



NO ESTÁN EXENTAS LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS POR AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO A FAVOR DE SUS MIEMBROS EN LOS SECTORES FINANCIERO Y ASEGURADOR

DESTACADOS

Sentencias

- En la fusión inversa no se aplica la restricción a la subrogación en el derecho a compensar las BIN
- La carga de probar la inexistencia de un defecto de notificación recae en la Administración

Resoluciones y consultas

- El precio de venta de un inmueble a efectos del cálculo de la alteración patrimonial no puede reducirse en las cantidades satisfechas previamente en concepto de arrendamiento
- Un contribuyente puede ser considerado residente fiscal en un país en el que no tribute por su renta mundial

Normativa

**OTRAS
PUBLICACIONES**

**AGENDA
GARRIGUES**

BLOG

accede a nuestro
BLOG

SÍGUENOS



ÍNDICE

1. Sentencias

- 1** Impuesto sobre Sociedades.- En la fusión inversa no se aplica la restricción a la subrogación en el derecho a compensar las BIN (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de junio de 2017) 6
- 2** IVA.- No están exentas las prestaciones de servicios por agrupaciones de interés económico a favor de sus miembros en los sectores financiero y asegurador (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 21 de septiembre del 2017, asuntos C-326/15, C-605/15 y C-616/15) 6
- 3** ITPyAJD.- La prórroga de una opción de compra no tributa por AJD (Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 7 de junio de 2017) 6
- 4** Impuesto catalán sobre la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas.- Se declara su inconstitucionalidad (Tribunal Constitucional. Sentencia de 6 de julio de 2017) 6
- 5** Procedimiento tributario.- La elaboración a efectos recaudatorios de una lista con datos personales de contribuyentes sin que medie su consentimiento es conforme al Derecho de la UE (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de septiembre de 2017, asunto C-73/16) 7
- 6** Procedimiento tributario.- La carga de probar la inexistencia de un defecto de notificación recae en la Administración (Audiencia Nacional. Sentencia de 22 de junio de 2017) 7
- 7** Procedimiento tributario.- Tras el plazo de un mes para ejecutar una resolución se produce la caducidad del procedimiento (Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 19 de junio de 2017) 8

2. Resoluciones y consultas

- 1** Impuesto sobre Sociedades.- No todo lo patentable puede beneficiarse de forma automática de la deducción por I+D+i (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de septiembre de 2017) 8
- 2** Impuesto sobre Sociedades.- El INCN del grupo fiscal no incluye el de las entidades que dejan el grupo durante el ejercicio (Dirección General de Tributos. Consulta V2048-17, de 28 de julio) 8
- 3** Impuesto sobre Sociedades.- La reducción de capital de una sociedad mexicana tributará en el socio español en función de la calificación de la renta en México a efectos del Convenio (Dirección General de Tributos. Consulta V1787-17, de 10 de julio) 8
- 4** IRPF.- La sustitución de las "stock options" por una compensación en metálico impide aplicar el tratamiento de renta irregular (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de septiembre de 2017) 9
- 5** IRPF.- Está exenta la indemnización por daños morales a un empleado (Dirección General de Tributos. Consultas V1906-17, de 18 de julio y V1963-17, de 20 de julio) 9
- 6** IRPF.- El precio de venta de un inmueble a efectos del cálculo de la alteración patrimonial no puede reducirse en las cantidades satisfechas previamente en concepto de arrendamiento (Dirección General de Tributos. Consulta V1895-17, de 18 de julio) 9
- 7** IRPF.- Requisitos para calificar el arrendamiento de inmuebles por persona física como "actividad económica" (Dirección General de Tributos. Consultas V1764-17 y V1765-17, ambas de 7 de julio, y V1985-17, de 24 de julio) 10

8 IRPF.- Continuidad en la aplicación del régimen de impatriados tras finalizar la relación laboral que motivó el desplazamiento (Dirección General de Tributos. Consulta V1739-17, de 6 de julio)	10
9 IRNR.- Un contribuyente puede ser considerado residente fiscal en un país en el que no tribute por su renta mundial (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de julio de 2017)	10
10 IRNR.- Sobre la existencia o no de establecimiento permanente cuando se reciben servicios de filiales españolas de maquila y promoción de ventas (Dirección General de Tributos. Consulta V1746-17, de 6 de julio)	11
11 IRNR.- La renta por la disolución de una sociedad española es una ganancia patrimonial no gravable en España según el CDI suscrito con Alemania (Dirección General de Tributos. Consulta V1738-17, de 6 de julio)	12
12 IVA.- En el régimen de IVA diferido a la importación, si no se consigna en la declaración el IVA a la importación, surgirá una deuda frente a la Hacienda Pública, aunque el IVA sea plenamente deducible (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de septiembre de 2017)	12
13 IBI.- Es posible la impugnación indirecta de ponencias de valores cuando se concreta la asignación individual de valores, si esta se limita a la aplicación concreta de la ponencia al bien objeto de valoración (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 de septiembre de 2017)	13
14 Procedimientos tributarios.- El inicio de un procedimiento de comprobación parcial sobre unas determinadas obligaciones no es requerimiento previo respecto de la regularización de otras obligaciones relacionadas con las primeras (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de septiembre de 2017)	13
15 Procedimiento tributarios.- La prescripción relacionada con beneficios fiscales sujetos a condición se inicia cuando finaliza el plazo para regularizar la situación tras incumplir esa condición (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 de septiembre de 2017)	14
16 Procedimiento de revisión.- El recurso de alzada no es la vía para impugnar elementos de hecho (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de septiembre de 2017)	14
17 Procedimiento sancionador.- La comprobación parcial del IVA relacionado con ciertas operaciones interrumpe la prescripción de la acción para sancionar la emisión de facturas falsas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de septiembre de 2017)	14
3. Normativa	15
1 Acuerdo multilateral para el intercambio de Informes país por país	15
2 Tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 2017, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financiero	15
3 Municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales para 2018	16

