

La Ley General Tributaria distingue claramente los "procedimientos de gestión tributaria" y las "actuaciones y procedimiento de inspección", regulándolos en dos capítulos distintos (el III y el IV, respectivamente) del Título III de "aplicación de los tributos", otorgando funciones y competencias diferenciadas a cada uno de dichos procedimientos.

Entre otros, forman parte de los procedimientos de gestión, el de "comprobación limitada", que permite a la Administración comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria pero únicamente con la posibilidad de (i) realizar requerimientos a terceros, (ii) efectuar el examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, (iii) examinar los datos y antecedentes en poder de la Administración que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos de la obligación tributaria no declarados o distintos de los declarados; y (iii) revisar registros y documentos exigidos por la norma tributaria y otros libros, registros o documentos, incluidas las facturas y otros justificantes. No obstante, la Ley impide expresamente la revisión de la contabilidad mercantil en este tipo de operaciones.

Por tanto, toda actuación de comprobación limitada que se realice excediendo ese alcance expresamente delimitado será nula. En este boletín comentamos precisamente una Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2014 en la que se anula la liquidación resultante de una actuación de comprobación limitada, por cuando en la misma se alcanzaban conclusiones que requieren del examen y valoración de información contable.

En concreto, la Administración había entendido aplicable la excepción a la exención del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en una transmisión de valores; y entiende el TEAC que esta conclusión no puede alcanzarse en un procedimiento de comprobación limitada porque requiere de la revisión de información o documentación de naturaleza contable, por ejemplo, para determinar qué bienes integran el activo de la sociedad, cuál es su valor real y cuál la proporción que aquéllos representan con respecto al activo total de la sociedad.

Índice

I. Sentencias	4
1. Impuesto sobre Sociedades.- Prueba de la correlación de los gastos con los ingresos (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 9 de enero de 2014)	4
2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La presunción de partición proporcional de la herencia no opera cuando el causante ha decidido la partición (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de febrero de 2014)	4
3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El sobrino político, colateral por afinidad, tiene derecho a aplicar la reducción del grupo III de colaterales hasta el tercer grado (Tribunal Superior de Justicia de Canarias. Sentencia de 23 de enero de 2014)	5
4. IVMDH (Céntimo sanitario).- Diferentes pronunciamientos de los Tribunales españoles en relación con las solicitudes de devolución de ingresos indebidos (Audiencia Nacional, Tribunal Económico-Administrativo Central y Tribunales Superiores de Justicia)	5
5. Procedimiento administrativo.- No es válida la notificación edictal por fallecimiento del representante de la entidad cuando solo se ha intentado una notificación (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de marzo de 2014)	6
6. Procedimiento de Inspección.- La Inspección no tiene una potestad de calificación ilimitada (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de marzo de 2014)	6
7. Procedimiento contencioso-administrativo.- No hay plazo para recurrir resoluciones desestimatorias por silencio administrativo (Tribunal Constitucional. Sentencia 52/2014, de 10 de abril de 2014)	7
II. Resoluciones y consultas	8
1. Impuesto sobre Sociedades.- Corrección de la doble imposición sobre dividendos (Dirección General de Tributos. Consulta V1043-14, de 14 de abril de 2014)	8
2. Impuesto sobre Sociedades. - Tratamiento de los dividendos mínimos a efectos de la limitación del gasto financiero (Dirección General de Tributos. Consulta V0991-14, de 7 de abril de 2014)	9
3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- No es aplicable la deducción por reinversión en vivienda habitual por el nudo propietario, salvo cuando la nuda propiedad derive de la muerte de uno de los cónyuges y la vivienda siga constituyendo la vivienda habitual (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de mayo de 2014)	9
4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Mínimo personal y familiar. Es posible la renuncia del derecho a presentar autoliquidación, cuando no se tiene obligación de declarar (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de mayo de 2014)	10

5.	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Calificación de los diseños y estudios de ingeniería a efectos del Convenio con Marruecos (Dirección General de Tributos. Consulta V0979-14, de 7 de abril de 2014)	10
6.	Procedimiento de devolución.- El devengo de intereses de demora se computa hasta que se ordene el pago y no hasta el ingreso efectivo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de abril de 2014)	11
7.	Procedimiento de recaudación.- La entidad que recibe una orden de embargo de créditos (presentes o futuros) respecto a un acreedor debe cumplir la orden, sin que esté legitimada para recurrirla (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de abril de 2014)	12
8.	Procedimiento de gestión / inspección.- No es posible la comprobación de la regla antielusión del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por los Órganos de Gestión en un procedimiento de comprobación limitada (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de mayo de 2014)	13
9.	Procedimiento de inspección.- Son nulas las actuaciones inspectoras realizadas por un órgano incompetente por razón del territorio (Tribunal Económico-Administrativo Central. Dos resoluciones de 30 de abril de 2014)	13
III.	Normativa	14
1.	Intercambio de información con instituciones financieras. Régimen de notificaciones.	14
2.	Modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes	15
3.	Plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2014 relativos a cuotas nacionales y provinciales	16
4.	Convenio para evitar la doble imposición entre España y Chipre	16

I. Sentencias

1. ***Impuesto sobre Sociedades.- Prueba de la correlación de los gastos con los ingresos (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 9 de enero de 2014)***

En unas actuaciones inspectoras llevadas a cabo a una sociedad que desarrollaba una actividad de servicios de televisión y radiodifusión a través de su administradora, presentadora de conocidos programas de radio y televisión, la Inspección negó la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de ciertos gastos por entender que no estaban correlacionados con los ingresos.

