzada por el órgano gestor de la Administración Tributaria autonómica.

No obstante, **concorre como interesado** en este procedimiento **el empresario o profesional proveedor del bien, sobre el que tendrá efectos el acto que se dicte**, o puede tenerlos, dada la potestad que la Administración tributaria estatal tiene para liquidar por IVA al proveedor del bien y la fuerza que la teoría los actos propios tiene y a la que queda vinculada la Administración tributaria estatal (efectos que se traducen o afectan a la determinación del volumen de operaciones exentas y, por tanto, en la determinación del porcentaje de prorata y a su derecho a deducir las cuotas soportadas). He aquí el problema: como señala el TEAC **"la independencia en las relaciones jurídico-tributarias frente a la Hacienda Pública autonómica y estatal, derivada de lo expuesto, hace que no se haya reconocido legitimación al proveedor del bien por la Administración autonómica en el procedimiento seguido frente al destinatario o comprador"**.

Lo verdaderamente relevante a juicio del TEAC es que **la AEAT acepta la conclusión alcanzada por la Administración Tributaria autonómica de manera "deficiente e incompleta que fomenta la inseguridad jurídica"**, sin realizar un análisis jurídico de la operación de referencia, ni incorporar todos los documentos necesarios para que la Administración tributaria estatal pudiera trasladar al proveedor de la operación los efectos que conlleva su declaración, poniendo a su disposición cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, cuya consecuencia es un nuevo acto administrativo, que ocasiona un grave perjuicio al proveedor interesado.

Concluye la AEAT estimando la reclamación económico-administrativa y, por ende, **anulando el acto administrativo dictado**, al ser distinto del firme que dio lugar a la regularización por la Administración autonómica.

"(...) ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al destinatario del bien, debe permitirse al proveedor, interesado legítimo en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, conocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración tributaria estatal para dictar el nuevo acto administrativo, (...)"

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

El TEAC unifica criterio: tipo reducido para la transmisión del suelo por un ayuntamiento a personas físicas titulares del derecho de superficie que fue inicialmente otorgado a una cooperativa para la construcción de viviendas.

Resolución del TEAC, de 24/05/2017. Rec. 5888/2016

El TEAC resuelve en **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** la cuestión relativa a, si **habiendo un Ayuntamiento otorgado derechos de superficie a diversas cooperativas adjudicatarias sobre determinadas parcelas municipales para la construcción de viviendas de protección oficial y habiendo dichas cooperativas adjudicado el dominio superficiario de cada finca resultante -vivienda, plaza de garaje, local o trastero- a sus respectivos cooperativistas, la transmisión posterior por el Ayuntamiento a los superficiarios de la parte del suelo imputable a sus correspondientes fincas debe tributar en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al tipo general o al tipo reducido -o al reducido en su caso-**.

En el supuesto de hecho que nos ocupa se trata de determinar, **una vez producida la disociación de vuelo y suelo, a qué tipo de gravamen debe tributar en el IVA la adquisición del suelo por quien es titular previo del vuelo.**

Pues bien, a juicio del Tribunal Central la tributación de la transmisión de la cuota de suelo **no debe producirse al tipo de gravamen general**. Y es que, dado que las edificaciones son, conforme a lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), construcciones unidas permanentemente al suelo, cuando la normativa del IVA contempla la aplicación del **tipo reducido del 8%** (vigente en aquella fecha) **para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas está incluyendo en este concepto también el suelo sobre el que la edificación se levanta**. Hay razones físicas evidentes que convierten al suelo en elemento estructural inseparable del edificio. En el concreto caso de una edificación dividida en régimen de propiedad horizontal, **cuando se transmite el piso se transmite también la cuota de suelo correspondiente al mismo**.

A juicio del Tribunal Central, **lo determinante para que la transmisión de la cuota de suelo quede sujeta al tipo reducido y no al general es que quien la adquiere sea el titular del vuelo y que éste haya adquirido su dominio superficiario -vivienda- como primer adquirente**. De este modo, habiendo constituido la entrega de dicho dominio -vivienda- una primera entrega de vivienda, sujeta al IVA al tipo de gravamen reducido, la adquisición posterior de la cuota de suelo correspondiente no puede sino calificarse como una entrega de vivienda sometida al mismo tipo de gravamen. Resulta intrascendente en este sentido que el transmitente de vuelo y suelo sean o no la misma persona.

Por tanto, la transmisión de la cuota de suelo por el Ayuntamiento en el caso aquí examinado nunca tributará como una transmisión de suelo al tipo de gravamen general. **Se trata de una transmisión de vivienda porque siendo indisociables a efectos de IVA suelo y vuelo, el adquirente del suelo era titular previo del vuelo**. Se trata, además, de una primera transmisión de vivienda porque el titular del vuelo fue el primer adquirente del mismo.

No es susceptible de evaluación a efectos del IAJD el otorgamiento de escritura de tasación a efectos de subasta.

Resolución del TEAC, de 10/10/2017. Rec. 6634/2014

En esta Resolución el TEAC debe decidir si es, o no, ajustada a Derecho la procedencia de la liquidación a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) como consecuencia del otorgamiento de escritura de fijación de tasación a efectos de subasta.

A pesar de que existen resoluciones judiciales que han declarado la procedencia de la tributación en estos casos (SSTSJ de Andalucía, de 11/10/2013 y de Castilla y León, de 13/05/2011), **el criterio del TEAC es el de la no tributación** -como ya expuso en su **Resolución de 12/05/2009 (RG 7209/08)**, en la misma línea de la Sentencia del **TSJ de la Comunidad Valenciana de 04/04/2014**-. Esto es, la **escritura de tasación a efectos de subasta** no tiene carácter constitutivo de un negocio jurídico, ni tiene incidencia en la hipoteca, por lo que dicho documento, al carecer de efectos jurídico-económicos en el acto inscrito, **no es susceptible de evaluación a efectos del IAJD**.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Considera el TEAC que el gravamen controvertido tiene por objeto un acto jurídico documentado en escritura pública, de ahí que deba partirse siempre del presupuesto de que el documento incorpore un acto de trascendencia jurídica y que dicha trascendencia jurídica venga valorada económicamente en el propio documento. Es decir, **la evaluación económica a la que se refiere el art. 31 del RD Leg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) es la cuantificación monetaria del efecto jurídico creado por dicho documento. Sin embargo, no toda mención a una cifra o valor en un documento implica que éste adquiera la condición de "evaluable" a efectos del Impuesto**, ya que esta última condición sólo concurrirá cuando la referencia del valor incluido en el documento tenga relación directa con los efectos jurídicos que produzca el acto o negocio documentado.

Por otro lado, **cuando el documento incorpora una declaración de voluntad relativa a un acto ya inscrito y que, por tanto, ya tributó en su constitución** -no un acto constitutivo de un negocio jurídico- **sólo procederá una nueva tributación cuando el posterior documento tenga incidencia jurídico-económica en el acto inscrito.**

La condición de "evaluable" a efectos del IAJD sólo concurrirá cuando la referencia del valor incluido en el documento tenga relación directa con los efectos jurídicos que produzca el acto o negocio documentado.

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

La contestación de las consultas vincula a la Inspección, a los órganos de gestión y a las Comunidades Autónomas aun cuando se trate de tributos cedidos.

Resolución del TEAC, de 24/11/2016. Rec. 5095/2013

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 24 de noviembre de 2016, reitera criterio sobre el efecto de las contestaciones a consultas tributarias señalando que la Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Además su carácter vinculante se da, tanto respecto de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas, pues la contestación de las consultas corresponde a la DGT aun cuando se trate de tributos cedidos, tal y como deriva del art. 55.2 a) de la Ley 22/2009 por la que se regula el Sistema de financiación de las CCAA.

Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración Tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el apdo. 7 del art. 239 de la misma LGT. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es esta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto. Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.

Determinación o acreditación impropia de partidas o créditos tributarios aparentes. No cabe imponer sanción por ausencia de autoliquidación.

Resolución del TEAC, de 15/12/2016. Rec. 6639/2013

El TEAC analiza en alzada si la no presentación de una autoliquidación del IVA -en concreto, las correspondientes a los dos últimos trimestres del ejercicio 2007- comporta o no la comisión de una infracción tributaria tipificada en el art. 195.1 LGT denominada "Infracción tributaria por determinar o acreditar impropia de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes".

En el caso la entidad vinculante había declarado los dos primeros trimestres, y la Administración corrige los saldos declarados a compensar y regulariza en acta de conformidad los otros dos trimestres del año.

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Pues bien, de acuerdo con la tesis mantenida por el TS, la conducta tipificada en el segundo párrafo del art. 195.1 LGT consiste en determinar o acreditar las cantidades incorrectas en la propia declaración; es decir, para que exista el tipo infractor tipificado en el citado artículo es necesario que el obligado tributario presente una declaración liquidación en la que declare incorrectamente rentas netas, cuotas repercutidas, cantidades o cuotas a deducir o incentivos fiscales, pero cuya regularización posterior por parte de la Administración, en un procedimiento de comprobación, no suponga una falta de ingreso (infracción tipificada en el art. 191 LGT) o una obtención indebida de devolución (infracción tipificada en el art. 193 LGT) debido a que el obligado tributario tiene a su favor cantidades pendientes de compensar, deducir o aplicar.

Una interpretación gramatical de los términos utilizados por el legislador, lleva al TEAC a mantener la misma tesis que la sustentada por el TS en la sentencia citada. Esto es, la interpretación estricta del precepto sancionador y la comparación con otros preceptos que recogen infracciones aludiendo tanto a la declaración incorrecta como a la no declaración realizadas por el sujeto infractor, deben llevarnos a excluir la sanción cuando hay ausencia de autoliquidación o de declaración-liquidación, de forma que cuando no existan no cabe imponer sanción del art. 195.1, párrafo segundo, de la LGT pues en este precepto se alude exclusivamente a la "declaración incorrecta" del obligado tributario.

Conforme a la doctrina sentada por el TS no cabe imponer la sanción tipificada en el art. 95 LGT en un supuesto de ausencia de autoliquidación o declaración-liquidación pues en este precepto se alude exclusivamente a la "declaración incorrecta".

Cuándo procede inadmitir una solicitud de aplazamiento tributario y cuándo denegarla: unificación de criterio bajo normativa vigente a 31 de diciembre de 2016.

Resolución del TEAC, de 23/02/2017. Rec. 5935/2016

En el caso analizado el TEAC, en relación con las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones y pagos a cuenta, fija el siguiente criterio sobre cuándo procede inadmitir dicha solicitud y cuándo denegarla.

- En las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de retenciones e ingresos a cuenta, procede la **inadmisión** en el caso de que el interesado **no motive su solicitud** en que su falta de concesión pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública **y no aporte documentación** tendente o que pretenda acreditar la concurrencia de estas circunstancias en el momento de presentación de su solicitud.
- Solo en el caso en que se hayan producido los dos requisitos -alegar las circunstancias a que se refiere el art. 82.2 b) LGT y además aportar documentación tendente a acreditar que se dan o que presumiblemente pueden darse en el caso concreto las circunstancias legalmente previstas, pero esta documentación se considere insuficiente, procede el **requerimiento de subsanación** por parte de la Administración para que se complete.
- Si formulado requerimiento de subsanación, éste no se atiende por los interesados, procederá la **inadmisión** conforme a lo previsto en el art. 47 RGR; mientras que si el requerimiento ha sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero **no se entienden subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento/ fraccionamiento.**

Rectificación de las bases imponibles declaradas: es una opción que no puede modificarse.

