



**IMPLICACIONES DE LA PRESENTACIÓN  
EXTEMPORÁNEA DEL MODELO 720 DE  
DECLARACIÓN INFORMATIVA DE BIENES  
Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO**

### DESTACADOS

#### Sentencias

- Imposición directa.- Es discriminatoria una normativa que sujeta una exención a requisitos propios del mercado nacional.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.- La modificación de la base imponible no podrá limitarse por haber transcurrido el plazo establecido para comunicar dicha modificación a la Administración

#### Resoluciones y consultas

- IRPF.- La Administración puede calificar el tipo de relación laboral que mantiene un trabajador con su empresa.
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Los dividendos reconocidos en sentencia se devengan con la firmeza de la sentencia y los intereses de demora se califican como otras rentas.

#### Normativa

#### Otros

**OTRAS  
PUBLICACIONES**

**AGENDA  
GARRIGUES**

**BLOG**

ACCEDE A NUESTRO

**BLOG**

**SÍGUENOS**



# ÍNDICE

<b>I. Sentencias</b>	<b>6</b>
<b>1</b> Imposición directa.- Es discriminatoria una normativa que sujeta una exención a requisitos propios del mercado nacional (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de junio de 2017, asunto C-580/15)	6
<b>2</b> Ayudas estatales.- La exención del ICIO para la Iglesia Católica por obras en un inmueble que no tienen una finalidad estrictamente religiosa puede constituir una ayuda de Estado (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16)	6
<b>3</b> IRPF.- Exención en el IRPF de la prestación por maternidad abonada por el INSS (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 29 de junio de 2017)	7
<b>4</b> Impuesto sobre el Valor Añadido.- La modificación de la base imponible no podrá limitarse por haber transcurrido el plazo establecido para comunicar dicha modificación a la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de junio de 2017)	7
<b>5</b> Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es aplicable la reducción del 95% por adquisición de la vivienda habitual del causante cuando se haya producido un traslado del domicilio por causas justificadas de acuerdo con la Ley del IRPF (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de mayo de 2017)	7
<b>6</b> Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Primeras Sentencias de Juzgados que permiten impugnarlo aun cuando no exista o no se haya acreditado la pérdida de valor de los terrenos (Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cartagena, Sentencia de 30 de mayo de 2017. Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santander, Sentencia de 14 de junio de 2017. Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León, Sentencia de 20 de junio de 2017)	8
<b>7</b> Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Si el valor catastral tenido en cuenta es erróneo, debe anularse la liquidación y devolver al contribuyente las cantidades ingresadas (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 2 de febrero de 2017)	8
<b>8</b> Procedimiento de gestión.- No pueden emitirse sucesivas liquidaciones por el mismo concepto que carezcan de motivación (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 9 de febrero de 2017)	9
<b>9</b> Procedimiento tributario.- El ingreso extemporáneo para obtener la excusa absolutoria en el orden penal en relación con un ejercicio prescrito a efectos tributarios no tiene la consideración de ingreso indebido (Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de junio de 2017)	9
<b>2. Resoluciones y consultas</b>	<b>9</b>
<b>1</b> Impuesto sobre Sociedades.- La deducción para evitar la doble imposición interna sobre rentas derivadas de la transmisión se calcula teniendo en cuenta solo los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad en la que se participa directamente (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución del 8 de junio de 2017)	9
<b>2</b> IRPF.- La Administración puede calificar el tipo de relación laboral que mantiene un trabajador con su empresa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de junio de 2017)	10
<b>3</b> IRPF.- Implicaciones de la presentación extemporánea del Modelo 720 de Declaración informativa de Bienes y Derechos situados en el Extranjero (Dirección General de Tributos. Consulta VI434-I7, de 6 de junio)	10