El Tribunal mantiene que la deducibilidad de los gastos requiere que estén correlacionados con los ingresos, pero al mismo tiempo sostiene que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que tendrá que ser la inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad.

En el caso analizado, entiende el TSJ de Cataluña que un importante grupo de gastos de los discutidos por la Inspección son deducibles porque (a) las cuantías de los gastos no resultan desproporcionadas o alejadas de los usos habituales del sector y (b) los servicios de televisión y radiodifusión exigen, de quien los presta, unos indudables gastos de carácter especial respecto del ejercicio de otras actividades profesionales.

Con base en ello, el Tribunal admite la deducibilidad de gastos de: (i) Perfumería, vestuario, peluquería y cosmética; (ii) Farmacia, asesoría dietética y nutrición y fotografías; (iii) Restaurantes; (iv) Electrodomésticos y decoración; (v) Viajes a Nueva York y Nápoles; (vi) Hoteles en Francia; (vii) Reparación de vehículo, gasolina y peajes; (viii) Adquisición de vivienda/garaje; y (ix) Amortización.

2. ***Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La presunción de partición proporcional de la herencia no opera cuando el causante ha decidido la partición (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de febrero de 2014)***

Se analiza por el Tribunal la efectividad de la presunción del artículo 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que señala que cualquiera que sea la partición y adjudicación de la herencia que hagan los herederos, se considerará como si se hubiese hecho con estricta igualdad entre ellos.

En el supuesto de autos, el causante había instituido a sus dos hijos como herederos por partes iguales, si bien en el mismo testamento atribuía su vivienda a su hija. Ambos hermanos pretendían aprovechar la reducción por la adquisición de la vivienda habitual por mitades en aplicación del artículo mencionado.

El TSJ de Madrid, sin embargo, entiende que si es el propio causante quien ha distribuido la herencia, aunque haya instituido previamente a los herederos en condiciones de igualdad, no opera el apartado 1 del artículo 27, por lo que cada heredero deberá tributar en función de los inmuebles testados en su favor por el causante. En el presente supuesto ello implica que la reducción por la adquisición de la vivienda habitual beneficiaría sólo a la hija a la que le fue adjudicada dicha vivienda por el testador.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El sobrino político, colateral por afinidad, tiene derecho a aplicar la reducción del grupo III de colaterales hasta el tercer grado (Tribunal Superior de Justicia de Canarias. Sentencia de 23 de enero de 2014)

Se analiza la posibilidad de aplicar el coeficiente de reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al grupo III (colaterales de segundo o tercer grado o ascendientes o descendientes por afinidad) al sobrino político del causante.

El TSJ de Canarias, tras realizar un análisis de la evolución de la normativa relativa al parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones, considera que en la Ley actual los colaterales de segundo y tercer grado lo son apodócticamente, por consanguinidad y por afinidad, pues donde la Ley no distingue no cabe distinguir. Así, resulta obvio para el Tribunal que el legislador no ha querido que existieran diferencias, por lo que estima el recurso aplicándole al sobrino político la reducción del grupo III.

Recordemos que sobre cuestiones de naturaleza similar se han venido pronunciando diferentes Tribunales en los últimos meses, señalando, por ejemplo, que con el fallecimiento del cónyuge devienen inaplicables las reducciones por parentesco por afinidad en la medida en que el vínculo familiar de afinidad se habría roto por este motivo.

4. IVMDH (Céntimo sanitario).- Diferentes pronunciamientos de los Tribunales españoles en relación con las solicitudes de devolución de ingresos indebidos (Audiencia Nacional, Tribunal Económico-Administrativo Central y Tribunales Superiores de Justicia)

Una vez dictada la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, que declara que el denominado céntimo sanitario es contrario a Derecho comunitario, los Tribunales han dictado los primeros pronunciamientos en resolución de las diversas solicitudes de devolución de los ingresos indebidos que han sido planteadas (algunos de los cuales han sido comentados en boletines anteriores, pero que pasamos a resumir para un mejor seguimiento). En concreto, se observan cuatro tipos de fallos:

- (i) Sentencias estimatorias, acordando la procedencia de rectificación de las autoliquidaciones y la consiguiente devolución, sin hacer mención expresa de cómo ha de calcularse el importe de las cantidades a devolver (Sentencias de 31 de marzo y de 8 de abril de 2014 del TSJ de Castilla-La Mancha, Sentencias de 21 y 28 de marzo de 2014 del TSJ de Castilla y León, Sala de Valladolid y Sentencias de 6 de marzo y de 11 de abril de 2014 del TSJ de Andalucía).
- (ii) Sentencias parcialmente estimatorias que ordenan la comprobación del cumplimiento de los requisitos del artículo 14 del RD 52/2005 en ejecución de sentencia: Sentencia de 28 de marzo de 2014 del TSJ de Cataluña.

