

Noviembre 2014

El Tribunal General de la Unión Europea ha dictado el 7 de noviembre las sentencias en los asuntos Autogrill España (T-219/10) y Banco Santander y Santusa Holding (T-399/11). En ambos ha concluido que el artículo 12.5 del TRLIS (que permite la amortización del fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones en entidades no residentes) no constituye Ayudas de Estado tanto si las entidades adquiridas residen fuera como dentro de la Unión Europea. Conforme a ello, se anulan las Decisiones de la Comisión en ambos asuntos.

Las sentencias se basan fundamentalmente en la inexistencia de selectividad en la medida indicada, por ser potencialmente accesible para todas las empresas.

Debe recordarse que este mismo año la Comisión ha adoptado una tercera Decisión sobre esta cuestión (de 15 de octubre de 2014), en la que defiende la existencia de una nueva ayuda de Estado por el cambio de la práctica administrativa (con base en una contestación en 2012 a una consulta tributaria) sobre el cálculo del fondo de comercio financiero en el caso de adquisiciones de entidades extranjeras con participaciones de segundo nivel.

En ese último procedimiento, la Comisión dictó un acuerdo el 17 de julio de 2013 en el que, además de incoar formalmente el procedimiento que llevaría a la última Decisión, ordenaba a España suspender la aplicación de esta nueva interpretación. Esta tercera Decisión no ha sido objeto de las sentencias comentadas, pero parece razonable entender que la base jurídica de esta última Decisión depende de la legalidad de las dos Decisiones anteriores.

Índice

I. Sentencias	5
1. Impuesto sobre Sociedades.- No es patrimonial una promotora inmobiliaria aunque no realice directamente la urbanización (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de octubre de 2014)	5
2. Impuesto sobre Sociedades.- Sobre el alcance del concepto "motivos económicos válidos" a efectos del régimen especial (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de octubre de 2014)	5
3. Impuesto sobre Sociedades.- La amortización fiscal del fondo de comercio financiero (artículo 12.5) no constituye ayuda de Estado (Tribunal General de la Unión Europea. Sentencias de 7 de noviembre de 2014 en los asuntos T-219/10 y T-399/11)	7
4. Impuestos sobre la Renta.- Es contraria a la libre circulación de capitales una norma que implica la tributación a tanto alzado de los rendimientos de los fondos de inversión aun cuando para eso se apoye en el incumplimiento de la obligación de informar (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de octubre de 2014. Asunto C-326/12)	8
5. IRPF.- Valoración de la retribución en especie por la entrega a empleados de billetes de avión sin reserva de plaza (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de octubre de 2014)	8
6. IRPF.- La consolidación del dominio supone una nueva afectación de los bienes a la actividad económica (Audiencia Nacional. Sentencia de 4 de junio de 2014)	9
7. IRPF.- La reducción por tributación conjunta no es aplicable cuando se convive con el otro progenitor de los hijos comunes (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 23 de mayo de 2014)	9
8. Devolución de impuestos contrarios a Derecho comunitario.- Sobre el procedimiento de recuperación de Ayudas de Estado declaradas ilegales (Tribunal Supremo. Sentencias de 1 y 9 de octubre de 2014)	9
9. IVA.- Debe aplicarse la redacción de una norma en vigor en un ejercicio posterior al revisado, si esa nueva redacción está amparada en la jurisprudencia comunitaria (Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de septiembre de 2014)	10
10. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No ha de tenerse en cuenta la ganancia patrimonial obtenida con carácter excepcional a efectos del cálculo de la principal fuente de renta (Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 24 de junio de 2014)	10
11. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- No es posible impugnar la calificación catastral de un terreno mediante la impugnación de la liquidación del IBI (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 5 de junio de 2014)	11
12. Procedimiento administrativo.- Reconocimiento de la doctrina del "doble tiro" (Tribunal Supremo. Sentencias de 15 y 29 de septiembre y de 16 de octubre de 2014)	11

13. Procedimiento de gestión.- Sobre la trascendencia tributaria en los requerimientos de información (Tribunal Supremo. Sentencias de 20 y 23 de octubre de 2014)	11
14. Procedimiento de recaudación.- El recargo de apremio se ha de calcular sobre la parte proporcional de la deuda que le corresponda al responsable subsidiario (Audiencia Nacional. Sentencia de 22 de septiembre de 2014)	13
15. Procedimiento de revisión.- La prueba ha de aportarse en el procedimiento de inspección (Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de octubre de 2014)	13
II. Resoluciones y consultas	14
1. Impuesto sobre Sociedades.- No procede registrar un ingreso por la indemnización percibida en ejecución provisional de una sentencia que ha sido impugnada por la parte demandada (Dirección General de Tributos. Consulta V2395-14, de 11 de septiembre de 2014)	14
2. IRPF.- Deducibilidad de las cotizaciones a la Seguridad Social de otros Estados de la Unión Europea (Dirección General de Tributos. Consulta V2536-14, de 30 de septiembre de 2014)	15
3. IRPF.- La facturación del profesional o artista a su sociedad debe coincidir con la de la sociedad a terceros descontados los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de septiembre de 2014)	15
4. IRPF.- Tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despidos individuales (Dirección General de Tributos. Consultas V2273-14 y V2275-14, de 4 de septiembre de 2014)	17
5. IRPF.- Aplicación de la reducción por rentas irregulares a la indemnización percibida por acuerdo para acceder a la jubilación parcial (Dirección General de Tributos. Consulta V2250-14, de 3 de septiembre de 2014)	17
6. Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.- No se habrá adquirido la condición de sujeto pasivo de IVA en un supuesto de transmisión de fincas rústicas incluidas en un plan de urbanismo, respecto del que no se han realizado todavía obras físicas de transformación de los terrenos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)	18
7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.- Recuperación del dominio de un bien como consecuencia de la resolución judicial de un contrato (Dirección General de Tributos. Consulta V2257-14, de 3 de septiembre de 2014)	18
8. Procedimiento administrativo.- Una solicitud de devolución interrumpe la prescripción del derecho a obtener la correspondiente devolución aunque el procedimiento de devolución elegido no sea el adecuado (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 16 de septiembre de 2014)	18
9. Procedimiento sancionador.- No procede la reducción del 25% cuando el sujeto solicita un aplazamiento o fraccionamiento de pago de la sanción con ofrecimiento de garantía distinta de aval o certificado de seguro de caución aunque pague dentro de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de septiembre de 2014)	19

10. Procedimiento sancionador.- Será competente para imponer la sanción el Inspector Jefe, aunque haya modificado la propuesta de resolución sancionadora del instructor, siempre que dicha modificación no haya implicado ningún acto de instrucción y, por tanto, de modificación de las pruebas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 16 de septiembre de 2014)	19
11. Procedimiento de recaudación.- Para la compensación de oficio es preciso que se haya iniciado el periodo ejecutivo y que no que se haya notificado la providencia de apremio. (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2014)	20
III. Legislación	20
1. Modificaciones introducidas en el ámbito de varias declaraciones informativas	20
2. Aprobación del modelo 410 de pago a cuenta del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y modificaciones en el modelo 190, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	21
3. Modificaciones en materia de registro y gestión de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por internet ante la Agencia Tributaria	22
IV. Otros	22
1. La Agencia Tributaria lanza un nuevo sistema de gestión del IVA	22
2. Se hace público el borrador de modificación del Reglamento de IRPF para observaciones	23

