

El artículo 11 del Real Decreto 1382/1995 que regula la relación de alta dirección prevé que un contrato laboral de alta dirección puede extinguirse por desistimiento del empresario, tras el correspondiente preaviso, en cuyo caso el alto directivo tendrá derecho a las indemnizaciones pactadas en el contrato y, a falta de pacto, a 7 días del salario en metálico por año de servicio con el límite de 6 mensualidades. En caso de despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, si el despido es declarado improcedente se estará a las cuantías pactadas, siendo en su defecto la indemnización de 20 días de salario en metálico por año de servicio, hasta un máximo de 12 mensualidades.

Partiendo de que este artículo permite pactar en contra de las indemnizaciones de 7 o 20 días indicadas, viene siendo doctrina reiterada que las indemnizaciones de altos directivos no están exentas de IRPF (salvo en caso de despidos objetivos), porque la posibilidad de pacto excluye que se considere que hay un importe mínimo obligatorio de indemnización. Esta doctrina deriva de una conocida sentencia de la Sala Tercera (contencioso-administrativa) del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, que a su vez se remite a otra Sentencia del mismo Tribunal (pero de su Sala Cuarta –social-)

No obstante, el propio Tribunal Supremo (Sala Cuarta), en una reciente Sentencia de 22 de abril de 2014 (que comentamos en este boletín) en recurso de casación para la unificación de doctrina, se enfrenta de nuevo al referido artículo 11 y concluye que este artículo debe interpretarse en el sentido de que la indemnización de 7 días con un máximo de 6 mensualidades (se entiende que también la de 20 días antes mencionada) es la mínima y obligatoria según la normativa laboral sin que quepa pacto en contrario que reduzca o elimine esa indemnización, pudiendo el pacto al que se refiere el precepto modificar esa indemnización solo para incrementarla desde esa cuantía mínima e indisponible.

Esta Sentencia (que, como se ha indicado, es de la Sala cuarta) supone un vuelco a la doctrina tradicional y, necesariamente, debe afectar a la doctrina contencioso-administrativa en la materia, dado que es la normativa laboral, no la fiscal, la que establece las indemnizaciones a satisfacer en casos de despido o cese del alto directivo.

## Índice

<b>I. Sentencias</b>	<b>4</b>
1. Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación preferente de la norma de adquisición de acciones propias para su posterior amortización sobre las específicas de operaciones de permuta (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de junio de 2014)	4
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Los altos directivos tienen derecho legal a una indemnización mínima por despido o cese (Tribunal Supremo. Sala de lo Social. Sentencia de 22 de abril de 2014)	4
3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El ISD es contrario a la libre circulación de capitales en aquellos casos en que exista un elemento no residente (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2014 en el Asunto C-127/12)	5
4. Procedimiento de Inspección.- Hay cosa juzgada administrativa si se llevó a cabo una comprobación previa que finalizó sin formalizar acta (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de mayo de 2014)	5
5. Procedimiento sancionador.- Posibilidad de obtener en ejecución de sentencia la reducción del 25% si se manifiesta conformidad con la declaración de responsabilidad (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de abril de 2014)	6
6. Procedimiento de revisión.- La Administración puede y debe comprobar en cualquier fase administrativa si se ha producido una duplicidad en el pago y proceder a su regularización (Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de junio de 2014)	6
<b>II. Resoluciones y consultas</b>	<b>6</b>
1. Impuesto sobre Sociedades.- Aclaración de diversas dudas sobre el régimen de DTA (Dirección General de Tributos. Consulta V2212-14, de 8 de agosto de 2014)	6
2. Impuestos sobre Sociedades.- La existencia de contraprestación desvirtúa el ánimo de liberalidad de una donación (Dirección General de Tributos. Consulta V1503-14, de 9 de junio de 2014)	7
3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. – La reducción del 40% para rescates de planes de pensiones en forma de capital se si es pago único (Dirección General de Tributos. Consulta V1626-14, de 24 de junio de 2014)	8
4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- En la transmisión de una vivienda heredada y no declarada en el Impuesto sobre Sucesiones el valor de adquisición es el de mercado a la fecha de fallecimiento del causante (Dirección General de Tributos. Consulta V1522-14, de 10 de junio de 2014)	8
5. Varios impuestos.- Tratamiento de los préstamos participativos (Dirección General de Tributos. Consulta V1511-14, de 9 de junio de 2014)	9