En este caso, la Sentencia anula la Resolución recurrida y reconoce, en su lugar, el derecho de la entidad recurrente a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas en concepto de IVMDH que le hubiesen sido indebidamente repercutidas a la parte recurrente, con los intereses de demora, "*cantidades que se determinarán en ejecución de sentencia, mediante la comprobación por la Administración tributaria de la realidad de la repercusión y del hecho de no haber sido ya devueltas al sujeto pasivo*".

- (iii) Sentencias parcialmente estimatorias con retroacción de actuaciones (Resolución de 24 de abril de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Central y Sentencia 14 de mayo de 2014 de la Audiencia Nacional).

Tanto el TEAC como la Audiencia Nacional estiman parcialmente la reclamación y el recurso ordenando la devolución del expediente a la Administración para que ésta revise el cumplimiento de los requisitos del artículo 14 del RD 520/2005 constitutivos del derecho a la devolución. Señala el TEAC que han de comprobarse en la medida en que no consta en el expediente documentación alguna que acredite los mencionados requisitos (i.e. *“que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas”*).

En el mismo sentido la Audiencia entiende que ha de determinarse la concurrencia *tanto de los requisitos subjetivos (persona o entidad con derecho a la devolución) como objetivos (contenido del derecho a la devolución) y de carácter formal o procedimental (requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud)*.

- (iv) Sentencia desestimatoria de 13 de marzo de 2014 del TSJ de Madrid. Es la primera Sentencia en sentido desestimatorio posterior a la STJUE, si bien parece que el caso analizado consta de alguna especialidad pues podría tratarse de un supuesto de “pago doble del impuesto”.

5. Procedimiento administrativo.- No es válida la notificación edictal por fallecimiento del representante de la entidad cuando solo se ha intentado una notificación (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de marzo de 2014)

El agente realizó un único intento de notificación de dos comunicaciones de inicio de actuaciones de comprobación al domicilio del representante nombrado a efectos de notificaciones. Al constatar que ese representante había fallecido se realizó la notificación edictal.

Entiende la Sala en primer lugar que dicha circunstancia debe considerarse equivalente a la de “destinatario desconocido” lo que de por sí no excluye el deber de la Administración de practicar un segundo intento de notificación. Así, estima que una mínima diligencia habría llevado a la Administración no solo a intentar una segunda comunicación, sino a dirigirse al obligado tributario e instarle a designar un nuevo representante u domicilio a efectos de notificaciones.

En este sentido, al no dar por válida la notificación edictal, declara la nulidad de la liquidación practicada por haberse dictado prescindiendo del procedimiento legalmente establecido.

6. Procedimiento de Inspección.- La Inspección no tiene una potestad de calificación ilimitada (Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de marzo de 2014)

La Inspección, tras analizar los préstamos participativos que habían sido concedidos a una sociedad por sus socios, consideró que la alta rentabilidad de los préstamos, la ausencia de interés variable y el vencimiento a corto plazo, así como la identidad de titulares y de porcentaje de participación en la sociedad, suponían que la finalidad de los mismos no era financiera y que por tanto no se estaba ante un pago de intereses sino ante una retribución del capital, por lo que procedió a negar la deducibilidad del gasto en la prestataria y a recalificar los mismos a dividendos.

La Audiencia Nacional realiza un análisis de la potestad de calificación de la Administración, regulada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, concluyendo que:

- (i) No es un instrumento general en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas jurídicas interesadamente, sino una potestad que sirve a los fines de calificar adecuadamente los actos, contratos o negocios jurídicos. Por tanto la potestad de calificación no tiene el alcance casi universal que la Inspección le atribuye, sino un valor cualitativamente más restringido, en tanto autoriza el gravamen de la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados.
- (ii) Sobre todo, no es una potestad administrativa alternativa de la que le permite declarar el fraude de ley, de manera que, cuando concurren los requisitos para seguir éste procedimiento, no puede ser objeto de dispensa con sólo acudir a la potestad de calificación.
- (iii) Tampoco esa potestad de calificación sirve para convertir a la Inspección en juez civil, habilitándole genéricamente para recalificar las relaciones jurídicas del modo que mejor convenga a los intereses recaudatorios, pues sólo será susceptible de ser calificado, en sentido propio, aquello que esté inadecuadamente calificado por el sujeto pasivo, por existir una divergencia fácilmente apreciable entre la forma exterior del negocio y la que resulta de su régimen jurídico, lo que habrá de motivarse de forma cumplida.