Resolución del TEAC, de 04/04/2017. Rec. 1510/2013

La cuestión controvertida se centra en determinar si la compensación de bases imponibles negativas (BINs) constituye, o no, una "opción", en los términos del art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Considera el TEAC que la compensación de BINs de ejercicios anteriores es:

- Un derecho que la Ley reconoce a los sujetos pasivos, cuyo ejercicio es potestativo, debiendo el sujeto pasivo decidir -dentro de los límites legales establecidos- si quiere, o no, ejercitarlo.

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

- Una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores.
- Una opción que se ejercita con la presentación de la declaración -en este caso del IS- por lo que la elección respecto de la compensación o no y en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el art. 119.3 LGT, y no puede modificarse con posterioridad.

En concreto, el TEAC entiende que se pueden dar las siguientes posibilidades:

- 1. Que el contribuyente hubiera autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo BINs de ejercicios anteriores pendientes de compensar.** En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.
- 2. Que el contribuyente haya deducido hasta el límite máximo compensable en el ejercicio, en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada.** En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación.
- 3. Que el contribuyente no hubiera presentado autoliquidación estando obligado a ello.** En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.
- 4. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada.**

En este supuesto, que se corresponde con el caso analizado, el TEAC considera que es claro que *"el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las BINs compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación"*.

Así las cosas, concluye el Tribunal que el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes de BINs declarados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación voluntaria, sea en vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex art. 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

A juicio del TEAC la compensación de BINs es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración del IS, que cumple todas las condiciones del art. 119.3 LGT, y que no puede modificarse con posterioridad.

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

El TEAC unifica criterio posibilitando la aplicación de la reducción del 25% de la sanción cuando el ingreso del importe restante de la misma se realice mediante compensación.

Resolución del TEAC, de 28/04/2017. Rec. 00906/2017

El Tribunal Económico-Administrativo en **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** resuelve la cuestión relativa a si para la aplicación de la reducción del 25% prevista en el art. 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) es posible que el ingreso del importe restante de la sanción se realice mediante compensación y, si procede aplicar o mantener esta reducción en el supuesto de que el ingreso del importe restante de la sanción se realice en el plazo del art. 62.2 LGT abierto con la denegación de una solicitud de compensación.

Al respecto, el TEAC fija el siguiente criterio, en contra del mantenido por la Administración:

Resulta posible la aplicación de la reducción del 25% prevista en el art. 188.3 LGT cuando el ingreso del importe restante de la sanción se realice mediante compensación.

Procede aplicar la reducción del 25% prevista en el art. 188.3 LGT en el supuesto de que el ingreso del importe restante de la sanción se realice en el plazo del art. 62.2 LGT abierto con la notificación de los acuerdos denegatorios de solicitudes de compensación o de aplazamiento y/o fraccionamiento.

El TEAC unifica criterio: inexorablemente, si no se paga el recargo ejecutivo notificado con la providencia de apremio han de considerarse vencidas el resto de fracciones pendientes.

Resolución del TEAC 4769/2016, de 28/04/2017

Resuelve el TEAC, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la cuestión relativa a si son aplicables las consecuencias establecidas en el segundo párrafo del art. 54.2 b) del RD 939/2005 (RGR), esto es, vencimiento de todas las fracciones pendientes, en el supuesto de haber ingresado el importe de la fracción y de los intereses de demora fuera del plazo concedido en el acuerdo de fraccionamiento pero con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, **quedando impagado**, tras la notificación de dicha providencia y una vez transcurrido el plazo fijado en la misma, **exclusivamente el importe correspondiente al recargo ejecutivo**.

El segundo párrafo del art. 54.2 b) RGR establece:

"(...) De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida".

Lo que el TEAC cuestiona en la Resolución que sienta el criterio aquí controvertido es que esta norma deba entenderse de aplicación cuando se ha producido una falta de ingreso de tan solo de una parte de la totalidad de las cantidades.

Resulta incuestionable a juicio del TEAC la claridad del art. 54.2 b) RGR, que no deja margen para su interpretación *-in claris non fit interpretatio-*. De acuerdo con lo establecido en este artículo, ante el impago de uno de los vencimientos contenidos en el fraccionamiento de la deuda tributaria, se inicia el procedimiento de apremio y se exigirán la fracción, los intereses y el recargo del período ejecutivo. La norma señala de forma taxativa que *"de no producirse el ingreso las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior (de todas las cantidades, fracción, intereses y recargo) se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes ..."*. **Por ello, inexorablemente, si no se paga el recargo ejecutivo notificado con la providencia de apremio han de considerarse vencidas el resto de fracciones pendientes.**

En el supuesto que nos ocupa, **por el impago del recargo ejecutivo devengado sobre la fracción impagada en el plazo del art. 62.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT)**, fracción que junto con sus intereses de demora había sido ingresada íntegramente con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, **deberían considerarse vencidas el resto de las fracciones pendientes e iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas.**

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

En función de lo anterior, **el TEAC fija como criterio** que de conformidad con lo previsto en el art. 54.2 b) RGR, **en el supuesto de haber ingresado el importe de la fracción y de los intereses de demora fuera del plazo fijado en el acuerdo de fraccionamiento concedido, pero con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, quedando impagado el importe correspondiente solo al recargo ejecutivo, una vez transcurrido el plazo abierto con la notificación de la providencia de apremio, se entenderán vencidas el resto de las fracciones pendientes.**

Reducción de sanción tributaria por conformidad: el TEAC amplía los supuestos de aplicación.

Resolución del TEAC, de 08/06/2017. Rec. 4493/2013

En esta Resolución el TEAC ha emitido un **novedoso criterio** relativo a la aplicación de la **reducción por conformidad de una sanción tributaria.**

Los hechos controvertidos parten de una regularización en concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) -ejercicios 2006, 2007 y 2008- en la que la Inspección practicó varios ajustes en la base imponible y no permitió compensar créditos fiscales pendientes de ejercicios anteriores.

El contribuyente, al no estar de acuerdo, **firmó el acta en disconformidad** y presentó alegaciones; aceptando algunos de los argumentos alegados, el Inspector Jefe modificó la propuesta contenida en el acta estimando parte de las alegaciones formuladas por el sujeto pasivo frente al acta, y **dictando directamente el Acuerdo de liquidación sin conceder la posibilidad al contribuyente de prestar conformidad a la nueva liquidación.**

El sujeto pasivo, una vez recibida la notificación de la liquidación y dentro del plazo para poder recurrirla, comunicó a la Inspección su decisión de no recurrir. Finalmente, el acuerdo sancionador no aplicó la reducción por conformidad del 30% y la **liquidación resultante** -no recurrida-, devino **firme.**

Así las cosas, en su reclamación económico-administrativa ante el TEAC, el sancionado pretende que a la sanción derivada de dicha liquidación se le aplique la reducción por conformidad.

Lo **novedoso** de la resolución controvertida estriba en que el TEAC, realizando una **interpretación finalista** y no literal de la norma, admite la aplicación de dicha **reducción** en **determinados supuestos adicionales** a los previstos reglamentariamente.

Considera el TEAC que si el Inspector Jefe modifica la propuesta contenida en el acta, estimando parte de las alegaciones, sin conceder al sujeto pasivo la posibilidad de prestar conformidad a la nueva propuesta de liquidación resultante de dicha rectificación, y el sujeto pasivo no recurre la liquidación resultante, debe **aplicarse**, respecto de la **sanción derivada de dicha liquidación, la reducción por conformidad.**

Argumenta el propio Tribunal que aunque el art. 188.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007) sólo prevé la notificación al contribuyente de una nueva propuesta de liquidación resultante de la rectificación para iniciar trámite de alegaciones y en su caso poder prestar conformidad, en el caso de que ésta derive de **cuestiones no alegadas** por el obligado tributario, también es cierto:

- que se está ante un Derecho sancionador y el art. 7.2 del Real Decreto 2063/2004 habla de *"rectificación de la propuesta"* sin diferenciar si dicha rectificación se debe a cuestiones alegadas o no alegadas; y
- que **"conceder la posibilidad de prestar conformidad a la nueva liquidación resultante de la rectificación (y por tanto de obtener la reducción de la sanción) según que la rectificación derive de cuestiones alegadas o no alegadas establecería una distinción difícilmente explicable pues discriminaría al contribuyente que, apreciando ilegalidad del acto de liquidación inicial, manifiesta la misma y, en todo o parte, tiene razón, frente a aquél que no aprecia o manifiesta dicha ilegalidad y es el Inspector Jefe el que aprecia la misma"**.

Así, concluye el TEAC estimando parcialmente la reclamación económico-administrativa relativa a la regularización por IS, anulando la liquidación sancionadora, y ordenando sustituirla por otra en la que se aplique la reducción de la sanción por conformidad con la liquidación tributaria de la que la misma trae causa.

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Procedimiento sancionador. La culpabilidad no puede apreciarse atendiendo exclusivamente a especiales circunstancias subjetivas.

Resolución del TEAC, de 20/07/2017. Rec. 267/2014

En este caso, la Administración Tributaria considera que la entidad recurrente ha cometido la infracción tributaria tipificada en el art. 194.1 LGT **al haber solicitado indebidamente una devolución del IVA superior a la comprobada**. Asimismo, considera acreditada la culpabilidad del interesado, al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 LGT y **al serle exigible al mismo, por tratarse de una entidad mercantil adscrita a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, un mayor grado de diligencia para el cumplimiento de sus obligaciones**, siendo, por tanto, un comportamiento negligente el realizado por la entidad recurrente

Entrando a analizar si es ajustado, o no, a Derecho el citado acuerdo de imposición de sanción, el TEAC recuerda que el TS se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes **principios**:

1. El art. 25 CE no permite que la Administración Tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa **atendiendo exclusivamente a sus "especiales" circunstancias subjetivas**, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.
2. El art. 24.2 CE no permite que en un caso de alegado error informático, la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad. La carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración, y deberá ser motivada.
3. El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento de culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Con base en dichos principios este Tribunal considera que **la Administración Tributaria no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad del obligado tributario** en el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

La culpabilidad no puede apreciarse bajo el único argumento de que por ser gran empresa debía tener conocimiento de la normativa aplicable.

Sanciones por facturas falsas: atención a los recientes pronunciamientos del TEAC.

Resolución del TEAC, de 20/07/2017. Rec. 4702/2014

Resolución del TEAC, de 20/07/2017. Rec. 576/2014

Analizamos conjuntamente estas dos Resoluciones del TEAC por la relevancia de los últimos criterios que adoptan, en relación a uno de los mecanismos más habituales para solicitar devoluciones fraudulentas mediante cuotas ficticias o simuladas, esto es: la **emisión de facturas falsas**.

Bien conocidas son las consecuencias para sus receptores, que deducen indebidamente cuotas de IVA y gastos en el IS o en el IRPF, lo que conlleva sanciones normalmente por dejar de ingresar en la horquilla del 100-150% de la cuota no ingresada; esto es perfectamente compatible con el marco de doble responsabilidad que también se establece para quien expide la factura falsa. Sin embargo, menos conocida, y casi más severa, es la sanción que el ordenamiento contempla para quien emite la factura falsa, que asciende al **75-175% del importe de la factura** (art. 201 apdos. 1 y 3 LGT). Estos supuestos, lamentablemente tan frecuentes, han dado lugar tanto a una copiosa jurisprudencia -entre otras, las SSTC de 25/06/2015 (n.º 146/2015) y de 06/07/2015 (n.º 150/2015); y de la AN de 16/03/2017 (Rec. 455/2015) y de 31/03/2017 (Rec. 413/2016)- como a una extensa doctrina administrativa.