6.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El parentesco por afinidad subsiste aunque fallezca la persona que origina ese vínculo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de julio de 2014)	9
7.	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En caso de sociedades con valor negativo, se tomará como valor mínimo cero (Dirección General de Tributos. Consulta V1588-14, de 20 de junio de 2014)	10
8.	Procedimiento recaudatorio.- El recargo por presentación extemporánea no es sancionador, pudiendo solo evitarse en caso fortuito o fuerza mayor (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2014)	10
9.	Procedimiento recaudatorio.- Los intereses de demora en caso de compensación del ingreso indebido con otras deudas se calculan desde la realización del ingreso indebido hasta que se acuerde la compensación (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de julio de 2014)	10
10.	Procedimiento económico-administrativo.- La inadmisión de las pruebas testificales y oculares y las declaraciones de parte no causa indefensión en el procedimiento económico-administrativo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2014)	11
11.	Procedimiento de ejecución.- El plazo máximo de finalización de actuaciones en caso de retroacción no aplica a los procedimientos sancionadores (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2014)	11
<b>III. Normativa</b>		<b>12</b>
1.	Modelo 347 de operaciones con terceras personas; y modelo 180 de «Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual»	12
2.	Tablón Edictal Único a través del BOE	13
3.	Identificación telemática ante las entidades colaboradoras para el pago de deudas	14
4.	Modelo 187 de declaración informativa de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta	14
5.	Modelos de avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca para la Administración Tributaria	15
6.	Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera "Ponferrada 2014"	15
<b>IV. Otros</b>		<b>15</b>
1.	Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos: "Technical Explanation" del Protocolo	15
2.	Proyectos de reforma fiscal – principales novedades en relación con los anteproyectos previos	16
3.	Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE: Actualización de 2014	16

## I. Sentencias

### 1. ***Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación preferente de la norma de adquisición de acciones propias para su posterior amortización sobre las específicas de operaciones de permuta (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de junio de 2014)***

En el litigio planteado ante el Tribunal Supremo se discutía la tributación de la transmisión de una finca rústica realizada como contrapartida de una operación de compra de acciones propias para su posterior amortización:

- (a) Tanto la Inspección como el TEAC entendían que se trataba de una operación de permuta y que, conforme a ello, aunque la renta que se hubiera podido generar en la adquisición y amortización de las acciones propias por el socio no era gravable, sí lo era la que se hubiera generado en la sociedad por la entrega del terreno, por la diferencia entre el valor contable del terreno y su valor de mercado.

Se insistía, en este sentido, en que se estaba ante dos operaciones (la adquisición de acciones propias y la entrega del inmueble) a las que la norma fiscal otorga tratamientos diferentes. En última instancia se sostenía que, de no entenderse así, se estaría admitiendo un esquema de operaciones en el que en ningún caso se tributaría por la plusvalía generada en las transmisiones de activos a cambio de acciones propias para su posterior amortización.

- (b) Sin embargo, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo entienden que la aplicación del artículo 15.10 de la Ley 43/1995 -vigente en ese momento-, en tanto dota a la adquisición de cartera propia de una norma especial, se impone necesariamente a la valoración de los bienes permutados. Se hace especial hincapié en que consideran que en el caso enjuiciado no se trata de un conjunto de operaciones simuladas cuya única finalidad fuese evitar la carga fiscal y en la que se buscase la transmisión -indirecta- del bien inmueble, sino de una operación real, querida por las partes y finalmente materializada.

Se acoge, por tanto, el criterio de que la adquisición y amortización de acciones propias es presupuesto de hecho unitario ("unidad negocial inescindible") y que, desde el punto de vista fiscal, al estar ante un supuesto específico contemplado en la normativa del Impuesto, su aplicación resulta preferente a la de las normas propias de la permuta.

Sin perjuicio de la desestimación del recurso de casación interpuesto por la Administración General de Estado, uno de los magistrados emite un voto particular en el que discrepa del fallo de la sentencia.

### 2. ***Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Los altos directivos tienen derecho legal a una indemnización mínima por despido o cese (Tribunal Supremo. Sala de lo Social. Sentencia de 22 de abril de 2014)***

El artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, que regula la relación laboral especial de alta dirección, prevé que un contrato laboral de alta dirección puede extinguirse por desistimiento del empresario, en cuyo caso el alto directivo tendrá derecho a una indemnización de 7 días de salario en metálico por año de servicio con el límite de 6 mensualidades, salvo que haya pactado otro importe.

El Tribunal Supremo, Sala de lo social, entiende en esta sentencia (en contra de su doctrina previa), que el pacto en contra nunca puede ser por un importe inferior a esos 7 días (con un máximo de seis mensualidades), por lo que existe una indemnización mínima y obligatoria que es indisponible.

El efecto de esta nueva doctrina (que, presumiblemente, también aplicará en los casos en que el referido artículo 11 establece una indemnización de 20 días de salario en metálico por año de servicio, hasta un máximo de 12 mensualidades) debería tener un reflejo automático en el tratamiento en IRPF de las referidas indemnizaciones, dado que la norma fiscal establece que estarán exentas las cuantías obligatorias según la normativa laboral.