En este sentido, entiende el Tribunal que al haber sido los préstamos concertados en escritura pública y autorizados por un notario, los mismos ya han sido sometidos a un examen de calificación, por lo que la Inspección no puede modificar dicha calificación. Asimismo considera que el informe pericial aportado por la parte ha puesto de relieve que los préstamos participativos son una modalidad distinta de financiación, con un factor de aleatoriedad y que el plazo no es determinante. Y por último aplica la doctrina del Tribunal Supremo expresada en su Sentencia de 12 de diciembre de 2013, que considera a este tipo de préstamos una opción jurídica admisible con independencia de su coste, factor que, señala, no afecta a la deducibilidad de los intereses.

7. Procedimiento contencioso-administrativo.- No hay plazo para recurrir resoluciones desestimatorias por silencio administrativo (Tribunal Constitucional. Sentencia 52/2014, de 10 de abril de 2014)

Un particular había recurrido una sanción. Entendiendo que su recurso había sido desestimado por silencio negativo, interpuso un nuevo recurso. Este segundo recurso se entendió extemporáneo (y por ello se inadmitió) por haberse interpuesto después del plazo fijado en la normativa para recurrir los actos presuntamente desestimados por silencio negativo. Tras el correspondiente recurso, el TSJ de Castilla-La Mancha planteó una cuestión de inconstitucionalidad relativa al artículo 46.1, inciso segundo, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), por la posible vulneración de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE).

El Tribunal Constitucional:

- (i) Afirma que el derecho reconocido en el artículo 24.1 CE podría verse conculcado por aquellas disposiciones legales que impongan requisitos obstaculizadores del acceso a la jurisdicción, si tales trabas resultaran innecesarias, excesivas o desproporcionadas.

- (ii) Recuerda la consolidada jurisprudencia que configura el silencio administrativo negativo como *“una ficción legal que responde a la finalidad de que el ciudadano pueda acceder a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración”* y como *“una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa”*.
- (iii) Tras analizar la evolución normativa que la figura del silencio negativo ha experimentado, insiste el Tribunal en que en los supuestos de silencio negativo ya no existe acto administrativo denominado *“presunto”* por lo que, en consecuencia, la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad de 6 meses previsto en el artículo 46.1 LJCA.

A partir de la interpretación que realiza el Tribunal Constitucional del precepto objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, declara que, así entendido, el precepto no impide el acceso a la justicia de los solicitantes y que, por tanto, no vulnera el artículo 24.1 CE.

II. Resoluciones y consultas

1. **Impuesto sobre Sociedades.– Corrección de la doble imposición sobre dividendos (Dirección General de Tributos. Consulta V1043-14, de 14 de abril de 2014)**

Los hechos de esta consulta son los siguientes:

- (i) En los años 2012 y 2013 se produce la transmisión, dentro del seno de un grupo fiscal, de las participaciones en una filial. Dicha transmisión da lugar a una renta positiva que es objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.
- (ii) Se transmiten en 2013 los contratos que posee la filial a una sociedad no residente, generando una renta que es objeto de tributación en el grupo fiscal y que se corresponde con parte de la renta generada en la transmisión de las participaciones de la filial en el seno del grupo fiscal (indicada en el punto (i) anterior).
- (iii) La filial transmitida distribuye un dividendo a su socio en el ejercicio 2013.
- (iv) La participación en la filial es transmitida fuera del grupo en el ejercicio 2014, dando lugar a la integración en la base imponible del grupo fiscal de la renta intragrupo que fue objeto de eliminación (indicada en el punto (i) anterior).

Se plantea si puede aplicarse en 2013, ejercicio en que se distribuye el dividendo intragrupo, la deducción por doble imposición regulada en los artículos 30.4.e) y 30.6 del TRLIS.

La DGT recuerda que el artículo 30.4.e) y el 30.6 del TRLIS permiten aplicar la deducción por doble imposición sobre dividendos a condición de que se pruebe que un importe equivalente al mismo haya tributado con carácter previo, en territorio español, en sede de las personas o entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, de manera que este precepto tiene por finalidad evitar la doble imposición económica sobre tales beneficios, si bien la corrección de la misma se realiza, con carácter general, en un sujeto pasivo distinto al que tributó por dicha renta.

Dicha condición no se ha producido en el ejercicio 2013 en el que se produce la distribución del dividendo intragrupo, porque la renta generada en la transmisión de la participación de la filial no es objeto de integración en la base imponible del grupo fiscal hasta el período impositivo

2014 (cuando la filial se vende a un tercero). Por tanto, en 2013 no existe la prueba de la tributación del transmitente previo, pero sí en 2014, por lo que en ese ejercicio será posible aplicar la deducción para eliminar la doble imposición interna.

Respecto al porcentaje de deducción, en una dudosa interpretación, la DGT considera que será el 18% en la medida en que los anteriores propietarios tienen la intención de acoger la totalidad o parte de la renta obtenida con ocasión de la transmisión a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y ello con independencia de que las sociedades transmitentes materialicen la reinversión en un ejercicio posterior y, por ende, no apliquen la deducción por reinversión en el propio ejercicio 2014.