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

En un caso, una **persona física**, propietario y administrador único de la totalidad de las participaciones de una empresa acogida al régimen de estimación objetiva en IRPF y al simplificado en IVA, **factura: (i) en su propio nombre, a varios clientes** para los que trabaja, altas cuantías por sus servicios y, una vez al año, **(ii) a tal sociedad**, de la que percibe rentas del trabajo.

La persona física carece de medios para realizar actividades económicas y realmente instrumenta facturas que deberían haber sido emitidas por su sociedad. Gracias a la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado de IVA, paga por módulos, mientras que el receptor deduce bajo régimen general tanto el IVA como el gasto, y ahí hay un diferencial que repercute en contra de la Hacienda Pública.

El TEAC, confirmando la Resolución del TEAR que impone al sancionado multa por incurrir en la citada infracción de emisión de facturas falsas, extrae las siguientes conclusiones:

- Un **procedimiento sancionador** puede tener su **origen** en los **datos obtenidos** como consecuencia de un **requerimiento de información** (art. 210.2 LGT), sin que sea necesario que exista un previo expediente de comprobación e investigación, y por supuesto sin que sea obligatorio elevarlo por delito fiscal.
- La conducta consistente en **aparentar**, mediante la expedición de facturas falsas, unas **transacciones económicas irreales**, es **subsumible en el tipo infractor del art. 201 LGT**, al entrar dentro del campo semántico del precepto aplicado.
- En cuanto a las **pruebas de la existencia de facturas falsas** basadas en **indicios**: éstos son hechos probados que, aunque por sí solos no resultan determinantes, sin embargo, **conjuntamente considerados constituyen prueba**. Es decir, en palabras del propio TEAC *“lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una **conexión lógica**”*, como así dispone el art. 108.2 LGT: *“para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*.

En el segundo supuesto, parten los hechos de una **sociedad** que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de una actividad determinada y cuyos titulares, del 100% de las participaciones, son un matrimonio. Sin embargo, **los trabajos son artificialmente divididos y, en parte, facturados: (i) por una persona física** (el marido) y **(ii) por una sociedad civil** (formada por tal matrimonio), ambos integrantes tributando en el régimen simplificado del IVA. Tanto la persona física como la sociedad civil también facturan a la sociedad operativa.

La cuestión controvertida que se plantea ante el TEAC se centra en determinar si es posible, o no, que un falso empresario que realiza una actividad inexistente incumpla una obligación de facturación.

En cuanto a la prueba de que no existe realización efectiva de actividades por los facturadores, señala el TEAC que *“la norma no tipifica como sancionable determinada actuación por quien ejerza una actividad empresarial o profesional, sino que **el tipo infractor se delimita por referencia a cualquier incumplimiento de “las obligaciones de facturación”***.

Resulta ciertamente una interpretación interesada, ajena al Derecho, aquella que sostiene que las “obligaciones de facturación” que impone la normativa no proscriben la emisión de facturas por quien no ejerce actividad empresarial alguna. (...)

*Atendida la definición del tipo establecida por la norma legal, es claro **que el incumplimiento de la obligación de facturación constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales. (...)***

En definitiva, es aplicable el tipo sancionador de emisión de facturas falsas tanto a quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como a quien realmente no la ejerce y simula realizarla.

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Requisitos necesarios para motivar el elemento subjetivo de la declaración de responsabilidad en un supuesto de ocultación de bienes del deudor.

Resolución del TEAC, de 28/09/2017. Rec. 5438/2016

Se trata de una SL que no puede atender una liquidación del Impuesto sobre Sociedades derivada de una comprobación tributaria, por haber procedido a distribuir dividendos a sus socios.

En este caso, la cuestión que se plantea consiste en determinar si es preciso apreciar la existencia de infracciones tributarias en el procedimiento seguido contra el deudor principal, como requisito necesario para motivar el elemento subjetivo intencional requerido en la declaración de derivación de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor (en este caso, un socio).

Entiende el TEAC que la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la Ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes de que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado o pudiera resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo. Esto es, **la responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.**

Considera el TEAC respecto al citado art. 42.2 a) LGT que (i) no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad; y (ii) tal responsabilidad no está ligada a la comisión de infracción tributaria alguna porque su fundamento se encuentra exclusivamente en la protección de la acción de cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se pueda apreciar o no la comisión de infracciones tributarias.

Por todo ello, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Administración, **fijando el criterio** de que la responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT no requiere, como requisito necesario para motivar el elemento subjetivo requerido en la declaración de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor, que se haya apreciado la comisión de infracción tributaria por el deudor principal, sino simplemente acreditación de la existencia de mala fe o de intencionalidad por un acuerdo previo o un plan de actuación.

La responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Requisitos de validez de las notificaciones de la deuda aduanera realizadas al importador y al representante aduanero, actuando bajo representación indirecta.

Resolución del TEAC, de 23/10/2017. Rec. 5122/2017

La controversia que se dilucida en esta ocasión, consiste en determinar qué es necesario acreditar para tener por válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta en los términos del art. 106 del RD 1065/2007 (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).

El TEAC estima el recurso interpuesto **fijando criterio** en el sentido de que son **válidas las notificaciones de la deuda aduanera** realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta, **siempre que** quede **acreditado**:

- que **previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo**, y
- que la **liquidación** se haya girado **a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento**, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido.

Por tanto, resulta irrelevante que alguno de los obligados no haya figurado en la orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros.

Doctrina adm. (cont.)**Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios****Validez de las pruebas indiciarias y presunciones para acreditar que el responsable solidario conocía o debía conocer el posible perjuicio para la Hacienda Pública.****Resolución del TEAC, de 26/10/2017. Rec. 6425/2016**

La cuestión que se plantea consiste en determinar si es conforme a Derecho la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT, en aquellos casos en los que, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos, el responsable, en este caso un banco, no haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso pero quede acreditado por la Administración que conocía o podía conocer que de esa operación podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de este conocimiento por medio de indicios.

El caso se centra en una sociedad que realiza una cesión a un banco, en pago de deuda hipotecaria, de varios inmuebles de su propiedad, realizándose asimismo una condonación parcial de la deuda. El IVA repercutido por el transmitente es ingresado por el banco en una cuenta del vendedor en el propio banco, y destinado en una parte a cancelar otras deudas con el banco de otra empresa del grupo, por lo que no es ingresado en Hacienda por el transmitente.

De entre los requisitos exigidos en el art. 42.2 a) LGT para que se aprecie la responsabilidad solidaria, los relativos a la intervención en las operaciones por parte de la entidad financiera y la acreditación de que con su conducta se pretendía impedir la actuación administrativa, son los controvertidos en el caso, al no haberlos considerado el TEAR suficientemente acreditados.

Para probar que existía un **acuerdo de voluntades o plan previo** entre los órganos representativos de las sociedades implicadas cuyo fin era ocultar o transmitir bienes o derechos del obligado al pago para impedir la actuación de cobro de la Administración Tributaria, como afirma el TEAC, puede hacerse: (i) una **prueba directa**, como puede ser la manifestación de los intervinientes, o (ii) por el medio de **prueba de las presunciones judiciales**, medio de prueba válido (art. 386 LEC) aplicable de forma supletoria, de manera que a partir de un hecho admitido o probado se podrá presumir la certeza a los efectos del proceso de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del juicio humano, siendo susceptible de prueba en contrario.

Habiendo quedado **acreditada la existencia del acuerdo de voluntades** por la **vinculación** entre las sociedades implicadas en las operaciones cuestionadas, señala el Tribunal Económico que ***“el hecho de que la entidad financiera no lleve a cabo una conducta activa en la operación no implica que no fuera consciente y tuviera pleno conocimiento del plan que se realizaba, máxime siendo una operación formalizada en escritura pública que incorporaba una condonación de parte de la deuda del deudor principal y haciendo disposición de los fondos detraídos del importe cobrado por el IVA el mismo día del cobro a favor de la empresa vinculada para cancelar la deuda que se mantenía con la entidad financiera, operaciones que nunca se hubieran llevado a cabo sin un estudio económico-financiero exhaustivo y un seguimiento de las posiciones de las empresas intervinientes. Todos estos hechos, coordinados y acreditados, garantizan la finalidad de la operación, construida con el fin de evitar la asunción de riesgos propios que, en todos los supuestos explicitados, han recaído sobre la Hacienda Pública con el impago de su deuda”***.

El TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la AEAT **fijando el criterio** siguiente: ***“A los efectos de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT, procede su declaración aun cuando, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos, el responsable no haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso, pero quede acreditado por la Administración que conocía o debía conocer que del mismo podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de ese conocimiento por medio de pruebas indiciarias y presunciones”***.



UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 45

Railroads
§§ 61-350

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 45

Railroads
§§ 1-60

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Titles 43 To 44

Public Lands
§§ 1701-End

★
Public Printing and Documents

Indices

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 43

Public Lands
§§ 801-1700

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 42

Public Health and Welfare
Index

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 42

Public Health and Welfare
§§ 1001-1008

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 42

Public Health and Welfare
§§ 1001-1008

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 42

Public Health and Welfare
§§ 1001-1008

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Court Rules

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Court Rules

Federal Rules of Civil Procedure
1-11

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 50

War and National Defense
§§ 1001-End

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 50

War and National Defense
§§ 1-1000

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 50

War and National Defense
§§ 1-1000

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 50

War and National Defense
§§ 1-1000

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 50

War and National Defense
§§ 1-1000

UNITED STATES CODE SERVICE
Lawyers Edition

★★★★★

Title 50

War and National Defense
§§ 1-1000

Doctrina adm. (cont.)***Dirección General de Tributos*****Impuesto sobre Sociedades (IS)****Aclaración de diversas cuestiones sobre la reserva de capitalización.****Consulta Vinculante a la DGT V4962-16, de 15/11/2016****Consulta Vinculante a la DGT V4956-16, de 15/11/2016**

La DGT resuelve en ambas **consultas distintas cuestiones en relación con la aplicación de la reserva de capitalización**, en concreto, en la V4962-16 en referencia a la aplicación de la misma en sede de un grupo fiscal consolidado, mientras que en la segunda (V4956-16), resuelve sobre qué partidas se incluyen en el art. 25.2 d) LIS (reservas de carácter legal o estatutario que no podrán computarse para determinar el incremento de los fondos propios).

1. Incremento de los fondos propios.

- El **cómputo del incremento de los fondos propios**, en el caso de **grupos consolidados**, se determinará teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las sociedades que integran el grupo, sin realizar eliminaciones ni incorporaciones, atendiendo a la normativa contable sobre las partidas que componen éstos (sin perjuicio de lo señalado en el art. 25.2 LIS).
- Tienen la consideración de fondos propios, los ingresos o aumentos de reservas derivados de las liberaciones de provisiones por deterioro de activos (los ingresos contables registrados en los supuestos de capitalización de créditos, sin embargo, no formarán parte de los fondos propios de las entidades, art. 25.2 b) LIS).
- Dentro del **concepto de reserva legal** (y por lo tanto, qué deberá excluirse del cómputo de los fondos propios) se incluyen todas aquellas reservas que vengan impuestas por un precepto legal. Así, también se incluirá dentro de éste concepto, la parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.
- Deberán excluirse también del cómputo del incremento de los fondos propios, las reservas generadas contablemente como consecuencia de procesos de fusión de una entidad participada, acogidos o no al régimen especial de neutralidad fiscal (art. 25.2 c) LIS).
- Respecto del **incremento de fondos propios de las sucursales en España de entidades no residentes**, éste se realizará a nivel de la propia sucursal, siempre que pueda acreditar de manera fehaciente dicho incremento en España, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.