**3. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El ISD es contrario a la libre circulación de capitales en aquellos casos en que exista un elemento no residente (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de septiembre de 2014 en el Asunto C-127/12)***

En el ISD español las Comunidades Autónomas tienen ciertas capacidades normativas. En concreto, algunas Comunidades Autónomas han regulado importantes bonificaciones aplicables a la cuota del impuesto, lo que los reduce de forma muy significativa. No obstante, el punto de conexión que determina la norma de aplicación en cada caso impide que estas bonificaciones procedan, por ejemplo, cuando el heredero es no residente en España (aunque el causante sea residente en la Comunidad Autónoma que establece la bonificación) o cuando el donatario, residente en la Comunidad Autónoma que regula la bonificación, recibe un inmueble localizado fuera de España.

La Comisión Europea solicitó al TJUE que declarara que el Reino de España había incumplido sus obligaciones por incluir diferencias en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los residentes en España y los no residentes y entre las donaciones de los bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

El Tribunal acoge la posición de la Comisión Europea declarando que esas normas restringen los movimientos de capitales al disminuir el valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos.

**4. *Procedimiento de Inspección.- Hay cosa juzgada administrativa si se llevó a cabo una comprobación previa que finalizó sin formalizar acta (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de mayo de 2014)***

En el caso enjuiciado, las autoridades fiscales revisaron una operación de escisión y sus actuaciones finalizaron sin acto formal alguno. Tres años después se inició una segunda inspección que concluyó en que la escisión no podía beneficiarse del régimen especial de neutralidad fiscal.

La Audiencia Nacional considera que no es posible iniciar un segundo procedimiento de inspección cuando previamente se ha notificado una comprobación inspectora que ha terminado sin formalizar. De este modo, parece que se reconoce la posibilidad de que la cosa juzgada administrativa pueda ser apreciada en relación no sólo con los actos expuestos y formales, sino en actos tácitos y aun presuntos, pero inequívocos, máxime, dice la Sala, cuando se trata de actos de gravamen, como lo son, por antonomasia, los tributarios.

**5. Procedimiento sancionador.- Posibilidad de obtener en ejecución de sentencia la reducción del 25% si se manifiesta conformidad con la declaración de responsabilidad (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de abril de 2014)**

El sujeto pasivo fue declarado responsable subsidiario de una deuda tributaria y formuló un recurso frente al acuerdo de declaración de responsabilidad. Se daba la circunstancia de que cuando fue dictado el referido acuerdo no se le requirió para que manifestase su conformidad a la declaración de responsabilidad, lo que podría haber llevado aparejada la reducción del 25% de la sanción si se cumplía el resto de requisitos exigidos para ello. La previsión legal de esta posibilidad (regulada en el artículo 41.4 de la LGT) no entró en vigor hasta el día 31 de octubre de 2012, fecha posterior al acuerdo.

La Audiencia Nacional estima en esta sentencia que la nueva redacción del artículo 41.4 de la LGT ha de tener efectos retroactivos ya que es una norma más favorable en materia sancionadora, y concluye que es necesario que en ejecución de sentencia se dé la oportunidad de prestar conformidad con la derivación de responsabilidad y, en consecuencia, obtener el beneficio citado.

**6. Procedimiento de revisión.- La Administración puede y debe comprobar en cualquier fase administrativa si se ha producido una duplicidad en el pago y proceder a su regularización (Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de junio de 2014)**

El TEAC había desestimado una solicitud de devolución de ingresos indebidos porque las pruebas documentales que demostraban la existencia del doble pago de la deuda no habían sido aportadas en la fase previa ante la Administración Tributaria.

La Audiencia Nacional, en contra de la resolución del TEAC, reitera su doctrina de que la Administración Tributaria está obligada a la regularización íntegra de la situación del sujeto pasivo, lo que implica el examen de una posible existencia de una doble tributación aun cuando el recurrente no haya aportado la documentación *motu proprio*.

Asimismo, señala que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos puede ser iniciado de oficio, por lo que estima que la Administración Tributaria pudo y debió comprobar si había existido una doble tributación.

## II. Resoluciones y consultas

**1. Impuesto sobre Sociedades.- Aclaración de diversas dudas sobre el régimen de DTA (Dirección General de Tributos. Consulta V2212-14, de 8 de agosto de 2014)**

El Real Decreto-ley 14/2013 introdujo un nuevo criterio de imputación (artículo 19.13) para la integración en la base imponible de los deterioros de créditos y de los gastos por aportaciones a sistemas de previsión social que no hayan cumplido las condiciones para su deducibilidad y hayan dado lugar a un activo por impuesto diferido, previendo la posibilidad de convertir estos activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Administración tributaria en determinadas circunstancias.

Para esos casos, se establece que la integración en la base imponible se ha de hacer con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas; pudiéndose integrar en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite las cantidades que exceden de ese límite.