2. *Impuesto sobre Sociedades. – Tratamiento de los dividendos mínimos a efectos de la limitación del gasto financiero (Dirección General de Tributos. Consulta V0991-14, de 7 de abril de 2014)*

La entidad consultante ha venido distribuyendo a unas participaciones sin derecho a voto desde 2008 un dividendo mínimo del 5% sobre el nominal con independencia del dividendo ordinario que en su caso les pudiera corresponder. Dicho dividendo se ha contabilizado como un dividendo ordinario y no como gasto financiero.

La normativa contable prevé, no obstante, que se contabilizarán como pasivos financieros, entre otros, aquellos instrumentos financieros que den derecho a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles (en particular, las acciones o participaciones sin voto).

Por lo tanto, la remuneración exigible por parte del titular de las participaciones sin derecho a voto que se corresponda con un dividendo mínimo se contabilizará como gasto financiero y será deducible si se cumplen las condiciones de justificación, registro contable y correlación con los ingresos.

En este caso, al no haberse contabilizado como gasto financiero en los ejercicios anteriores, la DGT recuerda que, conforme al artículo 19.3 del TRLIS, los gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior al de su devengo serán fiscalmente deducibles, siempre que de ello no se derive una tributación inferior, para lo cual deberá tenerse en consideración el instituto de la prescripción.

Adicionalmente, la DGT advierte que, al tratarse de un gasto financiero, su deducibilidad podrá encontrarse limitada por la aplicación del artículo 20 del TRLIS, y ello pese a tratarse de gastos financieros devengados con anterioridad a 1 de enero de 2012.

3. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- No es aplicable la deducción por reinversión en vivienda habitual por el nudo propietario, salvo cuando la nuda propiedad derive de la muerte de uno de los cónyuges y la vivienda siga constituyendo la vivienda habitual (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de mayo de 2014)*

El TEAC considera que un nudo propietario no puede aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual porque no puede entenderse cumplido el requisito de inversión en vivienda habitual.

No obstante, entiende que sí podrá aplicarse la deducción en los casos en que el copropietario de una vivienda cuya propiedad comparte con su cónyuge, pasa a ser nudo propietario de la mitad que era de ese cónyuge, al fallecimiento de éste.

4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Mínimo personal y familiar. Es posible la renuncia del derecho a presentar autoliquidación, cuando no se tiene obligación de declarar (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de mayo de 2014)

La situación analizada por el Tribunal es la siguiente: una persona se había aplicado en su declaración de IRPF el mínimo personal correspondiente a su hija. Su hija, sin estar obligada a ello, también había presentado autoliquidación del IRPF, cuyo resultado era a devolver. En dicha autoliquidación, la hija declaró rentas superiores a 1.800 euros anuales. Hacienda denegó al padre el derecho al mínimo familiar. En la reclamación ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, el padre solicitó que se anulara la autoliquidación presentada por la hija, devolviendo el importe obtenido, y permitiendo, con ello, la aplicación del mínimo personal en la declaración del ascendiente.

El TEAR estimó la solicitud del contribuyente pero ésta fue recurrida por la Directora del Departamento de Gestión, mediante un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El TEAC da la razón al contribuyente al considerar que la aplicación del mínimo familiar es una ventaja económica frente a la devolución procedente de la autoliquidación de la hija en aras de garantizar una mejor cobertura de las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente y del conjunto de su familia.

Resulta procedente llamar la atención sobre el argumento contemplado en la resolución respecto a que al no estar obligado el descendiente a presentar declaración, el hecho de presentarla no puede considerarse como una "opción" irrevocable sino como el ejercicio de un derecho (el de solicitar la devolución derivada de la normativa de cada tributo) al que el contribuyente puede renunciar.

5. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Calificación de los diseños y estudios de ingeniería a efectos del Convenio con Marruecos (Dirección General de Tributos. Consulta V0979-14, de 7 de abril de 2014)

Se analiza la calificación como cánones o beneficio empresarial de los honorarios por diversos servicios de carácter técnico prestados a una sociedad marroquí. En caso de que se califiquen como cánones tributarán en sede del pagador al 10% (Marruecos) y, en caso contrario, sólo en sede del prestador de los servicios (España):

- (i) Las principales conclusiones en relación con los **diseños y estudios de ingeniería** son las siguientes:
- Al no concretarse en qué consisten el diseño y los estudios de ingeniería, debe analizarse su posible consideración como canon (artículo 12 del Convenio), ya sea por el concepto de concesión de licencias de explotación de diseños, modelos y planos o por el concepto de estudios técnicos o económicos.
 - Respecto a la concesión de licencias de explotación de diseños, modelos y planos los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE establecen que un pago no puede considerarse efectuado "por el uso o la concesión de uso" de un diseño, modelo o plano cuando se consigne al desarrollo de un diseño, modelo o plano inexistente en ese momento. En estos casos, el pago se efectúa como contraprestación por los servicios conducentes al desarrollo de tal diseño, modelo o

plano y, por tanto, estaríamos dentro del concepto de beneficios empresariales. Ello, aun cuando el creador del diseño, modelo o plano (por ej. un arquitecto) retuviera todos los derechos, comprendidos los de su autoría, respecto de dicho diseño, modelo o plano.