2. Mantenimiento de los fondos propios.

- El requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas. Es decir, es un requisito de mantenimiento a nivel global.
- El plazo de mantenimiento de 5 años requerido, deberá computarse desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

3. Cálculo de la reducción en sede de un grupo consolidado. Reserva indisponible

- La reserva de capitalización deberá dotarse por el importe de la reducción, condicionada al límite previsto en el art. 25.1 LIS, que toma como referencia (en este caso) la base imponible del grupo consolidado.
- Si la sociedad que genera el incremento de fondos propios tuviera una base imponible positiva pero la base imponible del grupo fiscal fuera negativa o cero, no se podría aplicar la reducción en dicho período impositivo. Si fuera el supuesto contrario (base imponible individual negativa o cero, pero base imponible del grupo positiva), sí cabría aplicar la reducción.
- La dotación de la reserva indisponible requerida por la norma, podrá realizarse por cualquiera de las entidades del grupo consolidado. Así, en cada período impositivo en el que se cumplan los requisitos para la aplicación de la reducción del art. 25 LIS, podrá variar la entidad o entidades del grupo fiscal que doten dicha reserva indisponible.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

- En relación con la reducción aplicada, el mantenimiento del incremento de los fondos propios debe cumplirse por parte de la entidad que lo generó, con independencia de que la misma deje de pertenecer al grupo fiscal. En cuanto al mantenimiento de la reserva indisponible, teniendo en cuenta que la reserva se ha generado dentro del grupo fiscal, el cumplimiento de este requisito debe permanecer en el grupo fiscal, de manera que ante la salida del grupo, deberá ser otra entidad del grupo fiscal la que cumpla con el mismo hasta cumplir con el plazo exigido en el art. 25.1 LIS.

Deterioros de participadas. Cese de EP y de UTEs. Nuevos criterios de la DGT tras el RDL 3/2016.

Consulta Vinculante a la DGT V0155-17, de 24/01/2017

La DGT en relación con un supuesto de una entidad que posee participaciones en determinadas entidades y además tiene establecimientos permanentes en el extranjero, resuelve las siguientes cuestiones:

- **Momento** en que se produce la reversión lineal del deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades del apdo. 3 de la disp. trans. decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) en el caso particular del periodo impositivo en el que se produce una transmisión de participaciones.

A este respecto, atendiendo a una interpretación razonable de la norma, la DGT concluye que debe entenderse que **la reversión del deterioro** regulada en el apdo. 3.º de la disp. trans. decimosexta de la LIS **se produce el último día del periodo impositivo**.

- Si se produce la transmisión de las participaciones, **cuál es el importe a integrar en la base imponible del deterioro pendiente de reversión a la fecha de la transmisión**.

Con base en la propia redacción del apdo. 3.º de la disp. trans. decimosexta de la LIS, la DGT entiende que **no se deberán revertir cantidades adicionales con posterioridad a dicha transmisión en relación con la participación transmitida**.

- Si en el caso de cese o abandono de la actividad de fórmulas análogas a UTEs en el extranjero, **la renta negativa que pudiera generarse será o no fiscalmente deducible**.

De acuerdo con la interpretación de la DGT, las participaciones en UTEs se equiparan en su tratamiento fiscal a participaciones en entidades (no a EP). Por tanto, en el supuesto de que cese una UTE o una fórmula análoga de colaboración a las UTEs, o abandone su actividad, **será fiscalmente deducible en la base imponible la renta negativa que se genere con ocasión de su extinción**, con las limitaciones establecidas en los arts. 21.8 y 11.10 LIS.

- Si se tratase del cese de un EP en el extranjero, se integrará en la base imponible de la casa central la renta negativa neta de conformidad a lo dispuesto en los arts. 22.2 y 11.11 LIS. Y en el particular supuesto de que se realicen distintas actividades en un país extranjero a través de varios establecimientos permanentes, **el cese de la actividad de uno de ellos permite la deducción de las correspondientes rentas negativas acumuladas asociadas al mismo**.

La DGT determina que en un supuesto de transmisión de participaciones el momento para imputar la reversión del deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de una entidad será el último día del periodo impositivo.

Los gastos promocionales no están afectados por la limitación prevista para las atenciones a clientes.

Consulta Vinculante a la DGT V0242-17, de 31/01/2017

Una entidad tiene por actividad principal la edición de manuales para cursos de formación continuada a distancia. Como actividad secundaria realiza la actividad de formación de estos mismos cursos por los que se envía el manual del curso y se presta un servicio de tutorías no presenciales vía telefónica o por correo electrónico y se realiza la corrección de exámenes. En algunos cursos de formación, regala a los alumnos unos obsequios (relojes, material de enfermería, teléfonos móviles, etc.) de escaso valor, con la intención de promocionar la venta de estos cursos. **La entrega de dichos obsequios de escaso valor para la promoción de sus bienes y servicios no tiene la consideración de atenciones a clientes sino que constituye un gasto de promoción, en consecuencia, será deducible sin estar sometido al límite del 1% sobre el importe neto de la cifra de negocios.**

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

No está exenta en el IRPF la ganancia derivada de la dación en pago si la deuda no se contrajo con una entidad de crédito.

Consulta Vinculante a la DGT V4533-16, de 20/10/2016

La aplicación de la exención sobre la ganancia patrimonial derivada de la dación en pago (art. 33.4 LIRPF) exige que la deuda garantizada con hipoteca que recaiga sobre la misma esté contraída con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. En el caso planteado la vivienda habitual está hipotecada en garantía de un préstamo concedido por una sociedad que no es una entidad de crédito ni su actividad es la concesión de préstamos. Por tanto, y aunque no se disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda, no resultará de aplicación la exención comentada.

La ganancia patrimonial producida con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor está exenta en el IRPF sólo si la deuda se contrajo o con una entidad de crédito o con cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Plan de entrega de acciones constituido bajo normativa francesa (FCPE).

Consulta Vinculante a la DGT V4547-16, de 24/10/2016

Analiza la DGT el tratamiento tributario que corresponde a los trabajadores de la consultante -establecimiento permanente de una institución de crédito francesa que cotiza en la bolsa francesa- por su participación en un plan de entrega de acciones (en adelante el Plan) el cual les permitirá suscribir acciones de dicha institución de crédito francesa que lidera el grupo financiero.

Según los términos de la consulta, el Plan en cuestión se materializa mediante la **suscripción por el trabajador de participaciones en uno o en dos fondos de inversión, constituidos conforme a la normativa francesa bajo la categoría de *fond commun de placement d'Enterprise (FCPE)***, y dedicados a instrumentar el Plan, siendo dichos fondos los que, por cuenta y a favor de los trabajadores beneficiarios del Plan, destinan los recursos aportados por ellos y por la empresa a suscribir las acciones emitidas por la entidad de crédito (en el cuerpo de la consulta se describe en detalle las características de éste).

El Plan se ofrece bajo dos modalidades, instrumentándose cada una de ellas a través de un FCPE diferente, pudiendo el trabajador elegir una o ambas. Éstas son: (i) modalidad denominada "Oferta Clásica" y, (ii) la denominada "Oferta Garantizada" (el fondo contrata un *swap* con un tercero que permite garantizar al empleado a su salida del fondo la recuperación íntegra de su desembolso inicial más el de la empresa (no pérdida), a cambio de ceder los dividendos y un porcentaje de la eventual plusvalía).

Partiendo de los hechos que se describen en el cuerpo de la consulta se resuelven las siguientes cuestiones:

1. Respecto a ambas ofertas, si debe entenderse producido un rendimiento en especie en el momento de la suscripción del Plan en 2015, y si cabe la aplicación de la exención, de hasta 12.000 euros anuales, prevista en el art. 42.3 f) LIRPF.

En la modalidad de **Oferta Garantizada**, la entrega a los trabajadores, mediante la aportación del empleador, de participaciones en el FCPE correspondiente (fondo destinado a la inversión colectiva por parte de empleados), **supondrá para estos la obtención en el momento de dicha entrega de un rendimiento del trabajo en especie**. No se considera retribución en especie el descuento inicial, ya que está afectado por el *swap* que otorga la garantía.

Asimismo, en la **Oferta Clásica**, la entrega a los trabajadores, por su condición de tales, de participaciones en el FCPE, **a un precio rebajado**, así como la aportación del empleador **conllevará para los mismos la obtención, en el momento de la entrega de un rendimiento del trabajo en especie**.

En cuanto a la posible aplicación de la exención prevista en el art. 42.3 f) LIRPF **la renta en especie no estará exenta**.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- 2. Si la distribución de dividendos durante el período de inversión, aun cuando no se produzca su efectiva percepción por el empleado porque los perciben los FCPE (bajo la Oferta Clásica son reinvertidos por el FCPE en suscribir más acciones y bajo la Oferta Garantizada no pueden ser percibidos por el empleado ni de forma directa ni indirecta porque forman parte del *swap*), conlleva una tributación en el IRPF del empleado.**

La **no consideración de los FCPE como entidades de naturaleza idéntica o análoga a las entidades en régimen de atribución de rentas**, implica que los dividendos percibidos por los FCPE como consecuencia de las inversiones efectuadas por dichas entidades en las acciones de la empresa promotora del Plan y utilizados para su reinversión en nuevas acciones incrementando el valor de la participación, o cedidos en virtud del contrato de permuta financiera, no habrán de ser objeto de atribución a los partícipes.

- 3. En el caso de un empleado acogido a la Oferta Garantizada que decida en la fecha de vencimiento mantener su inversión, en cuyo caso se produciría un traspaso de un FCPE a otro, pasando a tener una cuota de participación en un FCPE diferente, si dicho traspaso tendría impacto en el IRPF del empleado.**

Señalando la naturaleza de las participaciones emitidas por los FCPE como valores representativos de la participación en los fondos propios de una entidad, conduce a considerar que en el momento en que se produzca el reembolso, o se traslade la inversión a otro FCPE, se pondría de manifiesto para el partícipe una **ganancia o pérdida patrimonial**, conforme a lo establecido en los arts. 37.1 e) o 37.1 h) LIRPF, debiendo tomarse en consideración, a efectos de determinar el valor de adquisición, tanto la aportación del trabajador como el rendimiento del trabajo en especie anteriormente indicado (la aportación de la empresa), sin incluir dentro de este valor de adquisición el ingreso a cuenta que hubiera debido realizar la entidad.

Nueva fiscalidad de la transmisión de los derechos de suscripción preferente.

Consulta Vinculante a la DGT V5377-16, de 20/12/2016

Consulta Vinculante a la DGT V5378-16, de 20/12/2016

La DGT en dos contestaciones a Consultas tributarias vinculantes, resuelve que, a partir de 1 de enero de 2017, la tributación en el IRPF de la transmisión de **derechos de suscripción previamente adquiridos a terceros** es la siguiente:

- La ganancia o pérdida patrimonial derivada de su transmisión se computará por la diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición, como ocurre con la generalidad de las transmisiones de valores.
- No originará la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.
- Si una persona física, a través de una misma entidad depositaria, transmitiese derechos procedentes tanto de la asignación por la entidad emisora como adquiridos en el mercado, la retención se aplicará considerando que los derechos transmitidos en primer lugar son los procedentes de los valores previamente depositados en la entidad, reteniendo sobre su valor de transmisión. Los restantes derechos transmitidos no tendrían obligación de retención.

La DGT aclara diversas cuestiones sobre la operativa de los traspasos en las operaciones de fusión entre un fondo y una SICAV.

Consulta Vinculante a la DGT V0828-17, de 03/04/2017

En este caso, la DGT aclara la forma de aplicar a los traspasos el criterio de la consulta V2932-16 sobre diferimiento fiscal después de una fusión entre una SICAV y un fondo. En concreto, la DGT resuelve las siguientes cuestiones:

- Si al realizar el traspaso desde el fondo absorbente de la SICAV surge la **obligación de efectuar pago a cuenta** sobre la parte de la ganancia patrimonial sujeta a tributación y, en ese caso, **quién debe realizarlo**.