NEWSLETTER TRIBUTARIO

El 21 de septiembre, el TJUE ha dictado sus sentencias en los casos Aviva (asunto C-605/15), DNB Banka (asunto C-326/15) y Comisión contra República Federal de Alemania (asunto C-616/15).

Estas sentencias analizan cómo debe interpretarse la Directiva de armonización en materia de IVA cuando prevé (en su artículo 132) que deben declararse exentas las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo. El tribunal concluye que la exención queda limitada a las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de actividades de interés general. Es decir, no están exentas las prestaciones de servicios de esas agrupaciones de personas en favor de sus miembros cuando estos realicen cualquier otra actividad exenta. Conforme a ello, sería contraria a la directiva la norma española que establece la exención de los servicios prestados por una AIE a sus miembros, aunque estos realicen operaciones exentas que no se inscriban en una actividad de interés general sino en actividades financieras o de seguros.

Cabe destacar de estas sentencias dos cuestiones importantes:

- En primer lugar, porque se deja claro que las exenciones de IVA deben interpretarse de forma estricta, conforme a su tenor literal pero también a su contexto y finalidad (en este sentido, como la exención de la directiva en favor de las referidas agrupaciones tiene como objeto favorecer precisamente las actividades de interés general, no cabe entender la exención a otras actividades).
- También lo son desde la perspectiva de la aplicación temporal de los criterios judiciales. En la Sentencia del asunto C-605/15 el tribunal

admite que en su Sentencia de 20 de noviembre de 2003 (en el asunto C-8/01; Taksatorringen) admitió la aplicación de la exención prevista entonces en el artículo 13.A.1.f) de la llamada Sexta Directiva más allá de las actividades de interés general (concretamente, en favor de una asociación de compañías de seguros). Por ello, el TJUE admite que muchos estados han ampliado la exención a tales agrupaciones de personas cuyos miembros no desarrollan actividades exentas de interés general.

En este punto, el TJUE consolida una doctrina sobre la aplicación en el tiempo de los criterios judiciales en relación con el respeto al principio de seguridad jurídica. En este sentido, el TJUE:

- Afirma que las autoridades nacionales no pueden reabrir periodos tributarios definitivamente clausurados sobre la base de la nueva interpretación del artículo 132 de la Directiva 2006/112.
- Recuerda, en cuanto a los periodos tributarios que no se han clausurado definitivamente, que una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y que una disposición de una directiva no puede, por consiguiente, en su calidad de tal, ser invocada contra dicha persona; y finalmente que la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una directiva cuando interpreta y aplica las normas pertinentes de su derecho nacional tiene sus límites en los principios generales del derecho, en particular los de seguridad jurídica e irretroactividad, no pudiendo servir de base para una interpretación *contra legem* del derecho nacional.



1

Sentencias

1

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- EN LA FUSIÓN INVERSA NO SE APLICA LA RESTRICCIÓN A LA SUBROGACIÓN EN EL DERECHO A COMPENSAR LAS BIN (AUDIENCIA NACIONAL. SENTENCIA DE 1 DE JUNIO DE 2017)

En el régimen especial de fusiones se permite que la entidad absorbente se subrogue en el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) pendientes de compensación en la entidad absorbida, pero con ciertos límites y restricciones.

En esta sentencia se analiza una fusión inversa que supuso que una entidad que tenía BIN absorbiera a otra entidad, por lo que literalmente no aplicaban los referidos límites y restricciones. A pesar de ello, la Inspección aplicó esos límites y restricciones conforme a una pretendida interpretación finalista.

Frente a ello, la Audiencia Nacional concluye que ha de atenderse a la interpretación literal de la norma.

2

IVA.- NO ESTÁN EXENTAS LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS POR AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO A FAVOR DE SUS MIEMBROS EN LOS SECTORES FINANCIERO Y ASEGURADOR (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIAS DE 21 DE SEPTIEMBRE DEL 2017, ASUNTOS C-326/15, C-605/15 Y C-616/15)

Se plantea la posible exención de IVA en los servicios prestados por las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) a sus miembros cuando estos desarrollan sus actividades en el sector financiero o asegurador.

El Tribunal concluye en estas sentencias en sentido negativo, al entender que la exención debe quedar circunscrita a las AIE cuyos miembros desarrollen actividades de interés general que estén exentas de IVA (asistencia sanitaria, asistencia social, educación, etc.), conforme a una interpretación restrictiva y finalista del ámbito de las exenciones reguladas en la directiva.