En relación con este nuevo régimen, la DGT aclara las siguientes cuestiones:

- (a) El requisito de que los gastos cuya imputación temporal se difiere haya generado un activo por impuesto diferido se refiere tanto a los gastos por deterioros de insolvencias como a los de aportaciones a sistemas de previsión social.
- (b) Este régimen no es de aplicación a las dotaciones por insolvencias cuya reversión se produce por el mero transcurso del plazo de 6 meses y sí al resto de dotaciones cuya reversión se produce por otras circunstancias, incluyendo las dotaciones del riesgo de insolvencias específicas para entidades financieras.
- (c) El régimen es de aplicación en el caso de deudores no vinculados, debiendo medirse la existencia de vinculación o no en el momento de concesión del crédito, con independencia de que con posterioridad se produzcan circunstancias nuevas que determinen la vinculación.
- (d) El régimen es de aplicación en aquellos casos en que la integración en base imponible de la dotación (esto es, la reversión) se produce a partir del 1 de enero de 2011, con independencia de que el reconocimiento contable del activo por impuesto diferido se haya producido con anterioridad a dicha fecha.

A pesar de este efecto retroactivo, no es preciso presentar declaraciones complementarias de los ejercicios 2011 y 2012. En la declaración de 2013 se podrá incluir directamente la reducción de créditos fiscales por bases imponibles negativas e incremento de créditos fiscales por dotaciones por insolvencias o aportaciones a sistemas de previsión social. Además, tampoco deben presentarse complementarias por los efectos que este nuevo régimen pudiera tener por su aplicación retroactiva a 2011 y 2012 en cuanto a los cálculos del deterioro de cartera (artículo 12.3) al encontrarse dicho precepto derogado en el momento de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 14/2013.

- (e) El límite a la integración a la base imponible positiva previa establecido en el artículo 19.13 debe entenderse referido a la entidad o grupo fiscal que tuviera la consideración de sujeto pasivo del impuesto en el período impositivo respectivo, con independencia de que, con posterioridad, se hubieran realizado operaciones de reestructuración empresarial.
- (f) El concepto "dotaciones por deterioro de otros activos derivados de las posibles insolvencias" se refiere tanto a activos inmobiliarios como a activos no inmobiliarios igualmente adquiridos como consecuencia de impagos de derechos de crédito.
- (g) Finalmente, se aclara que aquellos activos por impuesto diferido objeto de conversión no pueden generar con posterioridad a la conversión o canje partidas fiscalmente deducibles.

**2. Impuestos sobre Sociedades.- La existencia de contraprestación desvirtúa el ánimo de liberalidad de una donación (Dirección General de Tributos. Consulta V1503-14, de 9 de junio de 2014)**

Una asociación sin ánimo de lucro beneficiaria del régimen fiscal de mecenazgo plantea la posibilidad de que las figuras de "amigo colaborador" y "amigo benefactor" puedan disfrutar de los incentivos fiscales previstos para las donaciones. En ambos casos, la condición de "amigo" otorga una serie de derechos de escaso valor económico y siempre muy inferior a la aportación realizada.



La DGT, en su consulta V2073-13, de 20 de junio de 2013, concluyó que, en la medida que las aportaciones satisfechas tanto por los "amigos colaboradores" como por los "amigos benefactores" no son sino la contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones (tales como accesos gratuitos a determinadas instalaciones, determinados descuentos, o publicidad de la condición de "amigo benefactor"), esas aportaciones no darían derecho a practicar las deducciones previstas en el título III de la Ley 49/2002, en la medida en que las prestaciones a percibir por parte de los asociados desvirtúan el ánimo de liberalidad propio de las donaciones.

En esta nueva consulta la DGT reitera ese criterio, añadiendo que a estos efectos no es relevante que el valor de las prestaciones recibidas sea inferior al de las aportaciones realizadas.

**3. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. – La reducción del 40% para rescates de planes de pensiones en forma de capital se podrá aplicar si es pago único (Dirección General de Tributos. Consulta V1626-14, de 24 de junio de 2014)***

El consultante titular de un plan de pensiones de empleo cuya primera aportación se realizó antes del año 2007 se plantea recuperar las aportaciones en varios pagos en el mismo año en lugar de cobrarlo en un único pago.

El régimen transitorio introducido por la Ley 35/2006 establece la posibilidad de aplicar una reducción del 40% sobre la cantidad correspondiente a aportaciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2007 si se percibe en forma de capital.