A este respecto, la DGT concluye que como la parte de la plusvalía generada con anterioridad a la fusión está sujeta a tributación en el traspaso, no tiene cabida en la excepción a la obligación de realizar pagos a cuenta establecida en el segundo párrafo del art. 101.6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y en el primer inciso del art. 75.3 i) RIRPF (régimen de traspasos), y por tanto, **queda sometida al régimen de pago a cuenta del impuesto**.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Por otra parte, en relación con la persona o entidad que debe practicar la retención o ingreso a cuenta, se establece que **será el partícipe** quien estará obligado a efectuar un pago a cuenta sobre la parte de la ganancia patrimonial que quedó diferida en el momento de la fusión y que se pone de manifiesto con ocasión de la realización del traspaso de las participaciones del fondo absorbente de dicha fusión a otras participaciones o acciones de IIC. Dicho pago a cuenta deberá efectuarse de acuerdo con las normas contenidas en los arts. 96, 97.1 y 98 RIRPF.

– Valor de adquisición de las acciones o participaciones adquiridas procedentes del traspaso del fondo absorbente de la SICAV.

De acuerdo con el párrafo 2º del art. 94.1 a) LIRPF " *cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas*".

En relación a este precepto, la DGT establece que dicha previsión constituye la consecuencia lógica de la exclusión del cómputo de la ganancia o pérdida patrimonial que se pone de manifiesto en el momento de efectuarse el reembolso o la transmisión de las participaciones o acciones cuyo importe se destina a la reinversión en los nuevos valores.

No obstante, en el **supuesto de fusión al que se refiere la contestación 2932/16, la ganancia patrimonial diferida con ocasión de la operación de fusión** no puede beneficiarse de la exclusión del cómputo de rentas prevista en la aplicación del régimen de diferimiento por traspasos y por tanto **debe tributar en sede del partícipe** al realizar el mismo.

Ello implica que las nuevas participaciones o acciones suscritas o adquiridas como consecuencia de la operación de traspaso, tendrán como **valor de adquisición** el valor que se haya **tenido en cuenta para las acciones de la SICAV en la operación de fusión** (no el valor de adquisición originario de las acciones de la SICAV) y como **fecha de adquisición la que corresponda a dicho valor** (esto es, la fecha de fusión, y no la de adquisición originaria de la SICAV). Dichos valores y fechas de adquisición serán los que a efectos fiscales deban comunicarse por la entidad de origen a la entidad de destino en el procedimiento de traspaso.

El teletrabajo se entiende realizado donde esté físicamente el trabajador.

Consulta Vinculante a la DGT V0906-17, de 11/04/2017

En este caso, la persona consultante trabajó para una empresa estadounidense, fijando su residencia en Estados Unidos hasta diciembre de 2014, momento en el que regresó a España y estableció su residencia en territorio español. No obstante, mantuvo su relación laboral con la empresa estadounidense hasta agosto de 2015, desarrollando el trabajo desde su casa a través de internet. La empresa americana no tiene establecimiento en España ni ninguna vinculación con la consultante y el trabajo desarrollado por la consultante para dicha empresa no tiene relación con España.

En relación con la tributación de los rendimientos obtenidos durante 2015 la DGT concluye:

1. Que la consultante será considerada **contribuyente del IRPF** en 2015, porque permanece más de 183 días en España dentro de dicho año natural, sin perjuicio de que si resultase ser residente en España y al mismo tiempo pudiera ser considerada residente en Estados Unidos, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados que habrá de resolverse acudiendo al art. 4 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Estados Unidos.
2. Que **sus rentas del trabajo solo podrán tributar en España**. Según el referido Convenio, las rentas obtenidas por un residente en España por razón de un empleo solo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en Estados Unidos. Conforme a los Comentarios al art. 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, el trabajo se debe entender realizado en el lugar donde el empleado esté físicamente cuando efectúa las actividades por las que se paga la renta. Por lo tanto, si la perceptora de las rentas reside en España, sus rendimientos del trabajo solo podrán tributar en España aunque los resultados del trabajo se exploten en Estados Unidos, dado que el trabajo se ha realizado en España (aunque sea en régimen de teletrabajo).

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

3. En cuanto a la posibilidad de deducir, en su declaración del IRPF, el impuesto que la consultante haya satisfecho en Estados Unidos por la percepción de tales rendimientos, dado que la cuantía del impuesto estadounidense que puede ser deducido de la cuota del IRPF (deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la LIRPF) no excederá en ningún caso del importe que, derivado de la correcta aplicación del Convenio hispano-estadounidense, correspondiera gravar a Estados Unidos, y, con arreglo a lo indicado anteriormente, de conformidad con el citado Convenio, los rendimientos del trabajo objeto de consulta solamente pueden someterse a gravamen en España, **no procederá aplicar la deducción por doble imposición internacional** por un gravamen satisfecho en Estados Unidos por tales rendimientos, sin perjuicio de que la consultante pueda solicitar la **devolución de dicho gravamen en Estados Unidos**.

La prestación por maternidad no está exenta de tributación.

Consulta Vinculante a la DGT V0954-17, de 18/04/2017

Se plantea la posible exención de la prestación por maternidad del Instituto Nacional de la Seguridad Social a la vista de la Sentencia del TSJ de Madrid de 06/07/2016.

La DGT resuelve la cuestión planteada y **rechaza la aplicación de cualquier tipo de exención** reiterando el criterio establecido en su anterior Consulta V3163-13. Asimismo, la DGT señala que este criterio ha sido confirmado por el TEAC mediante Resolución de 02/03/2017, en unificación de criterio.

Así, entiende que **no resulta aplicable la exención del art. 7 h)** de la Ley del IRPF (LIRPF), porque conforme al cuarto párrafo de ese precepto únicamente estarían exentas las prestaciones por maternidad satisfechas por las Comunidades Autónomas y entidades locales.

Tampoco se aplica la exención de la letra z) del art. 7 LIRPF, que es la que se refiere a las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquier Administración Pública, vinculadas al nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores, porque las prestaciones por maternidad no se encuentran entre estas prestaciones.

Tratamiento del arrendamiento de vivienda a personas jurídicas para la utilización por empleados.

Consulta Vinculante a la DGT V0983-17, de 20/04/2017

En esta consulta se analiza el tratamiento tanto en IRPF como en IVA del arrendamiento de una vivienda a una empresa que la va a destinarla a vivienda habitual de sus empleados.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- El arrendador podrá aplicarse la reducción del 60% al calcular el rendimiento del capital inmobiliario a efectos del IRPF en la medida en que por los hechos y los términos del objeto del contrato de arrendamiento **quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada** en el contrato de arrendamiento. Con ello la DGT modifica su criterio anterior (que exigía como requisito para la aplicación de la reducción que el destino efectivo del objeto del contrato sea el de vivienda permanente del propio arrendatario) a la vista de la Resolución del TEAC de 08/09/2016, en unificación de criterio.
- Al tratarse de un arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados, **la entidad arrendataria no deberá practicar retención** alguna sobre la renta satisfecha.

Impuesto sobre el Valor Añadido

En relación con el IVA, a la vista de las recientes resoluciones del TEAC de fecha 15/12/2016, la DGT concluye:

- El arrendamiento de un inmueble tendrá, conforme al artículo 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992, (Ley de IVA) la consideración de **prestación de servicios sujeta a IVA pero exenta** si queda acreditado, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no existe intención de explotar el bien arrendado por parte del arrendatario sino destinarlo directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta, la cual debe figurar necesariamente como usuaria en el propio contrato de arrendamiento.
- Por el contrario, si en el contrato de arrendamiento **no figura concreta y específicamente la persona o personas físicas usuarias últimas de la vivienda, pudiendo el arrendatario designarlas posteriormente, el referido arrendamiento no estará exento de IVA**.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El régimen de impatriados se mantiene aunque se cambie de trabajo.

Consulta Vinculante a la DGT V1053-17, de 04/05/2017

Un trabajador desplazado a territorio español optó por la **aplicación del régimen especial de "impatriados"**. La Agencia Tributaria expidió el certificado que acredita tal condición pero posteriormente el trabajador cesó voluntariamente en la relación laboral con la sociedad domiciliada en Madrid, con el objeto de suscribir un nuevo contrato de trabajo con otra entidad residente en España y no vinculada a la primera, para seguir desarrollando su actividad laboral en España.

La DGT entiende que el hecho de que el contribuyente **de forma voluntaria y por circunstancias sobrevenidas, cese en la relación laboral** que motivó su desplazamiento a territorio español para iniciar una nueva relación laboral con otra entidad residente en España distinta y no vinculada con el anterior empleador, **no constituye causa de exclusión del referido régimen especial**.

La DGT se pronuncia sobre la reducción del 30% en rendimientos del trabajo plurianuales.

Consulta a la DGT V2070-17, de 02/08/2017

Consulta a la DGT V2081-17, de 03/08/2017

Analizamos de forma conjunta estas dos Consultas vinculantes planteadas a la DGT, en relación con la obligación de practicar retenciones y la reducción del 30% de los **rendimientos del trabajo que tengan un período de generación superior a dos (2) años**.

Hay que puntualizar que, tras la reforma fiscal del IRPF para 2015 (por Ley 26/2014), se modificó de forma considerable el **tratamiento fiscal de los citados rendimientos del trabajo**. Es el caso, entre otros, de los bonuses plurianuales o las *stock options*.

Esta tipología de rentas permite actualmente una **reducción fiscal del 30%** a la hora de integrarlas en la base imponible general del IRPF (anteriormente, un 40%), bajo un límite de rentas susceptibles de reducción de 300.000 euros/año. Esto supone una importante reducción en la tributación de los mismos, que de cierto modo debe compensar, en los casos en que se produce, el disparo de la progresividad de la tarifa del IRPF producto de acumular en un período impositivo rentas que debieran haberse distribuido en dos o más períodos. Adicionalmente, se introdujo como **novedad la imposibilidad de aplicar la reducción**:

- a) si estos rendimientos se obtienen de forma fraccionada en más de un período impositivo, norma que encuentra una excepción en los casos de extinción de relaciones laborales, comunes o especiales, y que fue dotada de derecho transitorio (disp. trans. 25.ª) para no perjudicar los casos anteriores a 01/01/2015, como los casos particulares del ejercicio de derechos de opciones de compra sobre acciones o de rendimientos del trabajo procedentes de extinciones de relaciones mercantiles (administradores o consejeros).
- b) cuando, en el plazo de 5 períodos impositivos anteriores, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción fiscal. Esta regla supone un período de "cuarentena" fiscal, que si bien no afecta a indemnizaciones por extinción de relaciones laborales, sí contamina el caso de percepciones repetidas de bonuses, gratificaciones, complementos retributivos, etc. que tengan un período de generación superior a 2 años, y especialmente a los ejercicios de programas de *stock options* (los cuales tras la reforma han perdido sus reglas especiales para la aplicación de la comentada reducción).

Respecto a este segundo aspecto, la normativa anterior no incluía esta limitación, sino una genérica mención a la circunstancia de que los rendimientos no podían percibirse de forma periódica o recurrente, que fue objeto de intensa doctrina administrativa.