Además, como se ha anticipado en la introducción de esta *newsletter*, el Tribunal fija su doctrina sobre el efecto temporal de los criterios de sus sentencias.

3

ITPYAJD.- LA PRÓRROGA DE UNA OPCIÓN DE COMPRA NO TRIBUTA POR AJD (TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA. SENTENCIA DE 7 DE JUNIO DE 2017)

La sujeción a AJD (documentos notariales) está condicionada a que, entre otros requisitos, el acto o contrato que contenga la escritura pública tenga contenido económico valuable.

Conforme a ello, el Tribunal concluye en esta sentencia que la prórroga de un contrato de opción de compra no está sujeta a AJD, por no tener contenido económico valuable.

Cabe subrayar que el TSJ de Madrid ha mantenido el criterio contrario en Sentencia de 19 de noviembre de 2013.

4

IMPUESTO CATALÁN SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS.- SE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. SENTENCIA DE 6 DE JULIO DE 2017)

El Tribunal Constitucional declara en esta sentencia la inconstitucionalidad del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital, regulado en el capítulo I de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014. El Tribunal afirma que:

- El legislador autonómico se ha extralimitado en el ejercicio de su potestad tributaria al establecer un tributo que recae sobre un hecho imponible coincidente con el del IVA, sin que sea relevante que la cuota tenga carácter fijo y en el IVA tenga carácter proporcional, ni que el sustituto del contribuyente no pueda repercutir las cuotas del impuesto autonómico sobre el consumidor final.

- El impuesto autonómico no tiene una finalidad extrafiscal, pues el hecho de que los rendimientos obtenidos queden afectos a la cobertura de determinados gastos no presupone la existencia de dicha finalidad.

No obstante, se emite un voto particular de la vicepresidenta del Tribunal Constitucional y cuatro magistrados.

5 **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- LA ELABORACIÓN A EFECTOS RECAUDATORIOS DE UNA LISTA CON DATOS PERSONALES DE CONTRIBUYENTES SIN QUE MEDIE SU CONSENTIMIENTO ES CONFORME AL DERECHO DE LA UE (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2017, ASUNTO C-73/16)**

Las autoridades fiscales eslovacas elaboraron, a efectos recaudatorios, una lista con datos personales de contribuyentes sin que mediase consentimiento de las personas incluidas en la referida lista.

Se plantea al TJUE si la elaboración de una lista como la descrita es contraria a lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con lo dispuesto en la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

El TJUE concluye en sentido negativo sobre la base de que el tratamiento de datos personales es lícito si es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos.

Una lista como la controvertida cumple los anteriores requisitos, en la medida en que la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal (que son los fines para los que se elaboró esa lista), son efectivamente misiones de interés público.

Añade el TJUE que corresponde al tribunal remitente comprobar si la elaboración de la lista y la inclusión en ella de los interesados son adecuadas para cumplir los objetivos que persigue y si no existen medios menos gravosos para alcanzarlos. A este respecto, recuerda que una injerencia de esas características solo será razonable si existen motivos suficientes para sospechar que las personas incluidas en la lista están perjudicando la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal.

6 **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- LA CARGA DE PROBAR LA INEXISTENCIA DE UN DEFECTO DE NOTIFICACIÓN RECAE EN LA ADMINISTRACIÓN (AUDIENCIA NACIONAL. SENTENCIA DE 22 DE JUNIO DE 2017)**

Un TEA intentó notificar una resolución al obligado tributario en el domicilio fijado por este en la reclamación, y tras un primer intento infructuoso, se publicó en la Secretaría del Tribunal. El reclamante no se dio por informado de la resolución sino pasados cuatro años desde que interpuso la reclamación. Por esto, defendía que, dado que la notificación de la resolución había sido defectuosa, al haber transcurrido cuatro años desde la reclamación, el derecho a liquidar había prescrito.

La Audiencia Nacional da la razón al reclamante:

- En primer lugar, subraya que los TEA deben agotar todas las vías de notificación antes del depósito de las resoluciones en la Secretaría del Tribunal. Entre otras, no basta con realizar una sola vez el intento de notificación. Por tanto, en un caso como el analizado debe entenderse notificada la resolución con la primera actuación del contribuyente que supusiera su conocimiento del contenido de esa resolución.
- Además debe tenerse en cuenta que no puede hacerse recaer en el obligado tributario la carga de probar que la notificación fue defectuosa. Esta prueba corresponde a la Administración (en este caso, al tribunal).

7 **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- TRAS EL PLAZO DE UN MES PARA EJECUTAR UNA RESOLUCIÓN SE PRODUCE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO (TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS. SENTENCIA DE 19 DE JUNIO DE 2017)**

Se estimó parcialmente una reclamación económico-administrativa interpuesta frente a un acuerdo de liquidación, lo que obligaba a la Administración a emitir una nueva liquidación en ejecución de la resolución administrativa. Esta ejecución se hizo tras el transcurso de un plazo de tres meses.

El recurrente entendió que la Administración debía haber emitido la nueva liquidación en un mes, mientras que la Administración entendió que tenía hasta seis meses, plazo previsto en el artículo 150.5 de la LGT (apartado 7 en la redacción actualmente vigente del artículo).