A efectos de definir qué se entiende por capital, la DGT acude a la normativa financiera, según la cual la prestación en forma de capital consiste en una percepción en forma de pago único. A la vista de dicha normativa, y con un criterio discutible que no parece tener en cuenta el devengo anual del impuesto, el Centro Directivo considera que de cada plan de pensiones sólo se puede percibir un capital (un "pago único"), bien por la totalidad de los derechos económicos o bien combinado con rentas, por lo que cuando sólo existe un plan de pensiones, la reducción del 40% sólo podrá aplicarse a un pago, pero no a varios pagos aunque se perciban todos ellos a lo largo del mismo año.

**4. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.– En la transmisión de una vivienda heredada y no declarada en el Impuesto sobre Sucesiones el valor de adquisición es el de mercado a la fecha de fallecimiento del causante (Dirección General de Tributos. Consulta V1522-14, de 10 de junio de 2014)***

El contribuyente adquirió una vivienda por herencia, sin haber presentado liquidación por el ISD, planteándose cuál es el valor de adquisición que se debe considerar a efectos de calcular la ganancia patrimonial en caso de venta de esa vivienda.

La DGT concluye que, al no haber presentado declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se tomará como valor de adquisición el valor de mercado a la fecha de fallecimiento del causante, el cual podrá acreditarse a través de los medios de prueba admitidos en derecho.



**5. Varios impuestos.- Tratamiento de los préstamos participativos (Dirección General de Tributos. Consulta V1511-14, de 9 de junio de 2014)**

En esta consulta se analiza el tratamiento fiscal de la concesión de un préstamo participativo por una persona vinculada desde la óptica de diversos impuestos:

- (a) Impuesto sobre Sociedades: El préstamo participativo es financiación ajena y debe reunir todos los elementos esenciales de un contrato de préstamo (entrega de cantidad de dinero, obligación de devolución en un plazo determinado y existencia de un tipo de interés variable, que puede ir acompañado o no de uno fijo). En caso de existir vinculación entre el prestamista y el prestatario, la operación deberá valorarse a valor normal de mercado. Los intereses, además, estarán sometidos a la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros.
- (b) Impuesto sobre el Valor Añadido: En el caso de prestamista sujeto pasivo del IVA, la concesión del préstamo estará sujeta a dicho impuesto, pero exenta.
- (c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD): En el caso de prestamista sujeto pasivo del IVA, la concesión del préstamo estará no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en este caso, de existir hipoteca, la misma estaría sujeta a la cuota gradual de "actos jurídicos documentados"). En el caso de prestamista que no sea sujeto pasivo del IVA, la concesión del préstamo estará sujeta a ITPAJD, pero exenta (en este caso, de existir hipoteca, la misma no estaría sujeta a la cuota gradual de "actos jurídicos documentados").
- (d) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Los intereses tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario y, al provenir de una entidad vinculada, se integrarán en la parte general de la base imponible por la parte que corresponda al exceso del capital prestado respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios. El resto se incluirá en la base del ahorro.
- (e) Impuesto sobre la Renta de no Residentes: Los intereses derivados del préstamo participativo podrán quedar exentos de tributación en la medida en que se perciban por un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea que no tenga la consideración de paraíso fiscal (el único caso posible sería Chipre, territorio con el que aún no existe convenio para evitar la doble imposición).

**6. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El parentesco por afinidad subsiste aunque fallezca la persona que origina ese vínculo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de julio de 2014)**

La hijastra del causante, viudo en el momento del fallecimiento, pretendía la aplicación de la reducción establecida en el ISD para hijos del fallecido. La Administración, por el contrario, emitió liquidación en la que no aplicó dicha reducción por parentesco al calificar la relación existente entre la contribuyente y el causante de la herencia como relación entre extraños, en la consideración de que al haber fallecido con anterioridad la persona que constituía el nexo (madre de la reclamante y esposa del causante) el vínculo había desaparecido.

El Tribunal estima la pretensión de la hijastra del causante, confirmando que el parentesco por afinidad no se extingue por el fallecimiento de la persona que proporciona el vínculo con el resto del grupo familiar.

**7. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En caso de sociedades con valor negativo, se tomará como valor mínimo cero (Dirección General de Tributos. Consulta V1588-14, de 20 de junio de 2014)**

El consultante ha aceptado una herencia a beneficio de inventario, en la que se incluyen sociedades con patrimonio neto negativo, planteándose la posibilidad de compensar dicho valor negativo con el positivo del resto de los bienes heredados en el cálculo del ISD.

La DGT recuerda que en las sociedades de responsabilidad limitada la responsabilidad de los socios está limitada al capital aportado, no respondiendo los socios con su patrimonio personal de las deudas de las sociedades, por lo que las acciones de las sociedades limitadas con patrimonio neto negativo se valorarán como mínimo por valor cero y nunca por un valor negativo.