I. Sentencias

1. ***Impuesto sobre Sociedades.- No es patrimonial una promotora inmobiliaria aunque no realice directamente la urbanización (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de octubre de 2014)***

Se discute sobre si la venta de inmuebles llevada a cabo por una sociedad adjudicataria de varias fincas tras ejecutarse un proyecto de repartición al que esa entidad había aportado determinados terrenos entraña o no una actividad económica. La inspección así lo había entendido y, conforme a ello, había concluido que no se trataba de una sociedad patrimonial debiendo tributar bajo el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal Supremo analiza y concluye lo siguiente:

- (a) La compañía desarrollaba de facto, desde su constitución, una actividad de promoción inmobiliaria. Además, se hallaba dada de alta en el epígrafe del IAE 833.2 "promoción inmobiliaria de edificaciones", acto voluntario directamente orientado al ejercicio mercantil de tal actividad.
- (b) Por otro lado, remitiéndose a pronunciamientos jurisprudenciales anteriores, concluye que la aportación de terrenos por una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria a una junta de compensación para que los urbanice y le entregue las parcelas resultantes no excluye la existencia de actividad empresarial por parte de la compañía aportante. A estos efectos, no resulta relevante que la ejecución urbanística fuera llevada a cabo por el sistema de cooperación ya que el dato decisivo no es quién desarrolla la actividad material de ejecución urbanística, sino el hecho de contar con terrenos afectos a la actividad de la compañía que se incorporan a un proceso urbanístico para su transformación y se enajenan a terceros en cumplimiento del objeto social.
- (c) A partir de lo anterior, el Tribunal concluye que la recurrente se dedicaba de hecho a la promoción inmobiliaria y que la totalidad de su activo estaba destinado por tanto a una actividad económica, no pudiendo ser calificada como entidad patrimonial.
- (d) Añade el Tribunal que el requisito de local y empleado se refiere únicamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no a la promoción inmobiliaria, actividad de mayor amplitud.

2. ***Impuesto sobre Sociedades.- Sobre el alcance del concepto "motivos económicos válidos" a efectos del régimen especial (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de octubre de 2014)***

Se analiza si una reorganización se había realizado por motivos económicos válidos a efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal. Las operaciones analizadas se efectuaron entre entidades pertenecientes al 100% al mismo grupo empresarial. En concreto:

- "X" era la sociedad productora del grupo, que comercializaba los productos en España y en el extranjero.
- Otra entidad, "Z", era la titular de la mayoría de las marcas del grupo y obtenía sus ingresos de la cesión de la propiedad industrial fundamentalmente a "X".
- "Y", era titular de diversas propiedades inmobiliarias y de participaciones en sociedades del grupo, nacionales y extranjeras.

La reorganización incluyó primero la adquisición de "Z" por "Y" (sin que previamente "Y" tuviera ninguna participación en "Z") y posteriormente la absorción de la primera por la segunda. Las plusvalías por la venta de las acciones de "Z" no tributaron en el IRPF de los socios como consecuencia de la aplicación de los coeficientes de abatimiento. Asimismo, en la fusión, acogida al régimen especial, se revalorizaron las marcas de la entidad absorbida (esta revalorización, como señala el TEAC, requería que la entidad absorbente participase, al menos, un 5% en la absorbida, para lo que fue útil la adquisición previa).

Con carácter previo a la inscripción de la fusión en el registro Mercantil, la sociedad absorbente vendió a una sociedad holandesa (entidad vinculada al grupo familiar), parte de los registros de la marca que previamente había adquirido en virtud de la fusión coincidiendo el precio de venta con el de la revalorización.

Unos meses después de la fusión, se realizó un canje por el que "Y" recibe acciones de "X".

Las operaciones, según alegaba la parte recurrente, se realizaron para potenciar la gestión de las marcas a través de una modificación estructural (*"para integrar en una única estructura empresarial la gestión de las marcas, junto con la dirección y la gestión de las entidades productoras y comercializadoras"*) y mejorar los ingresos, especialmente a través de royalties. Todo ello se apoyaba en un informe pericial que avalaba las ventajas de organización vertical de sociedades frente a la horizontal.

La sala de instancia negaba que tales operaciones supusiesen la consecución de los objetivos planteados. De hecho, señalaba que el resultado final de las operaciones fue ciertamente distinto al proyectado, quedando la gestión de las marcas en dos entidades (la entidad absorbente y una entidad holandesa vinculada) y correspondiendo la producción y la comercialización de los productos a otra entidad distinta ("X") de las anteriores.

El Tribunal Supremo comparte la opinión de la sala de instancia y afirma que:

- (a) La expresión de cautela establecida en la redacción del régimen especial ("principalmente con fines de fraude o evasión fiscal") no equivale a fraude de ley tributaria, encontrando más bien su fundamento en la prohibición del abuso del derecho y su ejercicio antisocial, cubriendo prácticas abusivas realizadas únicamente con el fin de beneficiarse de las ventajas establecidas en una norma.
- (b) En consecuencia, reconoce a la Administración la facultad de presumir aquella finalidad en una interpretación teleológica del régimen especial, debido a la inexistencia de motivos económicos válidos en la operación efectuada y desplaza la carga de acreditar la concurrencia de tales motivos en el obligado tributario.
- (c) En definitiva, no le incumbía a la Administración acreditar la existencia de un negocio ilícito o falso, sino probar que el principal objetivo era la obtención de un beneficio fiscal, por la ausencia de otra explicación económica válida, algo que la Inspección de los Tributos sí justificó.

El Tribunal Supremo añade, además, que el informe técnico era excesivamente genérico, pareciendo más una opinión doctrinal que la concreta valoración de la situación del grupo de empresas, por lo que no era válido para desvirtuar la conclusión sobre la inexistencia de motivos económicos válidos.

3. *Impuesto sobre Sociedades.- La amortización fiscal del fondo de comercio financiero (artículo 12.5) no constituye ayuda de Estado (Tribunal General de la Unión Europea. Sentencias de 7 de noviembre de 2014 en los asuntos T-219/10 y T-399/11)*

El Tribunal General de la Unión Europea ha dictado el 7 de noviembre dos sentencias en materia de ayudas de Estado en las que se resuelven sendos recursos de anulación contra dos decisiones de la Comisión Europea en las que la Comisión consideraba una ayuda de Estado la posible amortización del denominado fondo de comercio financiero prevista en el artículo 12.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

- (a) La Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización del fondo de comercio financiero en el caso de adquisiciones de participaciones en sociedades extranjeras residentes en la Unión Europea, impugnada y anulada ahora en el asunto T-219/10.
- (b) La Decisión 2011/282/UE, de 12 de enero de 2011, referida a la amortización del fondo de comercio en el supuesto de adquisiciones realizadas fuera de la Unión Europea, impugnada y anulada en el asunto T-399/11.

En las referidas sentencias, el Tribunal General se centra en el concepto de selectividad de la medida. Para que una medida tributaria se convierta en una ayuda de Estado, ha de cumplir el criterio de selectividad, lo que exige no sólo que la medida pueda significar una excepción en el sistema tributario, sino que ha de favorecer a determinadas empresas o producciones, suponiendo una ventaja para unas sociedades en comparación con otras en una situación comparable. Es decir, no hay selectividad cuando el régimen controvertido es potencialmente accesible para todas las empresas. El Tribunal concluye que no se produce tal selectividad y que, en todo caso, recae sobre la Comisión la carga de probar la existencia de una categoría de empresas como únicas favorecidas por la medida.