El Tribunal concluye a favor del recurrente, al entender que, al ser necesaria la retroacción de actuaciones para dictar una nueva liquidación, debe atenderse al plazo general de un mes previsto para la ejecución de las resoluciones o sentencias dictadas en vía de revisión. No habiéndose respetado ese plazo, el derecho a ejecutar la resolución debe entenderse caducado.

En todo caso, el tribunal advierte que la cuestión no es pacífica, en tanto está pendiente que el Tribunal Supremo se pronuncie para establecer su criterio respecto al plazo de ejecución que resulta aplicable.

2 **Resoluciones y consultas**

1 **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- NO TODO LO PATENTABLE PUEDE BENEFICIARSE DE FORMA AUTOMÁTICA DE LA DEDUCCIÓN POR I+D+I (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2017)**

Se plantea si la obtención de una patente permite que un "Proyecto individualizado" pueda calificarse fiscal-

mente como de I+D generando, por tanto, derecho a la deducción por I+D+i regulada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

El TEAC concluye que no todo lo patentable implica necesariamente la existencia de una "novedad científica o tecnológica significativa", requisito necesario para aplicar la deducción por I+D+i. Además, recuerda que la prueba de la existencia de novedad científica o tecnológica relevante recae sobre el contribuyente.

2 **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- EL INCN DEL GRUPO FISCAL NO INCLUYE EL DE LAS ENTIDADES QUE DEJAN EL GRUPO DURANTE EL EJERCICIO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2048-17, DE 28 DE JULIO)**

Un grupo fiscal ha venido presentado pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades conforme a la modalidad de la base, hasta el primer pago fraccionado del ejercicio en cuestión. Antes del segundo pago fraccionado, y como consecuencia de diversas ventas, varias sociedades han quedado excluidas del grupo con efectos en el propio período impositivo.

Se plantea cómo ha de calcularse el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) del grupo fiscal para el siguiente pago fraccionado. Entiende la DGT que el INCN no debe incluir el de las entidades excluidas del grupo, ya desde el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición del grupo.

3 **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- LA REDUCCIÓN DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD MEXICANA TRIBUTARÁ EN EL SOCIO ESPAÑOL EN FUNCIÓN DE LA CALIFICACIÓN DE LA RENTA EN MÉXICO A EFECTOS DEL CONVENIO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA VI787-17, DE 10 DE JULIO)**

La entidad consultante posee una participación del 92,32% en una entidad mexicana. De acuerdo con la legislación mexicana, es obligatorio que la cuenta de capital social de las sociedades se actualice con cierta frecuencia, tomando como referencia el

“Índice nacional de precios al consumidor” (INPC), equivalente al IPC. Conforme a ello, la cifra de capital social de las sociedades mexicanas sufre variaciones continuas al alza o a la baja, dependiendo de la inflación.

En este contexto, la entidad mexicana tiene la intención de realizar una reducción de capital con devolución de aportaciones, de tal forma que el importe nominal de dicha cuenta de capital se verá reducido, pero sin que haya una modificación en el grado de participación de los socios, que recibirán la devolución de las aportaciones en atención a su grado de participación.

Se plantea la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS a la renta que se pudiera poner de manifiesto como consecuencia de dicha devolución. La DGT señala que:

- a) La operación podría dar lugar a una renta de fuente mexicana.
- b) Al ser México el estado que aplicará el CDI suscrito entre España y México en relación con esa renta (si existe), y en atención a lo previsto en el artículo 3.2 del mismo, será necesario conocer cuál es la calificación que la normativa interna mexicana otorga a las rentas derivadas de este tipo de operaciones.
- c) En función de esa calificación se determinará el artículo del CDI de aplicación al presente supuesto.
- d) En todo caso, le corresponderá a España, como país de residencia de la entidad consultante, la eliminación de la doble imposición que se pudiese generar.

4 IRPF.- LA SUSTITUCIÓN DE LAS “STOCK OPTIONS” POR UNA COMPENSACIÓN EN METÁLICO IMPIDE APLICAR EL TRATAMIENTO DE RENTA IRREGULAR (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

Una compañía concedió “stock options” a un empleado. Antes de vencer el plazo para el ejercicio

de las opciones la compañía canceló los referidos instrumentos retributivos, sustituyéndolos por una compensación en metálico. El contribuyente solicitó mediante declaración rectificativa que a los rendimientos declarados se les aplicara el tratamiento de renta irregular.

El TEAC resuelve que no cabe aplicar el tratamiento de rentas irregulares puesto que la cantidad percibida en el presente caso no es un rendimiento generado en más de dos años en la medida en que lo que se ha concedido al empleado es un derecho *ex novo* a obtener una cantidad cierta a cambio de los eventuales rendimientos futuros que se habrían obtenido como consecuencia del ejercicio de las “stock options”.

5 IRPF.- ESTÁ EXENTA LA INDEMNIZACIÓN POR DAÑOS MORALES A UN EMPLEADO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTAS V1906-17, DE 18 DE JULIO Y V1963-17, DE 20 DE JULIO)

En virtud de resolución judicial, una sociedad debe pagar a un empleado una indemnización por daños y perjuicios de carácter moral. Se plantea si esta indemnización se encuentra amparada por el supuesto de exención recogido en el artículo 7.d) de la LIRPF, referido a las indemnizaciones por responsabilidad por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Concluye la DGT que aplica esa exención en la medida en que los daños morales se incluyen entre los daños personales a los que se refiere la norma y que la indemnización está reconocida por resolución judicial.