Sin embargo, cuando el titular de la propiedad intelectual sobre planos previamente desarrollados se limite a otorgar a un tercero el derecho a modificarlos o reproducirlos, sin realizar ningún trabajo ulterior, el pago percibido por dicho propietario en contraprestación por la concesión del derecho de uso de los planos constituiría un canon.

- Por su parte, el concepto "estudios técnicos o económicos" no se encuentra definido en el Convenio Hispano-Marroquí ni en el Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios. No obstante, podría entenderse por estudios técnicos o económicos, la elaboración de una propuesta de actuación técnica o económica adaptada a la persona que lo solicita sin que esta última se encuentre obligada a su aplicación práctica y sin que aquél que los elabora se encuentre obligado a lograr un resultado concreto una vez aplicados.

Por tanto, solo en la medida en que el servicio de diseño y estudios de ingeniería se base en la concesión a un tercero del derecho de modificar o reproducir diseños o estudios preexistentes, sin que conlleve la realización de ningún trabajo posterior por parte de la consultante, o se pueda considerar incluida en el concepto anteriormente indicado de estudios técnicos o económicos, el pago por dichos servicios constituirá un canon.

De encajar en estos conceptos, el tipo máximo de retención conforme al Convenio entre España y Marruecos sería el 10%.

- (ii) Respecto a la contraprestación por los restantes servicios sobre los que se consulta (**ingeniería de aplicación -configuración y desarrollo-, pruebas y puesta en servicio, asistencia técnica, dirección y coordinación de obra**), en los que la consultante aplica sus conocimientos especializados para ejecutar una obra y obtener en resultado concreto para la otra parte:
- La DGT concluye que no encajan en el concepto de canon, sino en el de beneficios empresariales, por lo que conforme al Convenio no procede retención en el país de origen.
 - En caso de que ésta sí se haya producido, es posible solicitar en España (país de residencia fiscal) un procedimiento amistoso.

6. Procedimiento de devolución.- El devengo de intereses de demora se computa hasta que se ordene el pago y no hasta el ingreso efectivo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de abril de 2014)

En el caso analizado, la autoliquidación de IVA presentada por el sujeto pasivo dio lugar a un importe a favor del sujeto, cuya devolución se solicitó. Antes de que transcurrieran los seis meses de plazo que tiene la Administración para realizar tal devolución (plazo que finalizaba el 30 de julio de 2009) se inició un procedimiento de comprobación e inspección tributaria que finalizó comunicando, con fecha 22 de julio de 2009, el acuerdo por el que se liquidaba un importe a devolver al sujeto que coincidía con el que éste acreditó en su autoliquidación. En ese acuerdo,

notificado el 24 de julio, no se liquidaron intereses de demora. El 31 de julio se ordenó el pago junto con intereses de demora por el retraso en un día en la ordenación del pago de la devolución. El pago se realizó el 11 de agosto.

Ante esta situación, el contribuyente recurrió la liquidación dictada por la Inspección, en la medida en que únicamente se consideraban los intereses de demora devengados entre el plazo de seis meses del que dispone la Administración Tributaria para realizar las devoluciones derivadas de la normativa de un tributo – esto es, el 30 de julio de 2009 -, y la fecha en la que se ordenó el pago de la misma – 31 de julio de 2009 -. Frente a ello, el contribuyente consideraba que deberían girarse intereses entre la fecha en la que se confirmó la liquidación – 22 de julio de 2009 – y el momento en el que se hizo efectivo el cobro de la devolución –el 11 de agosto de 2009 -.

El TEAC confirma la liquidación de intereses dictada por la Inspección. En este sentido, afirma que el cómputo de intereses en casos de devolución debe extenderse hasta la orden de pago en la consideración de que la normativa tributaria señala como fin del plazo para el devengo de intereses de demora la fecha en que se ordene el pago de la devolución y no la fecha en la que se produce el cobro efectivo de la devolución de la misma. En relación con ello, aclara el Tribunal que aunque la norma no define qué debe entenderse como *orden de pago*, sí diferencia entre *orden de pago* y *pago material*, por lo que el legislador al señalar como *dies ad quem* la fecha de orden de pago, establece, *a sensu contrario*, que la fecha del abono de la devolución será distinta y posterior.

Añade el Tribunal, en cualquier caso, que si se entiende que se ha producido algún perjuicio por funcionamiento anormal de la Administración, podrá acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial para obtener a través de este procedimiento el resarcimiento del perjuicio causado.

7. Procedimiento de recaudación.- La entidad que recibe una orden de embargo de créditos (presentes o futuros) respecto a un acreedor debe cumplir la orden, sin que esté legitimada para recurrirla (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de abril de 2014)

La Administración dictó una orden de embargo dirigida a una entidad financiera por los créditos de dicha entidad pendientes de pago a favor de una sociedad mercantil. La entidad financiera comunicó que no podía efectuar dicho embargo porque el ordenamiento no permite el embargo de bienes y créditos futuros.