El Tribunal reitera varios matices importantes en la jurisprudencia comunitaria sobre ayudas de Estado: (i) que una medida no es en principio selectiva cuando su aplicación no depende de la actividad de las empresas beneficiarias; y (ii) que una medida tributaria no se convierte en una ayuda de Estado aunque suponga un beneficio fiscal para las empresas de un Estado miembro, pues la selectividad ha de apreciarse dentro de cada Estado y no por comparación entre el régimen aplicable en ese Estado y en otros Estados miembros. Añade el Tribunal (iii) que no surge una ayuda de Estado aunque una medida nacional favorezca, en general, la exportación de capitales.

Estas dos Sentencias son susceptibles de recurso de casación ante el TJUE, en el plazo de dos meses. No obstante, el posible recurso de casación no tendría efecto suspensivo. Recordemos finalmente en este sentido que el propio Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente sobre procedimientos de recuperación de ayudas de Estado desde la perspectiva del juez nacional. Así, en sus sentencias de 1 y 9 de octubre de 2014 (comentadas también en este boletín) se recuerda que corresponde al juez nacional controlar la legalidad de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado atendiendo a las decisiones y resoluciones comunitarias adoptadas y al procedimiento seguido por la Administración española.

4. *Impuestos sobre la Renta.- Es contraria a la libre circulación de capitales una norma que implica la tributación a tanto alzado de los rendimientos de los fondos de inversión aun cuando para eso se apoye en el incumplimiento de la obligación de informar (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de octubre de 2014. Asunto C-326/12)*

La normativa alemana referente a inversiones realizadas a través de fondos de inversión, nacionales e internacionales, establece que por cada reparto de rendimientos, con respecto a una participación, la sociedad de inversión ha de cumplir con unas determinadas obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información. La normativa alemana prevé a su vez que para los casos en los que estas obligaciones se incumplan, la tributación se realizará a tanto alzado. En la cuestión planteada se consulta si la citada normativa restringe de manera encubierta la libre circulación de capitales especialmente teniendo en cuenta que la obligación de tributar a tanto alzado afecta mayoritariamente a los rendimientos de los fondos no residentes que son lo que tienden a no cumplir las obligaciones de comunicación.

El Tribunal considera que el principio de libre circulación de capitales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establezca que la inobservancia por un fondo de inversión no residente de las obligaciones de comunicación y de publicación de determinada información previstas por dicha normativa, implica la tributación a tanto alzado de los rendimientos que el contribuyente obtiene de ese fondo de inversión, en la medida en la que la citada normativa no permite al contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía efectiva de esos rendimientos, con independencia de que dicha previsión también se establezca para los fondos residentes.

5. *IRPF.- Valoración de la retribución en especie por la entrega a empleados de billetes de avión sin reserva de plaza (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de octubre de 2014)*

Una compañía aérea entregaba a sus empleados billetes de transporte aéreo sin reserva de plaza y los valoraba por su coste marginal. La Inspección entendió que debían valorarse a mercado, es decir, al mismo precio ofertado al público por los billetes con reserva de plaza. Todo ello a efectos del cálculo de los ingresos a cuenta del IRPF.

Ante ello, la compañía defendió que:

- (a) Los billetes con y sin reserva de plaza no son productos iguales.
- (b) No existe ni en el ámbito de la propia compañía ni en el mercado un precio de venta ofertado al público para billetes de transporte aéreo sin reserva de plaza.

El Tribunal Supremo, aceptando la falta de mención expresa en la norma sobre cómo valorar las retribuciones en especie ofrecidas por la empresa a sus empleados cuando se trata de supuestos en los que se preste el servicio en condiciones distintas a las ofertadas al público en general, considera que el carácter de cautela de la norma lleva a interpretar la misma en el sentido de que en tales supuestos habrá de buscarse la valoración de la retribución en especie partiendo de que el servicio que se presta por la empresa es básicamente el mismo que se presta al público en general.

Esto implica que hay que valorar esos billetes de la manera más próxima al "precio ofertado al público", nunca por el coste marginal del billete, ya que la utilidad del billete sin reserva para el empleado es exactamente la misma que la de un pasajero que obtiene plaza en un avión a última hora sin haber hecho una previa reserva y paga el precio determinado en ese momento.

6. IRPF.- *La consolidación del dominio supone una nueva afectación de los bienes a la actividad económica (Audencia Nacional. Sentencia de 4 de junio de 2014)*

En este caso, una señora era usufructuaria de ciertos inmuebles afectos a una actividad agrícola. Tras su fallecimiento, sus hijos, los nudos propietarios de esos inmuebles, consolidaron el pleno dominio y decidieron transmitirlos. A los efectos del IRPF, calcularon la ganancia patrimonial obtenida de conformidad con el régimen general aplicable a los bienes no afectos a la actividad empresarial.

El TEAC consideró que lo que se había producido era una continuación en los nudos propietarios de la actividad que desarrollaba previamente la usufructuaria y que, por ello, los bienes transmitidos se encontraban afectos a la actividad empresarial, sin que fuera de aplicación el régimen de los coeficientes de abatimiento para el cálculo de la ganancia patrimonial en la transmisión.

La Audiencia Nacional, sin embargo, entiende que el plazo de 3 años previsto en la norma para entender que un bien se encuentra afecto a la actividad empresarial ha de comenzarse a contar de nuevo desde que se produce la consolidación del dominio, dado los nudos propietarios sólo pueden tomar la decisión de afectar dichos bienes a la actividad desde ese momento. La Sala considera por tanto que con la consolidación del dominio se produce una nueva afectación y no una consolidación de la afectación que en su día realizó la usufructuaria.

7. IRPF.- *La reducción por tributación conjunta no es aplicable cuando se convive con el otro progenitor de los hijos comunes (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 23 de mayo de 2014)*

El TSJ declara que no es posible aplicar la reducción por tributación conjunta prevista para la unidad familiar monoparental (aquella en la que no existe vínculo matrimonial y está formada por la madre o el padre con todos los hijos que convivan con uno u otro) cuando el contribuyente convive con el padre o la madre de los hijos comunes.

Es decir, en casos de parejas de hecho que conviven con sus hijos comunes no es posible que uno de ellos aplique la citada reducción, pues así lo establece expresamente el artículo 84 de la Ley del IRPF cuando dice "*No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar*".

8. *Devolución de impuestos contrarios a Derecho comunitario.- Sobre el procedimiento de recuperación de Ayudas de Estado declaradas ilegales (Tribunal Supremo. Sentencias de 1 y 9 de octubre de 2014)*

El Tribunal Supremo se cuestiona en estas Sentencias si para la recuperación de ayudas declaradas incompatibles con el mercado común debe seguirse un procedimiento específico y si, en todo caso, antes de adoptar la correspondiente decisión debe darse un trámite de audiencia al beneficiario de la ayuda, obligado al reintegro.

Sobre estas cuestiones se concluye lo siguiente:

- (a) Que no existe un derecho "procedimental" de la Unión Europea para la ejecución de sus decisiones. Por tanto, corresponde al legislador interno determinar los procedimientos para la recuperación de las ayudas.