**8. Procedimiento recaudatorio.- El recargo por presentación extemporánea no es sancionador, pudiendo solo evitarse en caso fortuito o fuerza mayor (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2014)**

En este caso, se presentó una liquidación de IVA con un día de retraso, lo que llevó a que la Administración girara el recargo por presentación extemporánea del 5%. El sujeto recurrió la liquidación por ausencia de proporcionalidad y falta de motivación. El Tribunal, frente a ello, afirma que:

- (a) Como dice el Tribunal Constitucional, a diferencia de las sanciones tributarias, los recargos por declaración extemporánea constituyen obligaciones tributarias accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración.
- (b) Las prestaciones accesorias se devengan *ope legis* por el hecho de la presentación de la declaración o autoliquidación fuera de plazo, sin que esté condicionada su exigencia a que se demuestre la culpabilidad o negligencia del obligado tributario.
- (c) Sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor.

**9. Procedimiento recaudatorio.- Los intereses de demora en caso de compensación del ingreso indebido con otras deudas se calculan desde la realización del ingreso indebido hasta que se acuerde la compensación (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de julio de 2014)**

La Administración reconoció el derecho a la devolución de un ingreso indebido en favor del sujeto pasivo, pero acordó al mismo tiempo la compensación de dicha devolución con otra deuda del obligado tributario de menor cuantía; de este modo, una parte de la devolución se extinguió por compensación y otra mediante devolución en efectivo.

El contribuyente recurrió el acto de ejecución por entender que los intereses de demora no habían sido calculados correctamente. El TEAC, siguiendo lo manifestado ya en su Resolución de 25 de octubre de 2012 -RG 3614/11-, resuelve lo siguiente:

- (a) Por la cantidad concurrente con la deuda que se compensa, los intereses a favor del sujeto se calcularán desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acuerde realizar la compensación, puesto que, al igual que el pago, la compensación es una forma de extinción de deudas.
- (b) Por la cantidad restante, los intereses se calcularán desde que se realizó el ingreso indebido hasta el día en que se ordene el pago.

**10. Procedimiento económico-administrativo.- La inadmisión de las pruebas testificales y oculares y las declaraciones de parte no causa indefensión en el procedimiento económico-administrativo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2014)**

La norma establece que el gasóleo con tipo reducido solo puede suministrarse a determinadas personas autorizadas para recibirlo. Asimismo, establece que el suministrador debe cerciorarse de que el destinatario dispone de la autorización correspondiente.

En el procedimiento en cuestión, el suministrador no disponía de prueba documental sobre la idoneidad de los destinatarios del gasóleo bonificado. Por este motivo, propuso ante el TEAR de Andalucía la realización de prueba testifical, de forma que las personas físicas y jurídicas (a través de sus representantes legales) destinatarias del gasóleo declararan que estaban autorizadas para recibir ese gasóleo bonificado. El TEAR declaró que esta prueba no era pertinente ni necesaria en su Resolución, formulando el sujeto recurso de alzada.

El TEAC desestima el recurso entendiendo que:

- (a) En el procedimiento tributario las pruebas testificales, oculares y las consistentes en declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias.
- (b) Aunque no se niega al interesado la proposición de cualquier tipo de prueba que estime conveniente, el Tribunal tiene una amplia libertad para decidir si las pruebas propuestas son pertinentes para acreditar los hechos.
- (c) En el presente caso, la norma es clara sobre cómo acreditar el destino del producto; no disponiendo el sujeto de la prueba documental sobre ese destino (incumpliendo un requisito legal no meramente formal sino sustantivo), no procede subsanar ese defecto mediante la prueba solicitada.

**11. Procedimiento de ejecución.- El plazo máximo de finalización de actuaciones en caso de retroacción no aplica a los procedimientos sancionadores (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2014)**

La LGT, al regular el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, establece en su artículo 150.5 que "cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo" máximo establecido en la Ley para la duración de esas actuaciones (12 meses, en general) "o en seis meses, si aquel período fuera inferior".

En el caso analizado en esta Resolución se analiza la conformidad a Derecho de un acto de ejecución de una Sentencia de la Audiencia Nacional que anuló parcialmente una sanción. El obligado tributario considera que el acto de ejecución es contrario a Derecho en el

entendimiento de que el procedimiento sancionador habría caducado, al haberse dictado el acto de ejecución después de haber transcurrido el plazo máximo de 6 meses establecido para la terminación de un procedimiento sancionador, en relación con la regla indicada establecida en el referido artículo 150.5 para el caso de retroacción de actuaciones.

Atendiendo a los hechos descritos, el TEAC desestima el recurso porque la Sentencia que se ejecuta no ordena una retroacción de actuaciones en el marco de un procedimiento inspector (que es el ámbito de aplicación del artículo 150.5 de la LGT). Así, según el TEAC, el artículo 150 de la LGT tiene un ámbito de aplicación claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa decreta la retroacción de actuaciones inspectoras, no aplicando en un caso de ejecución de una resolución en materia sancionadora.