6 IRPF.- EL PRECIO DE VENTA DE UN INMUEBLE A EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA ALTERACIÓN PATRIMONIAL NO PUEDE REDUCIRSE EN LAS CANTIDADES SATISFECHAS PREVIAMENTE EN CONCEPTO DE ARRENDAMIENTO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V1895-17, DE 18 DE JULIO)

Se había acordado con el arrendatario de un inmueble que en caso de que se adquiriera la

vivienda el precio se vería reducido en el importe previamente satisfecho en concepto de alquiler. En relación con el cálculo de la alteración patrimonial derivada de la venta del inmueble, afirma la DGT que:

- a) El valor de transmisión del inmueble es el importe real por el que se haya efectuado la transmisión, siempre que no sea inferior al valor de mercado, por lo que, en términos generales, los descuentos pactados entre las partes no podrán minorar el valor de transmisión.
- b) El valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones efectuadas durante el período en el que la vivienda haya estado arrendada, de modo que el descuento acordado tampoco tiene incidencia en el valor de adquisición.

10

7 IRPF.- REQUISITOS PARA CALIFICAR EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES POR PERSONA FÍSICA COMO "ACTIVIDAD ECONÓMICA" (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTAS V1764-17 Y V1765-17, AMBAS DE 7 DE JULIO, Y V1985-17, DE 24 DE JULIO)

La Ley del IRPF establece que es actividad económica la ordenación por cuenta del contribuyente de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. En relación con el arrendamiento de bienes inmuebles se establece específicamente que para que sea actividad económica debe contarse con una persona con contrato laboral a jornada completa (requisito de "empleado").

La DGT concluye en diversas consultas sobre esta cuestión que:

- a) Cuando el contribuyente contrate a un profesional en lugar de a un empleado para la gestión de la actividad de arrendamiento no se entenderá cumplido el requisito de "empleado". En estos casos, las rentas obtenidas por el arrendamiento tendrán la

consideración de rendimientos del capital inmobiliario.

- b) En caso de que junto con la cesión del inmueble en arrendamiento se presten otros servicios propios de la industria hotelera (servicio de restauración, limpieza, lavado de ropa), las rentas tendrán la naturaleza de rendimientos de la actividad económica aunque no se cumpla el requisito de "empleado".

8 IRPF.- CONTINUIDAD EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS TRAS FINALIZAR LA RELACIÓN LABORAL QUE MOTIVÓ EL DESPLAZAMIENTO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V1739-17, DE 6 DE JULIO)

Un sujeto optó por la aplicación del régimen de impatriados pero, en el mismo ejercicio, se extinguió la relación laboral que motivó el desplazamiento a territorio español.

Ante estas circunstancias, señala la DGT que una interpretación estricta de la normativa conduciría a excluir de la aplicación del régimen especial cuando se dejan de realizar los trabajos que originaron su desplazamiento a España, pero, no obstante, atendiendo a la finalidad de la norma, no debe perderse el derecho al régimen si la relación laboral o de administrador finaliza por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, siempre que este permanezca en situación de desempleo o inactividad por un "breve" período, comenzando posteriormente una nueva relación laboral o de administrador a continuación.

9 IRNR.- UN CONTRIBUYENTE PUEDE SER CONSIDERADO RESIDENTE FISCAL EN UN PAÍS EN EL QUE NO TRIBUTE POR SU RENTA MUNDIAL (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 11 DE JULIO DE 2017)

El sujeto reside en un país, en el que existe la posibilidad de no tributar por su renta mundial, pero mantiene lazos familiares y económicos con España.

En relación con esta situación, el TEAC:

- a) Recuerda que la regla general es que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, una persona es residente fiscal en un estado si está sujeto a tributación en dicho estado por obligación personal, es decir, por su renta mundial.
- b) No obstante, admite que ese artículo no impide que, si en un territorio existen regímenes tributarios que permitan que una persona residente tribute solo por rentas obtenidas en ese territorio y por las obtenidas fuera que se repatrien a dicho territorio (como es el caso del “*remittance basis*” aplicado en Reino Unido), se reconozca la residencia fiscal en dicho país.

El TEAC alcanza esta conclusión realizando una interpretación de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (i) que afirman que no se pretende excluir del ámbito de los convenios a los referidos contribuyentes, y (ii) que contemplan la posibilidad de recoger en el convenio una disposición expresa para estas situaciones.

Dicho lo anterior, el TEAC añade que esta situación puede llevar a una doble residencia fiscal (en caso de que también pueda afirmarse la residencia fiscal en España), que deberá solucionarse de conformidad con los criterios de los convenios.