Por todo esto, la actual normativa del IRPF plantea ciertas dudas, algunas de las cuales han sido recientemente aclaradas por la DGT en sus respuestas a las Consultas objeto de este análisis:

1. Si la decisión de aplicar la reducción es **opcional para el sujeto pasivo**, de modo que ante un rendimiento del trabajo con período de generación superior a 2 años, sin que concurren rendimientos de la misma naturaleza en los 5 períodos impositivos anteriores, el sujeto pasivo puede optar (suponiendo que se cumplen todos los requisitos para tener derecho a la reducción del 30% que regula el art. 18.2 LIRPF) por aplicar la reducción, o no hacerlo para permitir así realizar esta elección en períodos ulteriores, donde quizá el importe de la renta reducible pueda ser mayor.

A este respecto, la DGT en ambas consultas se afirma que *"toda vez que cumplan los requisitos para aplicar dicha reducción, el contribuyente podrá decidir si aplica o no la misma"*.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

2. Esta casuística incumbe no solo a los contribuyentes del IRPF, sino también a las empresas en cuanto a su obligación de practicar retenciones, por lo que se cuestiona cómo se ven éstas condicionadas por la elección que realice el perceptor de la renta, y cómo debe computarse dicha reducción sobre los rendimientos a considerar en la base de la retención o ingreso a cuenta (minorando el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo del contribuyente en el ejercicio donde acontece el rendimiento plurianual).

Se resuelve la cuestión estableciendo que **los rendimientos con período de generación superior a 2 años a tener en cuenta por el pagador para impedir la aplicación de la reducción serán aquellos a los que previamente la hubiese aplicado dicho pagador** (no otros terceros pagadores) para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador **en los 5 períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador comunique a la empresa, a través del modelo 145, que dicha reducción no se aplicó en su autoliquidación del IRPF.**

Los intereses correspondientes a devoluciones de la AEAT tributan como ganancia patrimonial.

Consulta a la DGT V2080-17, de 03/08/2017

En esta ocasión la controversia gira en torno a si los intereses de demora percibidos en devoluciones de la AEAT se integran en la base imponible del ahorro.

Comienza la DGT realizando una **calificación** de los **intereses percibidos por el contribuyente en el IRPF**, en función de su naturaleza:

- los **intereses remuneratorios** constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes, y tributarán en el impuesto como **rendimientos del capital mobiliario**, salvo cuando proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional (art. 25 LIRPF).
- los **intereses indemnizatorios** tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento y no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario.

Determina la DGT que los intereses controvertidos han de tributar como **ganancia patrimonial**, pues comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente -no calificable como rendimiento- que da lugar a la existencia de una ganancia patrimonial (art. 33.1 LIRPF). **Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente** y que, al no proceder de una transmisión, **debe cuantificarse en el importe percibido por tal concepto**, según establece el art. 34.1 b) LIRPF: *“el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso”*.

Tradicionalmente, con la anterior normativa del IRPF, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un (1) año, la DGT interpretaba que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo. Sin embargo, al desaparecer este concepto en la Ley 35/2006 e incluir en la renta del ahorro los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, concluye igualmente la DGT que **los intereses objeto de consulta procederá integrarlos en la base imponible del ahorro** (art. 49.1 b) LIRPF).

Los intereses correspondientes a devoluciones de la AEAT tributan en la base imponible del ahorro como ganancia patrimonial en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente, no calificable como rendimiento mobiliario.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Prestaciones derivadas de un plan de pensiones satisfechas a un no residente.

Consulta a la DGT V2094-17, de 04/08/2017

Una entidad española gestora de fondos de pensiones, consulta sobre la obligación de efectuar retenciones sobre las prestaciones pagadas a un beneficiario de un plan de pensiones individual con residencia fiscal en Tailandia.

Es aplicable, como dispone la DGT, el **Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia** en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14/10/1997. Concretamente, al tratarse de un plan de pensiones individual, las aportaciones realizadas por el titular lo son a título particular, por lo que a las prestaciones obtenidas por el beneficiario, debe aplicárseles el **art. 22** del Convenio (*"Rentas no mencionadas expresamente"*) cuyo apdo. 1 establece que *"Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado"*.

El apdo. 3 de este mismo artículo reza: *"No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante que no se mencionen en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado"*. Por ello, se considera que al ser un fondo español el que paga las prestaciones, España tiene la capacidad de gravar estas rentas, de acuerdo con su normativa interna.

El art. 13.1 d) del TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RD Leg. 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR) -y por extensión, el art. 17.2 a) 3.ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF-, a efectos de la sujeción al Impuesto, considera como pensiones o prestaciones similares obtenidas en territorio español, las *"prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones (...)"*, no distinguiendo el tipo de plan de pensiones de que se trate.

Por tanto, finaliza la DGT afirmando que **al ser una entidad residente en España la que paga las retribuciones, éstas se entenderán obtenidas en España y sujetas al IRNR**. Se trata de una prestación sujeta a retención de acuerdo con el art. 31 TRLIRNR, por lo que la entidad gestora del plan de pensiones debe retener sobre las prestaciones que satisfaga a este beneficiario no residente, en una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria.

La **base imponible** será, **con carácter general, el importe íntegro de los rendimientos** (art. 24 TRLIRNR) y para el **tipo de gravamen** se prevé una **tarifa progresiva** que resulta aplicable a las pensiones y demás prestaciones percibidas por personas físicas no residentes en territorio español (art. 25.1 b) TRLIRNR), que actualmente se sitúa entre un tipo máximo del 40% y uno mínimo del 8%.

Para determinar la normativa de la CCAA aplicable a la sucesión de un no residente deben considerarse las posibles participaciones indirectas, a través de *holding*, en empresas domiciliadas en España.

Consulta a la DGT V1345-17, de 01/06/2017

En un supuesto de transmisión *mortis causa* de una *holding* holandesa con participación en distintas entidades españolas siendo residente en Holanda el causante, y el consultante, hijo de aquél, residente en España y, por tanto, sujeto a tributación por obligación personal en el ISD, la DGT determina, entre otras cuestiones, lo siguiente:

- Acreditado de forma fehaciente el cumplimiento de los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de dicha sociedad *holding*, el consultante **podrá aplicar la reducción del art. 20.2 c)** de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), **tributando a la Administración Tributaria del Estado** mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

- La disp. adic. 2.ª LISD señala, en cuanto a la normativa aplicable a las sucesiones de no residentes que lo son en otros Estados de la UE, que los contribuyentes “tendrán derecho” a la aplicación de la **normativa autonómica** (como alternativa a la estatal) que determine el lugar donde se sitúe el **mayor valor de los bienes y derechos sitos en España** (si son cuentas bancarias, depende de la situación de la sucursal bancaria), o conforme a la normativa autonómica de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente si no hubiere bien o derecho alguno situado en España. A estos efectos, deben considerarse para el **cómputo de ese mayor valor** las **participaciones indirectas** que tendría el causante en las empresas domiciliadas en España.
- Debe **prevalecer**, a efectos de determinación de la normativa autonómica por la que se pudiera optar, el **domicilio social y fiscal de las entidades** de que se trate, siempre que y de forma respectiva, el primer domicilio sea el lugar en que se halle el centro de la efectiva administración y dirección de la entidad y, el segundo, el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Tratamiento fiscal de la donación de sociedad de padres a hijos en dos tramos para cumplir los requisitos de empresa familiar.

Consulta Vinculante a la DGT V2417-17, de 27/09/2017

En una sociedad limitada unipersonal (S.L.U.) dedicada a la compraventa y arrendamiento de maquinaria industrial y de todo tipo de inmuebles y terrenos, la administradora única -cargo no remunerado según los estatutos- es la hija del socio único (mayor de 65 años y jubilado). La intención de éste es donar un número reducido de participaciones sociales a su hija y, al mismo tiempo, efectuar una modificación estatutaria para que el cargo de administrador pasase a ser retribuido, de tal manera que dicha retribución represente más del 50% de los rendimientos de actividades empresariales y del trabajo de la hija. Una vez efectuadas estas operaciones, el socio mayoritario donaría la totalidad de las participaciones sociales a su hija.

- En cuanto a la **primera donación**, en la hipótesis de que el 50% del activo pudiera considerarse afecto a actividades económicas, una vez transmitidas las participaciones a una hija para que ésta desarrollase actividades directivas y percibiese por ello el nivel de remuneraciones que exige **el art 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (IP)**, sería **aplicable la exención de ambos en el IP** pero con esta salvedad: *“la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”*.
- Respecto a la **segunda donación**, la DGT entiende –doctrina refrendada por la STS de 16/07/2015– que **procede invocar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la no existencia de ganancia de patrimonio en el IRPF del donante**, si bien operaría la citada regla de proporcionalidad.

Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Exenciones. El ejercicio de funciones de dirección en una sociedad operativa de un grupo familiar puede facultar para la aplicación de la exención en la entidad holding.

Consulta Vinculante a la DGT V4970-16, de 16/11/2016

Un grupo familiar es titular de una entidad *holding* que participa un 40% de una sociedad intermedia, y ésta a su vez en 100% en una sociedad operativa, respecto de la cual una de las personas integrantes del grupo familiar desarrolla funciones directivas o ejecutivas.

Se analiza en la consulta, entendiéndose cumplidos los restantes requisitos establecidos en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si cabe entender que el ejercicio de tales funciones directivas en la entidad operativa implica que, no sólo intervenga efectivamente en las decisiones de dicha entidad sino que, en tanto en cuanto las lleva a cabo, también está desempeñando una efectiva intervención en las decisiones de la entidad cabecera, cuya actividad principal sería la gestión de su participación directa en la sociedad intermedia, como en ésta última, titular de la total participación en la operativa.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

La DGT entiende con base en lo anterior que cabe aplicar la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio, confirmando que el ejercicio de tales funciones directivas o ejecutivas ejercidas por una persona integrante del grupo de parentesco en la sociedad operativa, cualifica para la aplicación de la citada exención.

Por otro lado, puntualiza, acudiendo a lo ya señalado por dicho órgano directivo en CV0158-14 (entre otras), que no es preciso que sea la propia entidad en la que se ejerzan las funciones la que satisfaga su importe, si bien habrá de hacerse la previsión oportuna en la escritura o estatutos.

Si un no residente deposita en España acciones cotizadas extranjeras debe tributar en el IP.

Consulta Vinculante a la DGT V2380-17, de 19/09/2017

Un no residente -norteamericano- titular de acciones de una empresa alemana que cotiza en la Bolsa de Frankfurt y que las deposita en una entidad bancaria española, pregunta si procede la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

Debiendo acudir a la **legislación estatal**, al no ser de aplicación al IP el Convenio de 22 de febrero de 1990 entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la Renta, afirma la DGT que **el hecho de que las acciones hayan sido depositadas en una entidad bancaria española determina su inclusión en los supuestos previstos en el art. 5.Uno b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del IP, conforme al cual los no residentes habrán de tributar por obligación real respecto de los "bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español"**, y ello con independencia de la política de dividendos que prevea aplicar la entidad de que se trate.

El **tipo aplicable** será el resultante de establecer la escala del art. 30 Ley IP al sumatorio del valor que, conforme a dicha Ley, proceda respecto de las acciones, cuentas bancarias y demás bienes y derechos de titularidad del no residente en los que concurra la previsión legal.

Nuevo criterio de la DGT en cuanto a la comercialización de bonos canjeables (*vouchers*).

Consulta Vinculante a la DGT V4588-16, de 26/10/2016

La DGT en esta consulta vinculante establece un **nuevo criterio sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los servicios de comercialización o distribución de bonos polivalentes**, en aplicación de lo dispuesto a este respecto en la nueva Directiva (UE) 2016/1065, del Consejo, de 27 de junio de 2016 (**Directiva 2016/1065**), por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo referente al tratamiento de los bonos (*vouchers*).