(b) Que el ordenamiento jurídico transnacional impone la obligación de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la ejecución de las decisiones de la Comisión que exigen la recuperación de una ayuda ilegal, respetando al mismo tiempo las particularidades de los distintos procedimientos previstos a tal fin por los Estados miembros.

En este sentido, tanto nuestro derecho interno como el derecho de la Unión establecen el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente.

Por ello, el Tribunal Supremo declara (en su sentencia de 1 de octubre) la nulidad de los actos impugnados por haber sido adoptados de plano sin procedimiento alguno previo.

9. *IVA.- Debe aplicarse la redacción de una norma en vigor en un ejercicio posterior al revisado, si esa nueva redacción está amparada en la jurisprudencia comunitaria (Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de septiembre de 2014)*

La Administración denegó la validez de la deducción de las cuotas de IVA no autorepercutidas anteriormente por la actora, al traer causa de una liquidación efectuada por parte de la Administración tributaria que dio lugar, a su vez, a la imposición de una sanción.

La Sala considera improcedente la actuación de la Inspección al denegar el derecho a deducción en el supuesto de autos, señalando que apoya sus conclusiones no solo sobre la jurisprudencia del TJUE entorno al derecho a deducción, sino también en el hecho de que el legislador haya hecho un expreso reconocimiento sobre la necesidad de adaptar el texto del artículo 89.Tres de la Ley de IVA a la normativa de la Unión.

10. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No ha de tenerse en cuenta la ganancia patrimonial obtenida con carácter excepcional a efectos del cálculo de la principal fuente de renta (Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 24 de junio de 2014)*

La reducción por adquisición de empresa familiar a efectos del Impuesto sobre Sucesiones es aplicable cuando, entre otras, el causante tiene como principal fuente de renta la derivada de esa empresa familiar. En el supuesto en litis, la causante había obtenido en el ejercicio previo a su fallecimiento una ganancia patrimonial extraordinaria por la enajenación de varios bienes, lo cual suponía que su principal fuente de renta en ese ejercicio no fuera el ingreso procedente del ejercicio de la actividad empresarial que venía realizando.

La Sala estima que dicha ganancia patrimonial debe considerarse excepcional y no tenerse en cuenta a efectos de la aplicación de la referida reducción; ello en un caso en que, por las declaraciones de los años anteriores, había quedado acreditado que las rentas obtenidas por el ejercicio de actividades económicas eran de hasta cuatro veces superiores al resto de rentas del trabajo y actividades económicas de la causante. Siendo éas sus fuentes ordinarias de renta, no existe razón alguna para entender que el causante no ejercía la actividad empresarial de forma directa y habitual, debiendo aplicarse la reducción debatida.

11. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- No es posible impugnar la calificación catastral de un terreno mediante la impugnación de la liquidación del IBI (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 5 de junio de 2014)*

El sujeto pasivo impugna la liquidación por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) alegando que la finca a la que se refiere es no urbanizable y que por tanto el tipo de gravamen que le correspondería sería el previsto para los inmuebles rústicos, inferior al aplicado.

El Tribunal, sin embargo, entiende que la consideración de una finca como suelo urbano o rural es competencia del Catastro y no del Ayuntamiento o del Juzgado, que no pueden pronunciarse sobre esta cuestión. Así, declara que la impugnación de la liquidación del IBI no es el procedimiento adecuado para la calificación urbanística de un terreno y que las cuestiones de gestión catastral deberían ser recurridas y resueltas por los órganos económico-administrativos estatales que corresponda.

12. *Procedimiento administrativo.- Reconocimiento de la doctrina del "doble tiro" (Tribunal Supremo. Sentencias de 15 y 29 de septiembre y de 16 de octubre de 2014)*

Se analiza la posibilidad de que la Administración pueda efectuar una nueva liquidación en aquellos casos en los que se ha anulado una liquidación tributaria previa por defectos de fondo, materiales o sustantivos. De forma breve, la lectura de las tres sentencias permite concluir que, según el Tribunal Supremo:

- (a) No cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación por razones sustantivas o de fondo.
- (b) Lo anterior no significa que la Administración tributaria no pueda dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada.
- (c) No obstante, esta nueva liquidación estará limitada por el instituto de la prescripción (teniendo en consideración la jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a actos nulos de pleno derecho) y por la prohibición de incurrir en "reformatio in peius".

En todo caso, en la Sentencia de 29 de septiembre de 2014 se recuerda que la facultad de la Administración a liquidar de nuevo no es absoluta, negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error, es decir, negando de este modo una tercera oportunidad a la Administración.

Asimismo, se niega la aplicación de la teoría del "doble tiro" respecto de los procedimientos sancionadores, en atención al principio "non bis in ídem".

13. *Procedimiento de gestión.- Sobre la trascendencia tributaria en los requerimientos de información (Tribunal Supremo. Sentencias de 20 y 23 de octubre de 2014)*

Se analiza el concepto de "trascendencia tributaria" a efectos del deber de colaboración con la Administración Pública:

- (a) En la Sentencia de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación núm. 593/2012) se analiza concretamente un requerimiento de información realizado a una entidad bancaria por el que se pretende conocer la relación de cuentas que en un ejercicio en concreto han

tenido un importe total anual por suma de apuntes en el Haber por cuantía superior a 3 millones de euros, con indicación del NIF de la entidad declarante, Código de Cuenta cliente e importe total de la suma de apuntes al haber efectuados.

El Tribunal Supremo, con base en pronunciamientos anteriores en supuestos muy similares, señala que la "trascendencia tributaria" debe ser entendida como "*la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art.31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica y, poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley*".

Y en cuanto a la motivación de los requerimientos, afirma que es preciso que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho, es decir, la exigencia de información debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias.

Conforme a ello, el Tribunal aprecia que en el presente caso se explicó adecuadamente la razón de la petición de información, dado que, entre otras, se concretó el núcleo de obligados tributarios afectados, el marco jurídico en que se producía la obligación de colaborar con la información solicitada y la utilidad de ésta, puesta en relación con las labores de investigación de la Inspección sobre determinadas cuentas bancarias, habiéndose acreditado con ello la "trascendencia tributaria" y cumplido con las exigencias de motivación y proporcionalidad, confirmándose por tanto la actuación administrativa llevada a cabo.

(b) En Sentencias de 20 y 23 de octubre de 2014 (recursos de casación núm. 1414/2012 y 2182/2012, respectivamente) se analiza el concepto de trascendencia tributaria en relación con un requerimiento de obtención de información dirigido a una sociedad de tasación inmobiliaria

Para ello, dentro del concepto de trascendencia tributaria, se distingue entre:

- Aquellos datos que, per se, reúnen trascendencia tributaria, quedando patentizada dicha cualidad por su mera descripción. Este sería el caso de los saldos de cuentas en entidades financieras o de operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros, donde el Tribunal Supremo ha concluido en diversas Sentencias que en relación con esas operaciones resulta suficiente la mera mención objetiva de los elementos de información que se demandan y de las normas que fundamentan el requerimiento.
- Aquellos donde la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo menester para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos.

Aquí la jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada, exigiendo que (i) los requerimientos de información sean motivados, (ii) cumplan con la previsión de individualización que el tipo de información reclamada exige y (iii) concurra una justificación específica y suficiente que los fundamente.