10 **IRNR.- SOBRE LA EXISTENCIA O NO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE CUANDO SE RECIBEN SERVICIOS DE FILIALES ESPAÑOLAS DE MAQUILA Y PROMOCIÓN DE VENTAS (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V1746-17, DE 6 DE JULIO)**

Se trata de una sociedad holandesa cabecera de un grupo multinacional que cuenta con una filial en España (SESP) dedicada a la fabricación de plásticos (que vende mayoritariamente en Europa a través de otras sociedades del grupo que actúan como comisionistas en nombre propio pero por cuenta de SESP o bien, en menor medida, directamente en España). El grupo va a proceder

a su reorganización en España, en los siguientes términos:

- SESP va a pasar a fabricar en régimen de maquila para la sociedad holandesa.
- Se va a constituir una nueva entidad española (SESP2), que va a dedicarse a la promoción de ventas en España, actuando por cuenta de la sociedad holandesa.

Se plantea la posible existencia de un establecimiento permanente (EP) en España de la sociedad holandesa. La DGT analiza por separado el contrato de maquila suscrito con SESP y los servicios de comercialización a prestar por SEPS2. Concluye la DGT de la siguiente forma:

a) En relación con el contrato de maquila, se constata que:

- a. La sociedad holandesa ejercería el liderazgo en la toma de decisiones estratégicas del negocio, sería propietaria de las materias primas, contrataría con terceros independientes la logística global y el almacenamiento y realizaría la supervisión de la actividad.
- b. SESP fabricaría los productos para la sociedad holandesa con sus propios medios materiales y humanos, supervisando el inventario de materias primas, la gestión interna y la contratación del personal, el mantenimiento de la maquinaria y la coordinación del transporte local y los parámetros de calidad. Además, asumiría los riesgos propios de su actividad (planificación de la producción, calidad y cumplimiento de especificaciones técnicas, cumplimiento de la normativa de seguridad y laboral, etc.).

De acuerdo con todo lo anterior, concluye la DGT que en el presente caso no puede decirse que la sociedad holandesa cuente con un lugar fijo de negocios a efectos de lo previsto en el artículo 5.1 del CDI entre España y Holanda y los Comentarios al Modelo del Convenio de la OCDE al citado artículo.

En este sentido, subraya que la existencia de almacenes arrendados a terceros

independientes destinados al depósito de las mercancías y productos terminados supondría la existencia de una actividad de carácter auxiliar o preparatorio; y que es importante el hecho de que la sociedad española realice su propia actividad de forma independiente, aunque sea con riesgos limitados.

b) En relación con los servicios de comercialización, se constata que:

a. SESP2 restringirá sus tareas básicamente a la promoción de los productos, el desarrollo de estudios de mercado.

b. Todos los contratos con clientes serán concluidos por la sociedad holandesa, que será responsable de establecer los términos y condiciones de venta de los productos y de la ejecución de los contratos, así como del stock de productos terminados, procesado de órdenes de compra y gestión de reclamaciones.

c. Por la prestación de sus servicios, SESP2 será retribuida mediante una comisión calculada sobre los ingresos derivados de las ventas.

Conforme a ello, tampoco existe un EP en España por lo que se refiere a la actividad de promoción.

No obstante lo anterior, añade la DGT que, si atendiendo a la visión global del negocio que la sociedad holandesa desarrolla en España pudiera concluirse que su actividad principal se realiza en este territorio, aunque sea de forma instrumental, a través de sus filiales y por su cuenta, podría entenderse que la entidad holandesa tiene un EP en España.

11 **IRNR.- LA RENTA POR LA DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD ESPAÑOLA ES UNA GANANCIA PATRIMONIAL NO GRAVABLE EN ESPAÑA SEGÚN EL CDI SUSCRITO CON ALEMANIA (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V1738-17, DE 6 DE JULIO)**

Dos personas físicas residentes en Alemania son propietarios a partes iguales de las participacio-

nes en una sociedad española dedicada a la promoción inmobiliaria. Tras la venta del último inmueble promovido, la entidad va a proceder a su disolución con liquidación, constando su activo principalmente de tesorería. Según la DGT: del CDI suscrito entre España y Alemania no se deduce claramente si las rentas derivadas de la liquidación de una sociedad deben calificarse como ganancias patrimoniales a efectos del convenio. Por eso, ha de acudirse a la normativa española (Ley del IRPF por remisión de la normativa del IRNR).

Según la Ley del IRPF la renta puesta de manifiesto en sede de los socios no residentes a causa de la liquidación de la sociedad española debe calificarse como ganancia patrimonial, y esa misma calificación ha de mantenerse a efectos del CDI entre España y Alemania.

Teniendo en cuenta que el principal activo de la sociedad se corresponde con tesorería, las ganancias de capital derivadas de la liquidación de la sociedad no podrán someterse a imposición en España, sino exclusivamente en Alemania, Estado de la residencia de los socios.

12 **IVA.- EN EL RÉGIMEN DE IVA DIFERIDO A LA IMPORTACIÓN, SI NO SE CONSIGNA EN LA DECLARACIÓN EL IVA A LA IMPORTACIÓN, SURGIRÁ UNA DEUDA FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA, AUNQUE EL IVA SEA PLENAMENTE DEDUCIBLE (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 2017)**

El régimen del IVA diferido a la importación permite que el sujeto opte por incluir las cuotas de IVA liquidadas por la aduana en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al periodo en que se realicen las importaciones, de forma que el ingreso y la deducción de esas cuotas pueda hacerse simultáneamente en la misma declaración-liquidación. Esta opción implica que el ingreso del IVA a la importación sea diferido hasta la declaración-liquidación correspondiente, frente a la aplicación del principio general por el cual las cuotas de IVA correspondientes a las importaciones deben ser satisfechas a la aduana sin perjuicio de que su deducción se realice posteriormente en la declaración-liquidación periódica.