### III. Normativa

#### 1. **Modelo 347 de operaciones con terceras personas; y modelo 180 de «Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual»**

En el BOE de 26 de septiembre se ha publicado la Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre, por la que se modifican la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre (modelo 347 de declaración de operaciones con terceros) y la Orden de 20 de noviembre de 2000 (modelo 180 de resumen anual de retenciones sobre rendimientos del arrendamiento de inmuebles urbanos, entre otros).

En relación con el nuevo modelo 347, cabe destacar las siguientes novedades:

- La declaración será obligatoria para (i) las entidades a las que sea de aplicación la Ley sobre la propiedad horizontal y (ii) las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la LIVA por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.
- Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado de IVA deberán incluir en la declaración las adquisiciones de bienes y servicios que realicen y que deban ser objeto de anotación en el Libro registro de facturas recibidas.
- Se amplía la obligación de informar en esta declaración para las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas a que se refiere el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 3/2011 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, que deberán relacionar a todas aquellas personas o entidades a quienes hayan satisfecho subvenciones, auxilios o ayudas, cualquiera que sea su importe. Paralelamente, se especifica que las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables recibidas también se consideran operaciones a declarar en el modelo 347.
- Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, así como los destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, deberán declarar los importes devengados durante el año natural conforme a la regla de devengo del artículo 75 y 163 terdecies de la LIVA.
- Se establece como excepción a la obligación de suministrar la información desglosada por trimestres que los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el

régimen especial del criterio de caja y a las entidades que les sea de aplicación la Ley 49/1960 sobre la propiedad horizontal, suministrarán toda la información sobre una base de cómputo anual. Asimismo, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberán suministrar la información relativa a las mismas también sobre una base de cómputo anual.

- Se consignarán separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, (i) las operaciones en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º de la LIVA, (ii) las operaciones exentas del IVA por referirse a bienes vinculados o destinados a vincularse al régimen de depósito distinto de los aduaneros, y (iii) las operaciones a las que sea de aplicación el régimen del criterio de caja.

En relación con el modelo 180 se aprueban unos nuevos diseños físicos y lógicos para incluir la información relativa a las referencias catastrales y a los datos necesarios para la localización de los inmuebles urbanos arrendados. Con esta modificación en el Resumen anual de retenciones, las operaciones de arrendamiento de inmuebles urbanos que sean locales de negocio y estén sujetos a retención quedarán excluidas del deber de declaración del arrendador en el modelo 347.

Esta orden entró en vigor el pasado 27 de septiembre y será de aplicación por primera vez para la presentación de las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2014.

## **2. *Tablón Edictal Único a través del BOE***

Se ha publicado en el BOE de 17 de septiembre de 2014 la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa en la que, con el objetivo de facilitar las relaciones de la Administración y los administrados, se implanta el Tablón Edictal Único a través del BOE, como diario oficial de la entera organización estatal y no solamente de la Administración General del Estado. De esta manera, el ciudadano sabrá que, mediante el acceso a un único lugar y con la garantía y seguridad que supone el BOE, puede tener conocimiento de todos los anuncios para ser notificado que le puedan afectar, independientemente de cuál sea el órgano que los realiza o la materia sobre la que versan.

Dicha medida ha supuesto la modificación de la LGT y la del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario en materia de notificaciones que tienen por objeto incluir entre las notificaciones del Tablón Edictal Único, respectivamente, las notificaciones en los procedimientos tributarios y aquellas correspondientes a los procedimientos catastrales de valoración colectiva:

- (a) En relación con las notificaciones en los procedimientos tributarios, cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se hará constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación (siendo suficiente no obstante un único intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar).

Ocurrida esta circunstancia se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el BOE de los lunes, miércoles y viernes de cada semana.

Se elimina la notificación en la sede electrónica del organismo correspondiente y la publicación por parte de la AEAT por este medio de los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar.

- (b) En cuanto a las notificaciones catastrales en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial, en el supuesto de que no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, se unifican en el BOE las publicaciones de los anuncios correspondientes a todas las notificaciones catastrales.

Ambas modificaciones se aplicarán a partir del 1 de junio de 2015 a todas las notificaciones que hayan de practicarse, aunque los procedimientos de los que deriven se hubiesen iniciado con anterioridad.

### **3. Identificación telemática ante las entidades colaboradoras para el pago de deudas**

En el BOE de 17 de septiembre de 2014 se ha publicado la Resolución de 11 de septiembre de 2014, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 3 de junio de 2009, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito.