El TEAR de Valencia estimó las pretensiones de la entidad financiera, estableciendo que no era procedente el embargo porque un embargo solo puede dirigirse frente a créditos incorporados al patrimonio del deudor en el momento en que se dicta.

Frente a la Resolución del TEAR, la Directora del Departamento de Recaudación de la Administración Tributaria planteó ante el TEAC un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El TEAC estimó el recurso (en unificación de criterio), fijando como criterio que la entidad financiera no está legitimada para recurrir una orden de embargo que le es notificada, dado que:

- (i) Por un lado, no es sujeto pasivo ni responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo.
- (ii) Y por otro lado, aunque tuviera interés legítimo en la diligencia de embargo, la diligencia no es susceptible de vulnerar los derechos o intereses de la entidad financiera, que debe limitarse a acatar la orden de embargo. Solo si se derivan

responsabilidades frente a ella (por ejemplo porque se estimase que por culpa o negligencia ha incumplido la orden de embargo o ha colaborado o consentido el levantamiento de los bienes embargados), podrá impugnar las actuaciones de derivación de responsabilidad.

8. Procedimiento de gestión / inspección.- No es posible la comprobación de la regla antielusión del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por los Órganos de Gestión en un procedimiento de comprobación limitada (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de mayo de 2014)

En el supuesto planteado una entidad adquirió el 50% de los títulos de una entidad y el 18,06% de otra entidad de la que ya poseía el 50%. En consecuencia procedió a presentar autoliquidaciones de ITP y AJD instando su exención por tratarse de la adquisición de los títulos de entidades mercantiles.

En relación con dicha operación se inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, que finalizó con una propuesta de liquidación provisional, en la que se concluía que la operación llevada a cabo por la referida entidad debía quedar sujeta a ITP y AJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al amparo del artículo 108 de la LMV, porque en el marco de la comprobación se había verificado que en el momento de la operación la entidad respecto de la que se había adquirido el control tenía más del 50% de su activo representado por bienes inmuebles situados en territorio español.

El TEAC anula la liquidación por entender que para determinar si a una operación de adquisición de valores le resulta de aplicación la excepción regulada en el artículo 108 de la LMV es necesaria la comprobación de información o documentación de naturaleza contable al tener que determinar (i) qué bienes integran el activo de la sociedad (ii) cuál es su valor real y (iii) cuál es la proporción que aquéllos representan con respecto al activo total de la sociedad. Siendo así, el Tribunal considera que no resulta conforme a derecho comprobar los datos anteriores utilizando el procedimiento de comprobación limitada. A juicio del Tribunal, hubiera resultado necesario haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado y haber comenzado la tramitación de un procedimiento inspector.

Cabe subrayar que el TEAC ya había manifestado este criterio, sobre que la Administración Tributaria no puede solicitar ni revisar la contabilidad de un contribuyente en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, en su Resolución de 29 de Noviembre de 2012 (RG 3186-2011) con la que se resolvía un Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio y que dicho criterio ya está recogido en Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 y de 1 de diciembre de 2011.

9. Procedimiento de inspección.- Son nulas las actuaciones inspectoras realizadas por un órgano incompetente por razón del territorio (Tribunal Económico-Administrativo Central. Dos resoluciones de 30 de abril de 2014)

En ambas resoluciones del TEAC, se analiza el mismo supuesto de hecho. En concreto, la Inspección de Cataluña había realizado unas primeras actuaciones inspectoras, en relación con el IRPF de unos contribuyentes cuyo domicilio fiscal estaba en dicha Comunidad en el momento del inicio de las actuaciones inspectoras. Tras la anulación de esas actuaciones, se inició un nuevo procedimiento de inspección, con la particularidad de que en el momento del inicio del segundo procedimiento el contribuyente había ya cambiado su domicilio fiscal a Murcia.

En este contexto, se autorizó a un funcionario de la Delegación Especial de Cataluña a realizar las actuaciones que fueran necesarias en el ámbito de la Delegación Especial de Murcia. Todas las actuaciones (desde la carga en plan y el acuerdo de inicio hasta la firma de las actas y los preceptivos informes de disconformidad) fueron realizadas por funcionarios de la Delegación Especial de Cataluña, excepto la liquidación final que se dictó por el Jefe Regional de la Delegación Especial de Murcia.

El TEAC dicta sendas resoluciones en las que declara nulas de pleno derecho las actuaciones inspectoras, al apreciar un vicio de incompetencia territorial manifiesta. En relación con el supuesto planteado el Tribunal aclara que:

- (i) En las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, el órgano competente para realizar esas actuaciones viene determinado por el domicilio fiscal del contribuyente en el momento del inicio de las actuaciones inspectoras, y
- (ii) las autorizaciones referidas a la posibilidad de que el órgano que fuere el competente territorialmente pueda realizar actuaciones inspectoras fuera del ámbito territorial al que extienda su competencia, no permiten asumir competencias relativas a obligados tributarios con domicilio fiscal en el territorio de otra Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

III. Normativa

1. **Intercambio de información con instituciones financieras. Régimen de notificaciones.**

En el BOE de 7 de junio de 2014 se publicó el Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Real Decreto establece la posibilidad de exonerar de la obligación de presentar la declaración-resumen anual a determinados sujetos pasivos, cuya concreción se remite a desarrollo posterior por Orden ministerial.