En relación con este régimen se analizan por el TEAC las consecuencias derivadas de la falta de inclusión en la declaración-liquidación de IVA de una cuota de IVA a la importación liquidada por la aduana.

El TEAC entiende que si no se consigna el IVA liquidado por la aduana en la declaración-liquidación correspondiente, surge una deuda tributaria frente a la Administración, a pesar de que de haberse consignado ese IVA como IVA liquidado en aduana y soportado, el efecto habría sido neutro.

Por este motivo, la falta de consignación de ese IVA liquidado en aduana en la declaración-liquidación supone el inicio del período ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, es decir, el devengo automático del correspondiente recargo ejecutivo, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

13 **IBI.- ES POSIBLE LA IMPUGNACIÓN INDIRECTA DE PONENCIAS DE VALORES CUANDO SE CONCRETA LA ASIGNACIÓN INDIVIDUAL DE VALORES, SI ESTA SE LIMITA A LA APLICACIÓN CONCRETA DE LA PONENCIA AL BIEN OBJETO DE VALORACIÓN (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 14 DE SEPTIEMBRE DE 2017)**

La Gerencia Territorial notificó al contribuyente un acuerdo de asignación de valor catastral a un inmueble de su propiedad. En el correspondiente recurso, el sujeto impugnó directamente la valoración individualizada, e indirectamente la ponencia de valores de la que la misma traía causa.

En el posterior recurso de alzada, el TEAC admite (conforme a la doctrina del Tribunal Supremo en sentencia de 25 de abril de 2016) que es posible impugnar indirectamente una ponencia de valores cuando se impugna la asignación individualizada de valor a un inmueble concreto. Modifica así su criterio de resoluciones anteriores.

No obstante, esta posibilidad de impugnación indirecta debe entenderse limitada a la aplicación concreta de la ponencia al bien concreto objeto de valoración. Es decir, no cabe impugnar de esta manera la legalidad formal y en bloque de la ponencia de valores.

14 **PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- EL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN PARCIAL SOBRE UNAS DETERMINADAS OBLIGACIONES NO ES REQUERIMIENTO PREVIO RESPECTO DE LA REGULARIZACIÓN DE OTRAS OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LAS PRIMERAS (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2017)**

Se inició un procedimiento de comprobación parcial en relación con el IVA de un determinado período. Con posterioridad, el contribuyente presentó declaración informativa de operaciones incluidas en los libros de registro de IVA (modelo 340) de ese mismo período, que calificó como sustitutiva de la presentada con anterioridad. Como consecuencia de lo anterior, la AEAT impuso al contribuyente la sanción tipificada en el art. 199 LGT por la incorrecta presentación de la referida declaración informativa.

La cuestión controvertida se centra en determinar si el inicio de un procedimiento de comprobación parcial sobre unas determinadas obligaciones tributarias tiene el carácter de requerimiento previo a efectos de considerar como no voluntaria la regularización que se efectúe sobre otras obligaciones tributarias relacionadas con las primeras pero no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del referido procedimiento de comprobación.

El TEAC concluye que en el alcance de una comprobación parcial no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido en ella. En consecuencia, es voluntaria toda regularización practicada después de la notificación de la comunicación de inicio en relación con otras obligaciones distintas (aun cuando estén relacionadas con ellas).

Por otro lado, el TEAC cambia el criterio mantenido en resoluciones anteriores y concluye que, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario presenta una autoliquidación extemporánea con el fin de adaptar su situación tributaria al criterio mantenido por la AEAT en un procedimiento de comprobación previo, concurren las circunstancias para exigir recargos. Es decir, en estos casos la declaración extemporánea no es “espontánea”.

15 PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO- LA PRESCRIPCIÓN RELACIONADA CON BENEFICIOS FISCALES SUJETOS A CONDICIÓN SE INICIA CUANDO FINALIZA EL PLAZO PARA REGULARIZAR LA SITUACIÓN TRAS INCUMPLIR ESA CONDICIÓN (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 14 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

Un contribuyente adquirió una vivienda y liquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales conforme a un tipo de gravamen reducido, aplicable para inmuebles que pasasen a ser la vivienda habitual del adquirente. Una vez se entendió que la condición no se había cumplido, se giró liquidación administrativa por la diferencia entre el tipo reducido y el tipo general.

El TEAR de Andalucía estimó la pretensión de prescripción del contribuyente, basada en que el período de prescripción debía computarse desde el plazo voluntario inicial de declaración del impuesto. En recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el TEAC concluye que:

- a) Cuando se aplica un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de un requisito que se incumple, el obligado tributario debe regularizar su situación tributaria.
- b) Para realizar esta regularización se abre un nuevo plazo de ingreso en período voluntario.
- c) Conforme a ello, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el beneficio fiscal perdido comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice ese nuevo plazo de ingreso.