El supuesto de hecho objeto de consulta es el siguiente: una entidad (consultante) se dedica a la comercialización (distribución y venta) de un producto denominado "*cajas de experiencias*" por el cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados ubicados tanto dentro como fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

La DGT señala, en el caso de los **bonos polivalentes** (supuesto de consulta) y de conformidad con lo establecido en el art. 30 *terapdo.* 2 de la Directiva 2016/1065, que el **IVA se devenga cuando se efectúe la entrega de bienes o prestaciones de servicios a los que se refiera el bono**. Así, las **transferencias anteriores** a dichas operaciones de bonos polivalentes **no estarán sujetas al IVA**, al no producirse hecho imponible alguno sujeto al Impuesto.

Sin embargo, cuando la transferencia del bono polivalente la efectúe un **sujeto pasivo distinto de aquel** que realiza la transacción, la misma quedará **sujeta a IVA**: "cualquier prestación de servicios que pueda identificarse, como por ejemplo, la prestación de servicios de distribución o promoción, estará sujeta al IVA".

Por lo tanto, concluye la DGT que **los servicios de intermediación o prestaciones de servicios de distribución o de promoción, que puedan identificarse con ocasión de la comercialización del bono, cobrados a los centros asociados o a los adquirentes de los bonos, deben quedar sujetos y no exentos de IVA**, lo cual implica un cambio de criterio respecto al mantenimiento hasta la fecha, donde estos mismos servicios se consideraban como financieros y exentos.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

En la segunda parte de la consulta, la DGT resuelve sobre la determinación de la base imponible en este tipo de servicios de promoción o distribución, así como sobre la deducibilidad del IVA soportado por la actividad de comercialización.

Por lo que respecta a la primera cuestión, concluye que de la “interpretación conjunta y sistemática del art. 73 de la Directiva”, la base imponible del **servicio de distribución o promoción será un margen**, determinado por la diferencia entre el valor del precio efectivo de venta del bono y su valor de adquisición, IVA incluido en ambos casos.

Finalmente, en lo referente a la **deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas**, señala que en principio serán deducibles.

“Cuando la operación realizada por el distribuidor o intermediario consista en la transferencia en nombre propio de un bono en el que ni la naturaleza del servicio a prestar ni el lugar de prestación estén determinados en el momento de su emisión o distribución, sin perjuicio de que dicha transferencia no supondrá en ningún caso el devengo de la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente derivados de la redención del bono polivalente, constituirá un servicio de distribución o promoción sujeto al IVA”.

Subastas electrónicas: ¿cómo tributan?

Consulta a la DGT V1458-17, de 07/06/2017

La propietaria (persona física) de una página web que funciona como una plataforma en la que, mediante un sistema de subasta, los propietarios de productos pueden venderlos siendo éstos adjudicados al mejor postor de una puja, y ello sin que el gestor de la plataforma adquiera en ningún momento la propiedad de dichos bienes, pero sí percibe una comisión por mediación en la venta satisfecha por los vendedores, plantea ante la DGT cuál es la tributación de tal operativa.

Es criterio reiterado de la DGT (entre otras, Consulta V2722-14, de 10/10/2014) que, a pesar de que los servicios de mediación prestados por la plataforma y portales en internet se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este **servicio** puede ser **calificado como servicio de mediación** y no como servicio prestado por vía electrónica. Por ello, los **servicios prestados** por la consultante deben calificarse del modo siguiente:

- como **servicios prestados por vía electrónica**, únicamente cuando la *web* de subastas permita la interacción de los vendedores y pujadores de forma automatizada comunicándose el resultado a las partes sin necesidad de intervención humana directa; y
- como **servicios de mediación**, si la interesada efectúa, aunque sea a través de la web, una función proactiva de intermediación en las operaciones de venta de los bienes o servicios prestados.

Con independencia de su naturaleza, que afecta a la localización de los servicios, los servicios prestados tributarán al tipo general del 21% cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por último, señala la DGT que cuando el **destinatario** sea:

- a) un empresario o profesional actuando como tal, y con independencia de cómo se califique el servicio prestado por la consultante**, éste estará sujeto al IVA si el destinatario dispone en el territorio de aplicación del Impuesto de su sede de actividad económica o de un establecimiento permanente o, en su defecto, dispone en dicho lugar de su domicilio o residencia habitual siendo destinatarios del servicio dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia;
- b) si no tuviera dicha condición**, pueden darse dos variables, atendiendo a la calificación del servicio:
 - si es **servicio prestado por vía electrónica**, éste estará sujeto al IVA si el destinatario se encuentra establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto (art. 70.Uno.6.º LIVA).
 - si es calificado como **servicio de mediación**, éste estará sujeto al IVA cuando las operaciones de venta de los bienes efectuadas por los vendedores se localizaran, a su vez, en el territorio de aplicación del Impuesto (art. 68 LIVA).

Doctrina adm. (cont.)**Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)****Suministro Inmediato de información (SII).****Consulta Vinculante a la DGT V1588-17, de 20/06/2017**

La DGT modifica su criterio respecto de la obligación de llevar el libro registro de facturas recibidas una vez que entre en vigor el SII, para los sujetos a los que les resulte aplicable o se acojan al mismo, aunque únicamente se realicen operaciones exentas.

En esta consulta la DGT responde sobre el nuevo sistema de llevanza de libros a través de la Sede electrónica respecto de una **entidad que únicamente realiza actividades sujetas y exentas en el IVA**, modificando el criterio sostenido en la Consulta V0373/07, de 26/02/2007, en la que manifestó que en la medida en que el sujeto pasivo no tenga la obligación de expedir facturas, no será necesaria la llevanza del Libro Registro de facturas expedidas ni tampoco el Libro Registro de facturas recibidas, dado que la actividad realizada está exenta del impuesto y no habrá derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad.

El cambio de criterio consiste en que: (i) **sí será necesaria la llevanza del libro registro de facturas recibidas**, que se realizará a través de la Sede electrónica en casos de aplicación del SII, **con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto** y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad; (ii) se mantiene la **no obligación de llevar el libro registro de facturas expedidas cuando el sujeto pasivo no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones**.

Si una sucursal asume el riesgo económico de su actividad, no haciéndolo la matriz, no se produce una identidad del sujeto pasivo, a efectos del IVA.**Consulta a la DGT V1704-17, de 30/06/2017**

Analiza la DGT la sujeción, o no, al IVA de los servicios en una sucursal en España, por tanto sin personalidad jurídica propia, de una entidad establecida en Reino Unido, de la que recibe una serie de servicios financieros, de consultoría, contables, tecnológicos, logísticos, etc. La sucursal (i) tiene un grado suficiente de permanencia así como una estructura fija y estable en el territorio de aplicación del Impuesto, en términos de medios humanos y técnicos, que le permiten recibir y utilizar determinados servicios prestados por su casa central; asimismo, (ii) cuenta con la autorización para firmar contratos en nombre y por cuenta de la central y dispone de una oficina en alquiler para el desarrollo de sus actividades.

Siguiendo la Sentencia del TJUE de 23/03/2006 (Asunto C-210/04, FCE Bank), determina la DGT **que cuando una sucursal no asume el riesgo económico de su actividad sino que lo hace la matriz, no puede calificarse a la sucursal como un sujeto pasivo distinto de su matriz a efectos del Impuesto**. Por tanto, en el caso de los servicios prestados por la matriz establecida en Reino Unido a la sucursal consultante establecida en el territorio español de aplicación del Impuesto, **no existirá una prestación de servicios imponible cuando la segunda no asuma el riesgo económico de su actividad** sino que este sea asumido por la matriz, ya que no existen dos empresarios o profesionales independientes entre los que se establece una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. En consecuencia, **dichas operaciones no estarían sujetas al IVA**.

No obstante, esto no es una regla absoluta, ya que **en caso de que tal identidad no se produzca, los servicios controvertidos constituirán una prestación de servicios sujeta al IVA, que se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando así se derive de la aplicación de las reglas de localización de servicios** contenidas en los arts. 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

La DGT cambia de nuevo el criterio en relación con la sujeción a IVA de la asistencia jurídica gratuita.

Consulta Vinculante a la DGT V1706-17, de 30/06/2017

En este caso, un abogado ejerciente adscrito al servicio de asistencia jurídica gratuita al amparo de lo dispuesto en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, se plantea si los servicios prestados por el mismo quedan sujetos o no al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La doctrina más reciente de la Dirección General de Tributos sobre la materia está recogida en la contestación a la Consulta vinculante 0179-17, de 25/01/2017, en la que se concluye que los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estarán sujetos y no exentos del Impuesto, debiéndose repercutir en factura el IVA al tipo impositivo general del 21% a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios. Este criterio se apoya en la STJUE, de 16/07/2016 y en la consideración de que los mencionados servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996 se realizan a título oneroso.

No obstante lo anterior, la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2017, la referida Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica. De esta forma, la nueva regulación de la asistencia jurídica gratuita se fundamenta en dos principios fundamentales: su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el art. 119 CE, así como que esta prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales.

En consecuencia de todo lo anterior, **desde el 1 de enero de 2017**, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, **los servicios presados por abogados y procuradores en el marco de la Ley de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA.**

La asistencia jurídica gratuita no está sujeta al IVA en virtud de la última modificación de la Ley 1/1996.

Supuesto de transmisión de un negocio de banca de inversión en varias fases, comprendiendo una unidad económica autónoma: no sujeción al IVA.

Consulta Vinculante a la DGT V2203-17, de 04/09/2017

En el marco de una reorganización empresarial, una entidad que va a transmitir su negocio de banca de inversión, haciéndolo -por motivos regulatorios- en distintas y sucesivas fases, pero en unidad de acto, plantea ante la DGT si esta operación puede considerarse como no sujeta al IVA. Destaca en el supuesto planteado que en la transmisión del negocio intervienen diferentes entidades adquirentes, que posteriormente lo transmitirán a una única sociedad adquirente del grupo.

Siguiendo los términos del art. 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que regula los supuestos de no sujeción, la DGT señala que para su aplicación se exige que el conjunto de los elementos transmitidos por un empresario sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

En el caso, la transmisión incluirá todos los contratos con clientes, la cesión de los empleados así como de los activos tangibles e intangibles, acompañándose los elementos transmitidos de la necesaria estructura organizativa de factores de producción, por lo que **la transmisión del negocio de banca de inversión debe quedar no sujeta al Impuesto.**

Como todas las operaciones se realizan en **unidad de acto** y bajo un **mismo contrato** deberá entenderse -afirma la DGT- que se producen en el **mismo momento temporal**. Por tanto, las **operaciones intermedias de transmisión del negocio** son **irrelevantes** respecto de la aplicación de la no sujeción contenida en el art. 7.1.º LIVA a la primera y última transmisión siempre que los elementos transmitidos tengan la consideración de unidad económica autónoma.

No estará sujeta al IVA la transmisión de un negocio en varias fases, si el conjunto de elementos transmitidos permiten desarrollar una actividad económica autónoma en el transmitente.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Determinación del lugar de realización del servicio en asesoramiento fiscal prestado desde despacho español a despacho norteamericano, relativo a clientes finales en España.

Consulta Vinculante a la DGT V2306-17, de 12/09/2017

Una sociedad mercantil que presta servicio de asesoramiento jurídico para un despacho de abogados establecido en los EEUU -que emplea los servicios recibidos para prestar, a su vez, servicios a sus clientes (empresas norteamericanas) consistentes en preparar la expatriación de trabajadores que se desplazarán desde EEUU a España para trabajar-, plantea a la DGT las siguientes cuestiones:

1. Cuál es el **lugar de realización de los servicios prestados**, teniendo en cuenta que los clientes del despacho norteamericano pueden estar establecidos bien en EEUU o bien en el territorio de aplicación del Impuesto:

Los **servicios prestados por la consultante a favor del despacho estadounidense no estarían, en principio, sujetos al IVA** pues el destinatario del servicio no tiene la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios del servicio, en el territorio de aplicación del impuesto sino en el territorio de los EEUU.