<b>4</b> IRPF.- Una sanción administrativa no es una pérdida patrimonial a efectos del IRPF (Dirección General de Tributos. Consulta VI066-17, de 4 de mayo)	11
<b>5</b> IRPF.- El régimen de impatriados se mantiene aunque se cambie de trabajo (Dirección General de Tributos. Consulta VI053-17, de 4 de mayo)	11
<b>6</b> Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Los dividendos reconocidos en sentencia se devengan con la firmeza de la sentencia y los intereses de demora se califican como otras rentas (Dirección General de Tributos. Consulta VI243-17, de 22 de mayo)	11
<b>7</b> Impuesto sobre el Valor Añadido.- Los servicios de asistencia jurídica gratuita están no sujetos a IVA (Dirección General de Tributos. Consulta VI706-17, de 30 de junio)	12
<b>8</b> Impuesto sobre el Valor Añadido.- La no remisión de una copia de la factura rectificativa a la Administración concursal no implica la pérdida del derecho a modificar la base imponible (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de abril de 2017)	12
<b>9</b> Procedimiento de recaudación.- Una sentencia firme condenando por delito fiscal es título ejecutivo para el apremio de las cantidades adeudadas por responsabilidad civil (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 29 de junio de 2017)	12

### **3. Normativa** 13

<b>1</b> Se publica el Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Méjico	13
<b>2</b> Modelos de poderes inscribibles en el Registro Electrónico de Apoderamientos	14
<b>3</b> Reforma del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en relación con la cobertura del riesgo de crédito de entidades financieras	14
<b>4</b> Tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2017, a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros	15
<b>5</b> Recibos del IAE del ejercicio 2017. Modificación del plazo de ingreso en periodo voluntario	15
<b>6</b> Asistencia jurídica gratuita e IVA	15

### **4. Otros** 16

<b>1</b> La OCDE publica la versión 2017 de las Directrices de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales	16
<b>2</b> Proyectos de modificación de diversos Reglamentos y otros Reales Decretos	16



# NEWSLETTER TRIBUTARIO

4

La Ley 7/2012 introdujo en la Ley General Tributaria la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que se realiza a través del Modelo 720 en el mes de marzo de cada año respecto a los bienes y derechos en el extranjero del año precedente (la de 2012 se podía presentar hasta abril de 2013, inclusive).

La misma Ley modificó el artículo 39 de la Ley del IRPF y el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 121 de la Ley del Impuesto) para regular una de las consecuencias que, en ambos impuestos, tendría la falta de declaración o declaración fuera de plazo del referido modelo. En concreto, en ambos artículos se establece que, en estos casos, se presumirá que hay una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes o derechos (en el IRPF) o que esos bienes o derechos se han adquirido con rentas no declaradas (en el Impuesto sobre Sociedades).

La única forma de evitar esta consecuencia es que se pruebe que (i) o bien los bienes y derechos se adquirieron cuando no se era contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, (ii) o bien se adquirieron con rentas declaradas.

A esta imputación de una renta no declarada o ganancia no justificada se une la imposición de una

sanción por infracción tributaria grave del 150% de la cuota derivada de la referida imputación de renta o ganancia. Todo ello más allá de las sanciones "formales" por la falta de presentación o presentación tardía del Modelo 720, que se calculan en función de los datos o conjuntos de datos no declarados, declarados tarde o declarados incorrectamente.

En definitiva, por el solo hecho de presentar con retraso el modelo 720 se produce una consecuencia sumamente gravosa lo que, de hecho, ha llevado a que la Comisión Europea inicie el procedimiento de infracción 2014/4330 (ex CHAP (2013) 713) contra España "certains traits de l'obligation de déclaration informative sur avoirs sis à l'étranger (Modelo 720)".

En este boletín comentamos una resolución de la DGT (V1434-17, de 6 de junio) en la que este órgano directivo concluye (en contra de la doctrina tradicional sobre la imputación de ganancias no justificadas en el IRPF o rentas no declaradas en el Impuesto sobre Sociedades) que el propio sujeto puede realizar esta imputación en la declaración complementaria del impuesto que se realice cuando el Modelo 720 se presente tarde; es decir, no se trata de una prerrogativa que solo tiene la Administración. De esta forma se evita la referida sanción del 150%, que será sustituida por los correspondientes recargos por presentación extemporánea.