Las novedades introducidas se centran fundamentalmente en (i) la adaptación de las especificaciones técnicas recogidas en la Resolución de 2009, con motivo de la entrada en vigor de la Ley 16/2009 en virtud de la cual las cuentas bancarias deben identificarse mediante el código IBAN a partir de febrero de 2014 -en lugar de la tradicional identificación a través del Código Cuenta Cliente (C.C.C.)-, y (ii) la modificación de otros aspectos de la Resolución de 2009 relacionados con los procedimientos de firma electrónica de las operaciones, con el fin de reducir los requisitos técnicos necesarios para la realización de trámites telemáticos con la AEAT así como para el acceso a su Sede Electrónica.

Las modificaciones introducidas por la Resolución serán de aplicación a partir del 1 de octubre de 2014.

### **4. Modelo 187 de declaración informativa de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta**

En el BOE de 10 de septiembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 187, de declaración informativa de acciones o participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones o participaciones y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

La Orden entró en vigor el pasado 11 de septiembre pero será de aplicación, por primera vez, para la presentación de la declaración informativa y de resumen anual de retenciones correspondiente al ejercicio 2014, cuyo plazo de presentación será el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2015.



## **5. Modelos de avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca para la Administración Tributaria**

En el BOE de 23 de julio de 2014 se ha publicado la Resolución de 15 de julio de 2014, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 28 de febrero de 2006, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria.

Los cambios en los modelos de aval están ligados fundamentalmente a:

- (a) La supresión de la reserva de la modalidad de representación directa a un único colectivo que existía con anterioridad a la modificación de la regulación de la representación aduanera.
- (b) La introducción de forma expresa de la cláusula «a primer requerimiento» en la totalidad de los modelos de aval con el fin de despejar las dudas interpretativas en aquellos casos en los que proceda la ejecución de los avales.

Las modificaciones introducidas por esta Resolución serán de aplicación desde el 24 de julio de 2014, con excepción del modelo proforma del aval código 9 (para garantizar deudas aduaneras y tributarias derivadas de declaraciones presentadas por representante aduanero con independencia del modo de representación en el que actúa), que será aplicable a partir del próximo 24 de noviembre de 2014.

## **6. Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera "Ponferrada 2014"**

En el BOE de 15 de julio de 2014 se ha publicado la Ley 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores que, a través de su disposición final segunda, modifica la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.

En concreto, el Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera "Ponferrada 2014" declarado ya como acontecimiento de excepcional interés público, extiende su duración hasta el 30 de septiembre de 2015 (su finalización se encontraba prevista inicialmente para el 30 de septiembre de 2014).

## **IV. Otros**

### **1. Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos: "Technical Explanation" del Protocolo**

Es práctica habitual en Estados Unidos que los negociadores de un Convenio de Doble Imposición preparen, tras la firma del mismo, un documento de "explicación técnica" de las disposiciones del Convenio, que luego las autoridades fiscales americanas (el Internal Revenue Service) hacen suya, publicándola en su página web y sirviendo de guía de interpretación del Convenio.

A pesar de que el Protocolo de 2013 al Convenio de Doble Imposición firmado entre España y Estados Unidos todavía no ha sido ratificado por EE.UU., el pasado 19 de junio se publicó la "Technical Explanation".



## 2. **Proyectos de reforma fiscal – principales novedades en relación con los anteproyectos previos**

El 20 de junio de 2014 el Consejo de Ministros aprobó cuatro anteproyectos de Ley en los que se proponía una profunda revisión de diversas figuras impositivas.

Con fecha 6 de agosto de 2014 se han publicado en el BO de las Cortes Generales (i) el Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley 35/2006 del IRPF y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004); (ii) el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades; (iii) el Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley 37/1992 del IVA, la Ley 20/1991 del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992 de Impuestos especiales, y la Ley 16/2013 de fiscalidad medioambiental. No se ha publicado, sin embargo, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, a pesar de que ya se publicó el correspondiente Anteproyecto de Ley el 20 de junio.

Las principales diferencias entre los Proyectos y los Anteproyectos han sido resumidas en nuestro Comentario Fiscal Garrigues – Proyectos de reforma fiscal- principales novedades en relación con los anteproyectos previos, cuyo link adjuntamos.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-4-2014.pdf>

## 3. **Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE: Actualización de 2014**

El Consejo de la OCDE aprobó el día 15 de julio la actualización de 2014 del Modelo de Convenio de Doble Imposición. Dicha actualización supone la culminación de los trabajos realizados entre 2010 y finales de 2013 e introduce cambios en el artículo 26 y su comentario - intercambio de información-, en el concepto de “*beneficiario efectivo*”, en el artículo 17 - artistas y deportistas-, en el tratamiento de las indemnizaciones por resolución de la relación laboral y otras cuestiones técnicas.

### Más información:

#### **Eduardo Abad**

Socio responsable departamento Fiscal

[eduardo.abad@garrigues.com](mailto:eduardo.abad@garrigues.com)

T +34 91 514 52 00

GARRIGUES

[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)

Síguenos:



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