16 PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN.- EL RECURSO DE ALZADA NO ES LA VÍA PARA IMPUGNAR ELEMENTOS DE HECHO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

Se efectuó un requerimiento de información a una sociedad. La notificación fue entregada a una persona

que declaró ser “empleado” de la compañía. No habiendo sido atendido en plazo el requerimiento, la Administración lo notificó en dos ocasiones más, recibiendo las notificaciones el mismo empleado. Tras desatender estos dos nuevos requerimientos, se impuso una sanción, que el TEAR de Andalucía anuló porque entendió que no podía afirmarse de forma concluyente que el contribuyente hubiese actuado con la negligencia legalmente exigible para que se le pudiera sancionar.

En recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC, la cuestión controvertida se centra en determinar si la presunción *iuris tantum* de la validez de la notificación efectuada por la Administración en el domicilio del contribuyente, recibida por persona que declara ser “empleado”, podría ser enervada en el caso de que, a la vista de las circunstancias concretas concurrentes en la fecha de recepción, se alegue y acredite que la recepción de la misma fue incorrecta.

El TEAC considera que:

- a) Esa presunción puede ser enervada en todos aquellos casos en los que el interesado acredite suficientemente (i) que, pese a su diligencia (la del interesado), el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o (ii) que, pese a no haber actuado con la diligencia debida, la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.
- b) Corresponde al obligado tributario el esfuerzo de probar dichos extremos, debiendo consistir dicho esfuerzo en algo más que meras afirmaciones no asentadas en prueba alguna.

17 PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.- LA COMPROBACIÓN PARCIAL DEL IVA RELACIONADO CON CIERTAS OPERACIONES INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA SANCIONAR LA EMISIÓN DE FACTURAS FALSAS (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

Se inició un procedimiento de comprobación parcial en relación con el IVA de diversos periodos y limitado a “Comprobar la veracidad de las opera-

ciones efectuadas" con una determinada entidad. Finalizada la comprobación se inició procedimiento sancionador, imponiendo al contribuyente una sanción por emisión de facturas falsas. No estando conforme con la sanción impuesta, el obligado tributario interpuso reclamación ante el TEAR de Andalucía alegando, en síntesis, que había prescrito la facultad sancionadora de la Administración en relación con la emisión de facturas falsas.

El TEAR de Andalucía estimó parcialmente las pretensiones del contribuyente al considerar que la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación parcial no había interrumpido la prescripción en relación con esa infracción porque en el alcance de la comprobación no estaba incluida la comprobación del cumplimiento de las obligaciones formales de facturación y documentación.

En el posterior recurso extraordinario de alzada, el TEAC concluye de la siguiente forma:

- a) Como regla general, los elementos que no estén expresamente señalados en una comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación parcial no pueden entenderse incluidos en el alcance de la comprobación siquiera implícitamente, aun cuando puedan estar relacionados con la obligación que es objeto del procedimiento.
- b) No obstante, la revisión del IVA en relación con unas concretas operaciones interrumpe necesariamente la revisión de la facturación y, por tanto, el análisis de si la facturación realizada es correcta.

3

Normativa

1

ACUERDO MULTILATERAL PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMES PAÍS POR PAÍS)

En el marco de la acción 13 del Plan de acción OCDE/G20 contra la erosión de la base imponible y el tras-

lado de beneficios ("BEPS"), los grupos de empresas multinacionales deben presentar con carácter anual el Informe país por país con información relativa a la distribución mundial de rentas, impuestos pagados y ciertos indicadores de la ubicación de la actividad económica entre las jurisdicciones fiscales en las que operan.

El 29 de septiembre de 2017 se publicó en el BOE el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de informes país por país, hecho en París el 27 de enero de 2016. Por medio de este acuerdo, los países que lo han suscrito se comprometen a intercambiar el referido Informe país por país tan pronto como sea posible y, en todo caso, en el plazo de 15 meses (18 meses el primer año de aplicación) contados a partir del último día del ejercicio fiscal del grupo al que se refiera el informe.

2

TIPO DE INTERÉS EFECTIVO ANUAL PARA EL CUARTO TRIMESTRE NATURAL DEL AÑO 2017, A EFECTOS DE CALIFICAR TRIBUTARIAMENTE A DETERMINADOS ACTIVOS FINANCIEROS

En el BOE de 28 de septiembre de 2017 se ha publicado la Resolución, de 26 de septiembre de 2017, de la Secretaria General del Tesoro y Política Financiera que, como viene siendo habitual, indica los tipos de referencia aplicables para el cálculo del tipo de interés efectivo anual a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros, esta vez para el cuarto trimestre natural de 2017. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: -0,022 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete: 0,170 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 1,232 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 1,736 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 2,323 por 100.

En el resto de los casos será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.

3 MUNICIPIOS A LOS QUE RESULTARÁN DE APLICACIÓN LOS COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN DE LOS VALORES CATASTRALES PARA 2018

En el BOE de 21 de septiembre de 2017 se ha publicado la Orden HFP/885/2017, de 19 de septiembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

La Orden entró en vigor el 22 de septiembre de 2017 y surtirá efectos desde el 1 de enero de 2018.





Más información: Departamento Tributario

Síguenos:



GARRIGUES