Por otro lado, para adaptar la normativa sobre asistencia mutua a los proyectos actualmente en desarrollo de intercambio automático de información, se regula la obligación de las instituciones financieras de suministrar información sobre cuentas financieras y de identificar la residencia o, en su caso, nacionalidad de las personas que ostenten la titularidad o el control de las mismas, conforme a las normas de diligencia debida que se determinarán mediante Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por último, el Real Decreto incorpora la posibilidad de que las Administraciones tributarias habiliten su sede electrónica para que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de sus notificaciones. La habilitación deberá cumplir los siguientes requisitos:

- (i) Deberá quedar acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación mediante cualquier sistema de firma electrónica, avanzada y no avanzada.
- (ii) Deberá informarse de forma claramente identificable de que el acceso del interesado al contenido tendrá carácter de notificación a los efectos legales oportunos.

- (iii) Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.

La práctica de este tipo de notificaciones no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica, prevaleciendo a efectos jurídicos la realizada en primer lugar. Asimismo, se establece que si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos producirá efectos jurídicos la primera que se practique.

El presente Real Decreto entró en vigor el pasado 8 de junio. No obstante, la obligación de informar acerca de las cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua será exigible por primera vez en el momento en que así se establezca en la norma de asistencia mutua que resulte de aplicación.

2. Modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En el BOE de 28 de mayo de 2014 se ha publicado la Orden HAP/865/2014, de 23 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2013, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

El formato del modelo no presenta novedades significativas con respecto al de años anteriores. Recordar, en todo caso, que, como en años anteriores, antes de la presentación de la declaración puede ser necesario dar cuenta de cierta información adicional a través de la cumplimentación de formularios específicos al efecto. Concretamente:

- Cuando se disminuya el resultado contable en 50.000 o más euros en el apartado correspondiente a "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" (casilla 414 de la página 13 del modelo de declaración);
- Cuando el importe de las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios, por inversiones medioambientales o por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica generadas en el ejercicio (con independencia de que se apliquen o queden pendientes para ejercicios futuros) sea igual o superior a 50.000 euros.

Merece también recordar que la Orden/2194/2013, de 22 de noviembre estableció la obligatoriedad de presentar por vía electrónica a través de Internet la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades o la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes (modelo 200) para todos los contribuyentes, con independencia de la forma jurídica o denominación que adopten.

Deja de ser posible, por tanto, la presentación en papel de los formularios oficiales cumplimentados a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La presente Orden entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2014.

3. Plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2014 relativos a cuotas nacionales y provinciales

En el BOE de 28 de mayo de 2014 se publica la Resolución de 20 de mayo de 2014, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2014 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

El plazo de ingreso para las cuotas nacionales y provinciales del IAE relativas al ejercicio 2014 comprenderá desde el 15 de septiembre hasta el 20 de noviembre de 2014, ambos inclusive.

El ingreso deberá realizarse a través de las Entidades de crédito colaboradoras en la recaudación con el documento de ingreso que la Administración Tributaria hará llegar al contribuyente. En el supuesto de que dicho documento no fuese recibido por el contribuyente, éste deberá recoger un duplicado en la Delegación o Administración Tributaria correspondiente a la provincia de su domicilio fiscal o donde se realice la actividad según sea la cuota nacional o provincial respectivamente.

4. Convenio para evitar la doble imposición entre España y Chipre

En el BOE de 26 de mayo de 2014 se ha publicado el CDI entre España y Chipre y su Protocolo, hechos en Nicosia el 14 de febrero de 2013. Destacan de este Convenio los siguientes aspectos:

- (i) Los dividendos estarán exentos en España si el beneficiario efectivo es una sociedad (cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones o participaciones y sea residente del otro Estado) y tenga una participación directamente de, al menos, el 10% en la sociedad que paga los dividendos. En los demás casos tributarán al 5%.
- (ii) También estarán exentos los intereses y cánones, siempre que el perceptor del otro Estado sea su beneficiario efectivo.
- (iii) Se introduce una cláusula de tributación en la fuente para las ganancias derivadas de participaciones en sociedades que no coticen en mercados de valores de ninguno de los Estados contratantes, cuyo valor proceda en más de un 50% de bienes inmuebles. A los efectos de determinar el valor de los inmuebles, el Protocolo señala que se aplicará la legislación interna del Estado contratante donde estén situados éstos.

El CDI entrará en vigor el 28 de mayo de 2014 dejando de tener la República de Chipre la consideración de "paraíso fiscal", y sus disposiciones surtirán efecto: (i) en relación con los impuestos de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio correspondientes a los ejercicios fiscales que comiencen desde el 28 de mayo de 2014; (ii) en los restantes casos, desde el 28 de mayo de 2014.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