En los casos analizados, el Tribunal Supremo afirma, en relación con este último tipo de datos (de trascendencia tributaria indirecta), que no basta una escueta cita de los preceptos legales y reglamentarios que dan cobertura a la actuación administrativa emprendida y a una desnuda descripción de los datos requeridos en relación con las tasaciones inmobiliarias (que, a diferencia de los concernientes a las operaciones en

bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y entidades que se dediquen al tráfico bancario y crediticio, no son por sí mismos y directamente relevantes a efectos tributarios).

Como dice el Tribunal, la tasación de un inmueble no siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, de forma mediata o inmediata, haya de tener trascendencia tributaria. En ocasiones la valoración de un inmueble no se pide por su propietario y en otras no está vinculada con una trascendencia económica y, aun estandolo, puede que no se haya consumado.

14. Procedimiento de recaudación.- El recargo de apremio se ha de calcular sobre la parte proporcional de la deuda que le corresponda al responsable subsidiario (Audiencia Nacional. Sentencia de 22 de septiembre de 2014)

Uno de los declarados responsables subsidiarios de una deuda impugnó el recargo de apremio que se le exigía alegando que otro de los responsables subsidiarios ya había procedido al ingreso de la totalidad de la deuda derivada, junto con los recargos e intereses del periodo ejecutivo.

Se rechazó la reclamación al entender que los responsables subsidiarios responden de las deudas del deudor principal en el periodo voluntario y que, si éstas no se abonan en plazo, se ha de iniciar contra cada uno de ellos de forma individualizada un procedimiento de apremio por el total de la deuda. Por tanto, dado que el pago de la deuda por uno de los responsables se realizó con posterioridad al inicio del periodo ejecutivo, los recargos devengados para cada uno de ellos son exigibles.

La Audiencia Nacional confirma el criterio anterior, en la medida en que entiende que el recargo es exigible, si bien señala que el mismo habrá de calcularse, no sobre el importe total de la deuda apremiada, sino sobre la deuda que le corresponda en proporción al número de responsables subsidiarios obligados. Y todo ello porque entiende que la responsabilidad subsidiaria tiene carácter mancomunado y existe derecho de repetición contra el resto de los responsables. Por tanto, la Sala estima parcialmente el recurso ordenando la devolución de la cantidad que hubiera ingresado el recurrente por encima del importe del recargo que le correspondía calculado sobre su parte proporcional de la deuda.

15. Procedimiento de revisión.- La prueba ha de aportarse en el procedimiento de inspección (Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de octubre de 2014)

En esta sentencia se analiza una cuestión tradicional sobre si pueden aportarse pruebas ante un tribunal económico-administrativo o ante la jurisdicción contencioso-administrativa cuando esas pruebas no se aportaron ante la Inspección.

La doctrina del TEAC es que, de acuerdo con el artículo 112.1 de la LRJ-PAC, no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho. No obstante, el mismo TEAC ha defendido habitualmente que esa regla debe aplicarse con cautela, conforme al principio constitucional de tutela judicial efectiva. Por ello, en resolución de 23 de enero de 2014, el TEAC ciñó la aplicación de esa regla a aquellas pruebas que, habiendo sido específicamente solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y pudiendo ser aportadas, no lo hubieran sido, existiendo sin embargo indefensión cuando el recurrente solo pudo tener conocimiento de las pruebas que debía aportar cuando se le notificó el acuerdo impugnado con su completa fundamentación.

En general, esta restricción del derecho a aportar pruebas ha sido valorada negativamente. Entre otros, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 20 de junio de 2012 admitió la prueba de unos gastos aportada por primera vez en sede jurisdiccional y ordenó que el asunto volviese a la Inspección de los Tributos para que valorase esas pruebas.

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014, sin embargo, va por otra vía. En este caso, se analiza la pretensión de una entidad de que se recalculase su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta el valor correcto de sus existencias iniciales, cuando la Administración había corregido el de las finales de un ejercicio. El Tribunal Supremo destaca que esa pretensión se había formulado por vez primera ante el tribunal económico-administrativo y que, por tanto, la prueba aportada en apoyo de esa pretensión no reforzaba una argumentación alegada anteriormente sino que se está ante una cuestión nueva no formulada ante la Inspección. Dice el Tribunal que, por ello, la prueba no puede admitirse, porque el recurrente no puede pretender en sede jurisdiccional una reconstrucción de su situación y una nueva regularización, cuando su pasividad provocó la regularización ya practicada por la Inspección de los Tributos.

II. Resoluciones y consultas

1. ***Impuesto sobre Sociedades. – No procede registrar un ingreso por la indemnización percibida en ejecución provisional de una sentencia que ha sido impugnada por la parte demandada (Dirección General de Tributos. Consulta V2395-14, de 11 de septiembre de 2014)***

Una empresa tiene derecho a percibir una indemnización de otra sociedad de acuerdo con lo dispuesto por la sentencia de un juzgado de primera instancia, contra la que la parte demandada ha interpuesto recurso de apelación. No obstante, se plantea la posibilidad de solicitar la ejecución provisional de la sentencia.

Según la DGT:

- (a) El ingreso derivado de la indemnización se devengará en el período impositivo en el que la sentencia adquiera firmeza, lo cual no se producirá hasta que no se resuelva el recurso de apelación.
- (b) En caso de que se solicite la ejecución provisional de la sentencia dictada en primera instancia, al no haber adquirido ésta firmeza, el cobro de la indemnización, de forma provisional, no se contabilizará como ingreso, sino como un pasivo, no teniendo por tanto incidencia alguna en la base imponible del período.
- (c) En el momento en que la sentencia adquiera firmeza, si el fallo es favorable, se contabilizará un ingreso extraordinario por el importe de la indemnización reconocida judicialmente. Por su parte, si el fallo en segunda instancia es desfavorable, se dará de baja la cuenta de pasivo con abono a tesorería, sin que la restitución de dicha indemnización tenga impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias ni incidencia en la base imponible del período.

2. *IRPF.- Deducibilidad de las cotizaciones a la Seguridad Social de otros Estados de la Unión Europea (Dirección General de Tributos. Consulta V2536-14, de 30 de septiembre de 2014)*

Un empleado con residencia fiscal en España tiene previsto desplazarse a otro país de la Unión Europea en el que cotizará a la Seguridad Social por los trabajos realizados en dicho país.

La DGT señala que, si de acuerdo con la normativa aplicable en la materia, la legislación de la Seguridad Social aplicable al trabajador resulta ser la del otro Estado miembro de la Unión Europea, en el que se debe cotizar con motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena en dicho otro Estado, dichas cotizaciones tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación del rendimiento neto del trabajo en el IRPF.

La anterior conclusión no se ve alterada por el hecho de que los rendimientos del trabajo puedan estar exentos, total o parcialmente, por aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para los trabajos desarrollados en el extranjero.

3. *IRPF.- La facturación del profesional o artista a su sociedad debe coincidir con la de la sociedad a terceros descontados los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de septiembre de 2014)*

La periodista prestaba servicios a una sociedad de la que era socia y, además, administradora única, dedicada básicamente a la producción de programas audiovisuales (en concreto, la actividad realizada era la participación por la periodista en programas audiovisuales o promociones publicitarias). Esta actividad era realizada directamente por esa sociedad (sociedad X) o por otra sociedad participada por aquélla (sociedad Y). La inspección observó que la retribución de la periodista era muy inferior a la facturación de esas entidades a terceros, todo ello durante los ejercicios 2006 a 2008.