En cuanto a los **servicios jurídicos prestados por el despacho norteamericano:**

- **a favor de entidades establecidas en territorio norteamericano: no estarían sujetos al IVA** y ello con independencia de que dichos servicios se presten por motivo del desplazamiento al territorio de aplicación del impuesto de trabajadores que vayan a ocupar un puesto de trabajo en una compañía situada en el territorio de aplicación del impuesto, filial de una entidad establecida en los EEUU, destinataria del servicio.
- a favor de clientes con sede o establecimiento permanente o, en su lugar, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto que fueran destinatarios de dichos servicios: estarán sujetos al IVA.

Reiteradamente, la DGT ha establecido (por todas, la **Consulta Vinculante V0001-16, de 05/01/2016**) que se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravadas por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación. Es decir, **se sigue un criterio de destinatario jurídico de la prestación**, teniendo en cuenta que cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a Derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas.

2. **Aplicación de la regla de uso efectivo** (art. 70. Dos LIVA):

La consulta profundiza y matiza los casos de no sujeción de los servicios según la regla anterior, en la relación entre la entidad consultante y su cliente, el despacho norteamericano.

Considera la DGT que para invocar la regla que impone aplicar IVA español **es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario** en territorio de aplicación del IVA en España. Las prestaciones de servicios que realiza la entidad consultante a favor de la entidad norteamericana sirven tanto para que esta última realice operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, como fuera de él, por lo que la DGT afirma que, **aunque el art. 70.Dos LIVA no recoge de forma específica una utilización parcial, cualquier uso o utilización efectiva, que se produzca en el territorio de aplicación del Impuesto, cumplidos el resto de requisitos, deberá dar lugar a la aplicación de la norma.**

Admitida la aplicación parcial de la medida, en lo que se refiere al **criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se producen en territorio de aplicación del Impuesto**, apunta la DGT que *"parece que la única solución es la de ir caso por caso, determinando la medida en que cada prestación de servicios se ha utilizado en dicho territorio. A falta de cualquier otro criterio más ajustado a la realidad, se debe atender a la proporción de ingresos que se obtengan de las operaciones realizadas por la norteamericana en el territorio de aplicación del impuesto y sujetas al IVA, y las que se hayan usado los servicios prestados por la entidad consultante en la medida en que constituyen un "input empresarial", respecto del total de ingresos que obtenga como consecuencia de su uso o explotación"*.

Doctrina adm. (cont.)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Impuestos Locales (IILL)

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

La aceptación de la hipoteca unilateral no tiene contenido valuable diferente al de la garantía que se constituyó previamente, por lo que no cabe tributar de nuevo por AJD.

Consulta Vinculante a la DGT V4739-16, de 10/11/2016

En lo relativo a las hipotecas unilaterales firmadas inicialmente sólo por el cliente, es objeto de consulta la sujeción o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados **-ITP y AJD-** (en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados **-AJD-**) de la escritura de aceptación que se otorga con posterioridad a la propiamente dicha de constitución (documento donde se afirma que se "*conocen y ratifican el contenido de las escrituras iniciales y que aceptan de forma expresa las hipotecas unilaterales constituidas en las mismas*").

La DGT, con base en lo establecido en la Ley del ITP y AJD -aprobada por el RD Leg. 1/1993, de 24 de septiembre- y en la propia Ley Hipotecaria, concluye que:

- La escritura de constitución unilateral como la de aceptación, son actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, si bien en el segundo caso, se realizará una nota marginal.
- La mera constitución de la hipoteca produce efectos desde su inscripción, aun cuando ésta no hubiera sido aceptada aún por el acreedor hipotecario, en tanto en cuanto, el dueño de la finca/inmueble no puede cancelarla de forma unilateral aunque no haya sido aceptada por el beneficiario, salvo que hayan transcurrido dos meses sin que éste la acepte, a contar desde que el dueño de la finca le requiera la aceptación.
- **La aceptación de una hipoteca unilateral no está sujeta al ITP y AJD, en su modalidad de AJD, dado que dicha escritura carece de contenido valuable**, pues lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía en sí, que ya ha estado sujeta en el momento de su constitución.

Plusvalía municipal. Legitimidad del comprador que soporta el IIVTNU para recurrir contra la liquidación.

Consulta Vinculante a la DGT V0549-17, de 17/03/2017

En este caso, se formalizó un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre una persona como adquirente/compradora y una entidad financiera en el que se hace constar que al ejercitarse la opción de compra será de cargo de la adquirente el pago del IIVTNU.

La condición de sujeto pasivo, como elemento subjetivo de la obligación tributaria, no puede ser alterada por actos o convenios de los particulares, no produciendo tales actos o contratos efectos ante la Administración tributaria y sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas de los mismos. Por lo tanto, la Administración tributaria competente, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo de este impuesto. Sin perjuicio de lo anterior, aunque el sujeto pasivo del impuesto sea la entidad bancaria transmitente, **la adquirente se encuentra legitimada**, pues efectivamente paga el impuesto, **para recurrir contra la liquidación del citado IIVTNU**, puesto que sus intereses legítimos y directos resultan afectados por esta liquidación [ver STS de 13/05/2010 (Rec. de casación para unificación de doctrina 296/2005)].

Doctrina adm. (cont.)**Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios****El desconocimiento de que los bienes se encuentran en el extranjero no exime de la obligación de presentar el modelo 720, pero sí la imposición de sanción por no hacerlo.****Consulta Vinculante a la DGT V3608-16, de 09/08/2016**

En el caso analizado un contribuyente que desconoce si tiene bienes situados fuera de España -en el ejercicio 2010 su ya exmarido canceló una cuenta bancaria que tenían en común en el extranjero sin que tenga conocimiento del destino de dichos fondos- plantea a la DGT cuestión sobre la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.

La DGT señala que para el cumplimiento de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero es necesario tener conocimiento de si el dinero depositado o, en este caso, los bienes y derechos en los que se transformó dicho dinero, están situados o no en el extranjero.

Ahora bien, en materia sancionadora el órgano consultivo reconoce que en un caso como este, el desconocimiento podrá ser valorado a la hora de aplicar el régimen sancionador correspondiente a la falta de presentación de esta declaración informativa. En coherencia con lo anterior, se trae a colación el criterio mantenido en la CV 1808-05 de 19 de septiembre de 2005 -en relación a la imposibilidad de presentar declaraciones- y recuerda que siempre que el obligado tributario pueda demostrar que ha realizado todas las actuaciones precisas para obtener la información -y en caso de que a pesar de su actuación, no la obtenga y ponga en conocimiento de la Administración Tributaria tales circunstancias- estará exento de responsabilidad por la falta de presentación.

Efectos sancionadores derivados de la presentación del modelo 720 fuera de plazo.**Consulta Vinculante a la DGT V1434-17, de 06/06/2017**

La cuestión planteada se centra en un contribuyente persona física que **no ha declarado en plazo su patrimonio en el extranjero mediante el modelo 720**, y plantea realizar una **regularización voluntaria** de su situación fiscal. Aunque la consulta se centra en el IRPF, expresamente indica que resulta extrapolable al Impuesto sobre Sociedades.

Para ello, deben distinguirse las dos actuaciones que tal regularización exige:

1. Presentación extemporánea del modelo 720

La infracción grave derivada de la **no presentación correcta, completa y en plazo** del modelo informativo 720 será sancionada con 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros. A reseñar que esta sanción aplica por separado a cada uno de los tres capítulos de bloques patrimoniales a informar en modelo 720: cuentas, valores y seguros, e inmuebles. Estas sanciones podrán verse reducidas una vez liquidadas por la Administración en caso de conformidad y pago.

2. Regularización de las rentas no declaradas en el IRPF

Esta segunda vertiente en el proceso de regularización gira en torno al concepto de las **ganancias de patrimonio no justificadas**, que son recogidas en el art. 39 de la Ley del IRPF, e identificadas con los bienes o derechos que no se corresponden con rentas o patrimonios declarados.

El apdo. 2 de este art. 39 establece un régimen fiscal especial para los patrimonios en el extranjero cuyo origen no puede justificarse con rentas declaradas y en los que además exista falta, defecto o presentación extemporánea del modelo 720, que comporta además de las sanciones formales antes vistas respecto a dicho modelo, dos consecuencias específicas de orden liquidatorio y con un claro componente punitivo: (i) los bienes y derechos no declarados, o declarados erróneamente o extemporáneamente en el modelo 720, son considerados como **ganancias patrimoniales no justificadas**, estableciéndose además una regla especial de imputación temporal. Esta regla es comúnmente conocida como la regla de la **"imprecriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de bienes o derechos radicados en el extranjero"**, ya que opera aunque se demuestre la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero desde períodos anteriores prescritos; (ii) aplicación de un marco sancionador muy grave, con **multa pecuniaria proporcional del 150%** de la cuota resultante de la liquidación de la ganancia patrimonial no justificada en la **base imponible general** del IRPF (eso sí, susceptible de reducción por conformidad y pronto pago).

Doctrina adm. (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Pues bien, la consulta procede a distinguir dos casos, siempre en relación con los patrimonios en el extranjero en los que exista falta, defecto o presentación extemporánea del modelo 720:

- 1. Cuando la titularidad de los bienes o derechos se corresponda con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos en los que no se tuviese la condición de contribuyente por el IRPF** (p.e. por ser no residente). En estos casos, no aplica el apdo. 2 del art. 39 de la Ley del IRPF, sino el apdo. 1 (en el que no procede la sanción del 150%), siendo el marco de regularización el mismo que en el caso de patrimonios no declarados situados en territorio español, o incluso de patrimonios en el extranjero respecto a los cuales no hubiese obligación de declarar el modelo 720.
- 2. El segundo caso es el de los patrimonios en el extranjero en los que exista falta, defecto o presentación extemporánea del modelo 720 y donde no es posible acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponda con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos en los que no se tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.**

Es en este punto donde la consulta centra su interés, ya que admite la posibilidad de que el contribuyente articule una **regularización voluntaria** acorde al art. 39.2 de la Ley del IRPF, **autoliquidando la ganancia patrimonial no justificada mediante la presentación de una declaración extemporánea del IRPF correspondiente al ejercicio más antiguo no prescrito** (salvo que la renta corresponda a uno posterior). Bajo este procedimiento, que exigirá imputar el patrimonio aflorado como ganancia patrimonial sometida a los tipos de la escala de gravamen aplicable a la base general (marginales superiores al 40%), la consulta interpreta que **cabe excluir la aplicación de la sanción del 150%, aunque se exigirán los recargos por presentación extemporánea** de la declaración del IRPF, según el art. 27 LGT (20% más intereses de demora).

La DGT flexibiliza la posibilidad de regularizar patrimonios no declarados en el extranjero.

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 82 41
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 29 00
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 73 00
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 01 20
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Paseo de la Castellana, 259 "C"
28046 Madrid
T: 91 456 34 00
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 12
29005 Málaga
T: 952 61 14 60
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Ca'n de Segura
Avda. del Comte de Sallent, 2
07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 16 01
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 14 08
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 22 50
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Edificio Menara
Avda. Buhaira, 31
41018 Sevilla
T: 954 93 46 46
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 40 92
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 85 05
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 81 33
Fax: 976 75 48 96

kpmg.es



© 2018 KPMG Abogados S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y miembro de la red KPMG de firmas independientes, miembros de la red KPMG, afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.