La periodista defendía que su retribución era de mercado y que las sociedades debían tener un beneficio, por cuanto contaban con medios materiales y humanos.

El TEAC recuerda, en primer lugar, cuál es la evolución normativa de las reglas de valoración de este tipo de actividades. Así, afirma que:

- (a) La regulación especial de este tipo de operaciones nació cuando aún existía la transparencia fiscal para las sociedades de profesionales, reforzando así las reglas generales de operaciones vinculadas e imponiendo a los propios sujetos que fuesen ellos quienes valorasen fiscalmente tales operaciones por su valor normal de mercado.
- (b) Las sucesivas leyes del IRPF han contenido remisiones a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la valoración de las operaciones vinculadas. Esta normativa del Impuesto sobre Sociedades ha ido evolucionando, de forma que primero, hasta 1 de enero de 1996, obligaba a las partes vinculadas a valorar de conformidad con los precios que serían acordados entre partes independientes. Desde 1 de enero de 1996, se pasó a permitir la libre valoración, facultando a la Administración a valorar las operaciones a mercado cuando la valoración convenida hubiera determinado una reducción o diferimiento de la tributación conjunta en España. A partir de 1 de diciembre de 2006, finalmente, se vuelve a exigir que sean los sujetos los que valoren las operaciones a mercado.

(c) La remisión general de la norma del IRPF a la del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, se rompió en 1999 (con la Ley 40/1998), estableciendo una norma específica para el caso de actividades económicas o la prestación de trabajo personal por personas físicas con la sociedad con la que están vinculadas. En estos casos, se exigía específicamente la valoración a mercado de estas operaciones por el sujeto (a pesar de que no era ésta la regla en el Impuesto sobre Sociedades). Posteriormente, a partir de 1 de enero de 2003, se estableció una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual se entendía que el valor convenido entre partes vinculadas era de mercado si el 50% de los ingresos de la sociedad procedía del ejercicio de actividades profesionales y siempre que la entidad contase con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Posteriormente, desde 1 de enero de 2007 (con la nueva Ley 35/2006), desaparece esa regla específica, volviéndose a la regla que imponía a los sujetos valorar a mercado sus operaciones vinculadas.

Por último, a partir del nuevo artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 19 de noviembre de 2008, se introduce una nueva presunción para este tipo de operaciones, conforme a la cual el obligado puede considerar que el valor convenido es el de mercado cuando se trata de prestaciones de servicios por socios profesionales a entidades vinculadas, siempre que se cumplan ciertos requisitos (entre otros, que se trate de empresas de reducida dimensión que cuenten con medios materiales y humanos adecuados).

Teniendo en cuenta esta evolución normativa, el TEAC concluye que en 2006 aplicaba la primera de las presunciones expuestas y, a partir de 19 de noviembre de 2008 y hasta 31 de diciembre de dicho ejercicio, la segunda de las presunciones; mientras que en 2007 y hasta 19 de noviembre de 2008 se aplicaba la obligación general de valorar las operaciones a mercado.

Para el primero y el último de los períodos, no obstante, recuerda el TEAC que las presunciones indicadas resultan aplicables solo en la medida en que, entre otras, las entidades cuenten con medios materiales y humanos suficientes y adecuados a la actividad. Y, en este sentido, dice el TEAC que:

- (a) Una actividad como la analizada necesita de un único medio, que no es otro que el propio profesional/artista, al tratarse de una actividad personalísima. Tal es así que los terceros contrataban con la Sociedad por el hecho de que los servicios eran prestados por la profesional.
- (b) En este sentido, cualquier otro medio personal o material con que cuente la compañía se ha de reputar innecesario para la actividad, de forma que las sociedades (X e Y) no aportan nada a la actividad, o lo que es lo mismo, no añaden ningún valor a los servicios realmente prestados por la socia y administradora.
- (c) El que para que la actividad de arrendamiento baste la existencia de un empleado y un local no significa que sea así para otras actividades y, en cualquier caso, los medios personales han de entenderse siempre excluyendo al propio profesional, dado que los servicios de éste redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad y siempre están presentes (en otro caso se vaciaría de contenido el requisito al que la norma condiciona la aplicación de las presunciones).

Dicho lo anterior, afirma el TEAC que en todos los ejercicios analizados procede valorar a mercado las operaciones vinculadas (la retribución de la profesional), bien porque no existiera en dichos ejercicios ninguna de las presunciones legales antes citadas, bien porque éstas no aplican por inexistencia de medios materiales y humanos. Esta valoración a mercado, según el TEAC, debe coincidir con los ingresos obtenidos por la sociedad X (directamente o a través de la sociedad Y) menos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad.

Por último, se confirma que la sanción por la falta de tributación de la profesional en su IRPF debe calcularse sin considerar lo ya ingresado por las sociedades por el Impuesto sobre Sociedades.

4. *IRPF.- Tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despidos individuales (Dirección General de Tributos. Consultas V2273-14 y V2275-14, de 4 de septiembre de 2014)*

El Real Decreto-Ley 3/2012 modificó la redacción del artículo 7.e) de la Ley del IRPF, regulador de las indemnizaciones por despido, suprimiendo el párrafo que se refería a las indemnizaciones por despido cuando el contrato de trabajo se extingue con anterioridad al acto de conciliación (conocido como “despido express”).

La DGT analiza en esta resolución dos supuestos de despido individual, uno por causas objetivas y otro por causas disciplinarias, pero con reconocimiento empresarial de improcedencia en este segundo caso, no habiéndose producido en ninguno de los dos supuestos un acto de conciliación ante el SMAC o ante el Juzgado competente. Las conclusiones alcanzadas en relación con la exención de la indemnización son las siguientes:

- (a) En los despidos improcedentes, para la aplicación de exención será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el SMAC o bien mediante resolución judicial (DGT V2275-14).
- (b) En el caso de extinción de la relación laboral por causas objetivas del artículo 52.c) del Estatuto de los Trabajadores (despido objetivo individual), la indemnización estará exenta con el límite establecido para el despido improcedente, sin que en este caso sea necesaria la conciliación administrativa o judicial (DGT V2273-14).

5. *IRPF.- Aplicación de la reducción por rentas irregulares a la indemnización percibida por acuerdo para acceder a la jubilación parcial (Dirección General de Tributos. Consulta V2250-14, de 3 de septiembre de 2014)*

Se analiza el supuesto de un trabajador que extinguió su relación laboral en el marco de un ERE mediante un acuerdo de prejubilación según el cual tendría derecho a percibir determinadas cantidades mensuales desde la fecha de la extinción de la relación laboral hasta la fecha de jubilación. Con posterioridad, la empresa y el trabajador llegaron a un acuerdo por el cual el trabajador accedería a la jubilación parcial, percibiendo a cambio una indemnización a cargo de la empresa correspondiente a conceptos relativos al período comprendido entre la fecha prevista de jubilación y los 65 años, la cual se cuantifica en la diferencia entre el importe de la pensión oficial de jubilación de la Seguridad Social y la garantía establecida en el contrato de prejubilación.

La DGT concluye que esta indemnización supone para el trabajador una compensación por la disminución de ingresos como consecuencia del acceso a la jubilación parcial, concepto que tiene encaje entre las “cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anuales de duración indefinida” y, en consecuencia, podrá aplicarse la reducción del 40% prevista para los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en tiempo, siempre que se impute en un único período impositivo.

6. *Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.- No se habrá adquirido la condición de sujeto pasivo de IVA en un supuesto de transmisión de fincas rústicas incluidas en un plan de urbanismo, respecto del que no se han realizado todavía obras físicas de transformación de los terrenos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)*

El supuesto objeto de controversia trae su causa de una compraventa de inmuebles en la que los vendedores transmiten una participación indivisa de tres fincas rústicas incluidas en el Plan de Ordenación Municipal. La operación es calificada en la propia escritura como una entrega de terrenos edificables, sujeta y no exenta de IVA. Posteriormente, se inició frente a la recurrente un procedimiento de comprobación limitada con propuesta de liquidación provisional donde se calificaba la transmisión como no sujeta al IVA y, por tanto, sujeta a ITP. En primera instancia el TEAR de Castilla la Mancha desestimó la reclamación, contra la que se recurrió en alzada ante el TEAC.

El TEAC confirma la Resolución del TEAR, modificando su criterio anterior contenido en Resolución de 20 de junio de 2013, por asunción de la doctrina del Tribunal Supremo en sentencia de 13 de marzo de 2014. Conforme a dicha doctrina, cuando se trata de la transmisión de terrenos que no están curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras materiales de transformación de los terrenos, el titular de los terrenos no habrá adquirido la condición de empresario, al no haber asumido el coste de la transformación física del terreno (sin que sea suficiente a estos efectos haber satisfecho gastos administrativos).

7. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.- Recuperación del dominio de un bien como consecuencia de la resolución judicial de un contrato (Dirección General de Tributos. Consulta V2257-14, de 3 de septiembre de 2014)*

Se analiza el tratamiento fiscal aplicable a la recuperación del dominio de un inmueble, previamente transmitido mediante escritura pública con precio aplazado, mediante la resolución judicial de la compraventa por incumplimiento de la obligación de pago del comprador.

En este supuesto, el cumplimiento de una condición resolutoria expresa no implica una nueva transmisión a favor del vendedor, sino la recuperación por parte de éste del dominio transmitido en su día, por lo que no se devengará la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", si bien podrá quedar la operación sujeta por la modalidad de "actos jurídicos documentados" siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la norma para el devengo de esta modalidad (entre otros, escritura pública y cantidad o cosa valiosa).

8. *Procedimiento administrativo.- Una solicitud de devolución interrumpe la prescripción del derecho a obtener la correspondiente devolución aunque el procedimiento de devolución elegido no sea el adecuado (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 16 de septiembre de 2014)*

El obligado tributario presentó solicitud de devolución del IVA por el mecanismo especial previsto para no establecidos en junio de 2004. Casi tres años después, la Administración emitió acuerdo denegando la solicitud por entender que la misma debía haberse tramitado por el procedimiento de devolución previsto en el régimen general del Impuesto. Sigue que por el plazo transcurrido entre la solicitud y el acuerdo denegatorio, se había provocado la imposibilidad de recuperar el IVA soportado por el régimen general en relación con algún ejercicio.

El TEAC concluye que no habría prescripción en un supuesto como el planteado porque la prescripción se entiende interrumpida siempre por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia. En definitiva, en este caso la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial a no establecidos interrumpió el plazo de prescripción del derecho a solicitar las cuotas soportadas del IVA por el régimen general.

9. *Procedimiento sancionador.- No procede la reducción del 25% cuando el sujeto solicita un aplazamiento o fraccionamiento de pago de la sanción con ofrecimiento de garantía distinta de aval o certificado de seguro de caución aunque pague dentro de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de septiembre de 2014)*

Se impuso sanción por infracción tributaria. Dentro del plazo voluntario, se presentó solicitud de aplazamiento/fraccionamiento con garantía distinta de aval bancario o certificado de seguro de caución. Al tratarse de una garantía distinta de las anteriores, se exigió al sujeto ingresar el importe de la reducción del 25% de la sanción que se había concedido previamente (reducción que, conforme a la LGT, se concede cuando la sanción no se recurre y se paga en plazo).

El TEAC resuelve que solo cabe mantener la reducción de la sanción en un caso de aplazamiento o fraccionamiento cuando se aporta como garantía aval o certificado de seguro de caución, esto es, las garantías aptas para conceder la suspensión automática de la deuda (o cuando procede conceder una suspensión automática por razón de la cuantía al tratarse de una deuda inferior a 18.000 euros). Sin embargo, cuando se aporten garantías distintas a las citadas y la deuda sea superior a 18.000 euros se perderá la reducción del 25% con ocasión del aplazamiento o fraccionamiento.

10. *Procedimiento sancionador.- Será competente para imponer la sanción el Inspector Jefe, aunque haya modificado la propuesta de resolución sancionadora del instructor, siempre que dicha modificación no haya implicado ningún acto de instrucción y, por tanto, de modificación de las pruebas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 16 de septiembre de 2014)*

El Inspector jefe había modificado la propuesta de sanción en el sentido de elevar la graduación de la sanción de leve a grave. El contribuyente recurrió al TEAR de Cataluña en el entendimiento de que se había vulnerado la prohibición de que coincidan en la misma persona la instrucción del procedimiento sancionador y la resolución del mismo. El TEAR anuló el Acuerdo sancionador considerando que no se ajustaba a Derecho por este motivo. Frente a dicha Resolución se interpuso un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

El TEAC estima el recurso de alzada concluyendo que en los supuestos en los que el Inspector Jefe discrepe de las actuaciones previas de instrucción anulará la propuesta para que se desarrolle de nuevo la fase de instrucción ante el órgano competente. Sin embargo, cuando no anule la propuesta de imposición de sanción sino que solo la rectifique, podrá modificar él mismo la propuesta y dictar el Acuerdo de imposición de sanción.

Esto es posible cuando la modificación de la propuesta tenga el siguiente alcance: (i) cuando considere sancionables conductas que en la fase instructora se hubiesen considerado como no sancionables, (ii) cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable, o (iii) cuando, como en el presente caso, se cambie la graduación de una infracción. El TEAC, para justificar su criterio, hace referencia a varias sentencias de la Audiencia Nacional.

11. Procedimiento de recaudación.- Para la compensación de oficio es preciso que se haya iniciado el periodo ejecutivo y que no que se haya notificado la providencia de apremio. (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2014)

En el marco de un procedimiento de recaudación, se había iniciado el periodo ejecutivo pero no se había notificado la providencia de apremio. En este contexto se dictó un acuerdo de compensación de oficio de la deuda, que incorporaba el recargo ejecutivo del 5%, con un crédito reconocido anteriormente en favor del sujeto. La entidad interpuso reclamación económica administrativa contra dicho Acuerdo ante el TEAR de Andalucía, que reconoció la nulidad del acuerdo de compensación al no quedar acreditado que la deuda se encontraba en periodo ejecutivo, por no constar notificación de la providencia de apremio. Frente a la anterior resolución, se interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El TEAC concluye que el periodo ejecutivo se inicia el día siguiente de la finalización del periodo voluntario de ingreso. Cosa distinta es que el procedimiento de apremio se inicie mediante la providencia de apremio notificada al obligado tributario. Aclarado lo anterior, el TEAC reitera su criterio fijado en resoluciones anteriores (RG.5961/2011 y 2043-09-50) concluyendo que no es necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio de una deuda siempre que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso. Además, iniciado el periodo ejecutivo se habrán producido el devengo de los recargos del periodo ejecutivo y del interés de demora, por lo que la compensación alcanzará también a estos conceptos.

III. Legislación

1. Modificaciones introducidas en el ámbito de varias declaraciones informativas

En el BOE de 26 de noviembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/2201/2014, de 21 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345; se simplifican las obligaciones de información previstas en relación con la comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas y se modifican otras normas tributarias.

En primer lugar, se modifica el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas con el objeto de identificar de manera adecuada aquellos supuestos de gasto de dinero y otros bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido del discapacitado y realizados en el periodo impositivo de la aportación o en los cuatro siguientes que no deban producir los efectos fiscales derivados de una disposición.

Por otra parte, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013 en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) y el Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, se han simplificado las obligaciones de información previstas en relación con la comercialización en el extranjero de IIC españolas por lo que, en consonancia, se modifican y adaptan la Orden EHA/1674/2006, de 24 de mayo y la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre donde se regula el modelo 216 y 296 de no residentes.

Dichas adaptaciones se producen en relación con las obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en el sentido de (i) eximir a aquellas entidades comercializadoras residentes en un país con el que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información de incluir en las relaciones individualizadas que deben presentar anualmente a los residentes en el mismo país de residencia de la entidad comercializadora bajo determinadas condiciones y (ii) eximir de la obligación de obtener un número de identificación fiscal a aquellas entidades comercializadoras no residentes que no estén obligadas a presentar las relaciones individualizadas.

Finalmente, en el ámbito de las declaraciones informativas, se procede a modificar el código identificativo de los modelo 038, 180, 188, 189, 192, 194, 195, 198, 199 y 480 con el fin de que sus tres primeros dígitos coincidan con el número asignado al propio modelo.

Lo dispuesto en la Orden entrará en vigor el día 27 de noviembre, y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones informativas cuyo plazo de presentación se inicie a partir del día 1 de enero de 2015, en relación con la información correspondiente al año 2014.

2. ***Aprobación del modelo 410 de pago a cuenta del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y modificaciones en el modelo 190, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas***

En el BOE de 24 de noviembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/2178/2014, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 410 de pago a cuenta del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

También se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican otras normas tributarias.

En relación con el **modelo 410** cabe subrayar que a partir del período impositivo 2014, los contribuyentes del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, además de presentar la correspondiente autoliquidación del mismo, están obligados a efectuar un pago a cuenta del Impuesto a través del modelo 410 durante el mes de julio (entre el 1 y el 31) de cada ejercicio y correspondiente al período en curso, si bien para el período impositivo 2014 se ha establecido un plazo especial de presentación comprendido entre el 1 y el 31 de diciembre del mismo año (1 y 23 de diciembre para aquellos que opten por la domiciliación bancaria de la deuda tributaria).

En lo que se refiere al **modelo 190**, se ha procedido a su adaptación para:

- (a) Contemplar los supuestos en los que sea de aplicación el porcentaje del 15% para las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales, cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

(b) Poder consignar las cotizaciones al régimen general de la Seguridad Social como asimilados al trabajadores por cuenta ajena, cuando se satisfagan retribuciones a los consejeros y administradores que no posean el control de una sociedad y el desempeño de su cargo conlleve la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad retribuidas.

Lo dispuesto en la Orden entrará en vigor el 25 de noviembre de 2014 y será de aplicación por primera vez, respecto al modelo 190, para la presentación de la declaración-resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del ejercicio 2014.

3. *Modificaciones en materia de registro y gestión de apoderamientos, sucesiones y representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por internet ante la Agencia Tributaria*

En el BOE de 30 de octubre de 2014 se ha publicado la Resolución de 22 de octubre de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 18 de mayo de 2010, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por internet ante la Agencia Tributaria.

La resolución amplía los supuestos de incorporación al registro de sucesores en aquellos casos en los que la sucesión sea advertida por la Administración Tributaria mediante consulta en un registro público o a la vista de los documentos que la hayan sido aportados en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos y que, según la normativa civil o mercantil, acrediten el fallecimiento y sucesión de la persona física o la extinción y sucesión de la persona jurídica o entidad carente de personalidad jurídica.

Asimismo, se sustituye la solicitud de dictamen, en todo caso, al Servicio Jurídico, por la posibilidad de solicitar dicho informe en aquellos supuestos en que existan dudas razonables por parte del órgano que realiza la incorporación a dicho registro.

La resolución resulta de aplicación desde el pasado 31 de octubre de 2014.

IV. Otros

1. *La Agencia Tributaria lanza un nuevo sistema de gestión del IVA*

Con fecha 20 de octubre de 2014 la Agencia Tributaria emitió un comunicado en el que se anunciaba el lanzamiento de un nuevo sistema de gestión del IVA basado en la información en tiempo real de las transacciones comerciales.

El nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (S.I.I.) impondrá la obligación de remitir el detalle de registro de facturas que deben hacerse constar en los "libros registro", que implicará llevar los libros registro de IVA a través de la propia página web de la Agencia Tributaria. La información a remitir incluirá los datos esenciales de la factura expedida o recibida y deberá realizarse en un plazo máximo de cuatro días desde el momento en que se emita o reciba una factura (eliminándose la posibilidad de realizar asientos resúmenes incluso en el caso de tiques).

El Comunicado señala como ventajas del sistema: (i) la facilitación del cumplimiento voluntario a través de la creación de unos datos fiscales a efectos de IVA que podrán consultarse en cualquier momento y utilizarse para la presentación de declaraciones, (ii) la reducción de cargas indirectas al suprimirse la obligación de presentación de las declaraciones informativas correspondientes a los modelos 347 (información de terceros), 340 (operaciones en libros registro) y 390 (resumen anual del IVA), (iii) la concesión de mayor plazo para la presentación de declaraciones de IVA y (iv) una comprobación más selectiva y rápida al obtener la información de las operaciones prácticamente en tiempo real.

Está previsto que este nuevo sistema de "Suministro Inmediato de Información" ("SII") entre en vigor el 1 de enero de 2017 y que sea obligatorio para grandes empresas, grupos societarios a efectos de IVA y otros contribuyentes inscritos en el régimen de devolución mensual del impuesto ('Redeme'); y todo ello sin perjuicio del acogimiento voluntario para el resto de los obligados tributarios.

2. *Se hace público el borrador de modificación del Reglamento de IRPF para observaciones*

El pasado 22 de octubre se hizo público el Proyecto de Real Decreto, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

Este proyecto tiene como finalidad (i) efectuar la adaptación del Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta a las modificaciones que se realicen en la Ley del impuesto, (ii) desarrollar tanto la forma de cuantificar el importe de las nuevas deducciones por familia numerosa y personas con capacidad a cargo, como los requisitos y procedimiento para solicitar a la AEAT su pago anticipado, y (iii) simplificar el cálculo de los pagos fraccionados y establecer una minoración de su importe para los trabajadores por cuenta propia.

La fase de información pública del citado Proyecto concluyó el pasado 31 de octubre.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Síguenos:



GARRIGUES

www.garrigues.com

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España)
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08