**1 Imposición directa.- Es discriminatoria una normativa que sujeta una exención a requisitos propios del mercado nacional (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de junio de 2017, asunto C-580/15)**

En su Sentencia de 6 de junio de 2013 (asunto C-383/10) el TJUE declaró que el Reino de Bélgica había vulnerado la libertad de prestación de servicios al mantener un régimen fiscal que establecía una exención fiscal reservada únicamente a los intereses abonados por bancos residentes en Bélgica.

A raíz de dicha sentencia se modificó ese régimen fiscal, de modo que la exención pasó a ser aplicable a los rendimientos de depósitos de ahorro constituidos tanto en entidades bancarias establecidas en Bélgica, como en entidades bancarias establecidas en otros Estados miembros. Sin embargo, de facto, el nuevo régimen resultaba aplicable solo a los rendimientos de los depósitos de ahorro constituidos en bancos belgas porque se sometía la exención a requisitos propios del mercado belga.

En este contexto, se plantea cuestión prejudicial al TJUE para que se pronuncie sobre si el nuevo régimen fiscal es contrario a la libertad de prestación de servicios. El TJUE concluye en sentido afirmativo, sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (i) Una normativa como la descrita tiene como efecto disuadir:
  - i. a los residentes belgas de recurrir a los servicios de bancos establecidos en otros Estados miembros, dado que, en la práctica, los intereses abonados por éstos no estarán exentos porque las cuentas de ahorro de otros Estados miembros no cumplen con los requisitos de la normativa belga; y,
  - ii. a los titulares de una cuenta de ahorro abierta en un banco establecido en Bélgica, que satisface los requisitos de exención, de transferir su ahorro a un banco establecido en otro Estado miembro y que no ofrece cuentas que cumplan esos requisitos.

- (ii) Dicha discriminación no es admisible al no perseguir un objetivo de interés general, sin que quepa invocar la protección de los consumidores para justificar el obstáculo que la normativa descrita supone para la libre prestación de servicios.

**2 Ayudas estatales.- La exención del ICIO para la Iglesia Católica por obras en un inmueble que no tienen una finalidad estrictamente religiosa puede constituir una ayuda de Estado (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16)**

Una Congregación religiosa solicitó la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por las obras realizadas en un colegio al considerar que estaba exenta del pago de dicho tributo, en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La solicitud de devolución fue desestimada por el Ayuntamiento.

Disconforme con la decisión adoptada por el Ayuntamiento, se interpuso recurso contencioso-administrativo y el Juzgado planteó una cuestión prejudicial ante el TJUE, preguntando, en esencia, si una exención fiscal como la descrita puede constituir una ayuda de Estado prohibida. El TJUE concluye en sentido afirmativo sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (i) Se parte de que una Congregación religiosa puede ser calificada como una «empresa» y, a priori, las actividades pedagógicas no subvencionadas por el Estado reúnen las características para ser consideradas como «actividad económica».
- (ii) El Tribunal considera que la exención del ICIO puede afectar a los intercambios comerciales y falsear o alterar la competencia porque esa exención puede hacer más atractiva la prestación de los servicios de enseñanza por las entidades religiosas en relación con la prestación de estos servicios por otros centros.

- (iii) El TJUE entiende que puede ser una ventaja selectiva en la medida en que no nos encontramos ante una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos.

Conforme a lo anterior, el TJUE concluye que puede constituir una ayuda de Estado siempre que tales actividades sean de carácter económico, debiendo verificar este último extremo el órgano jurisdiccional remitente.

### **3 IRPF.- Exención en el IRPF de la prestación por maternidad abonada por el INSS (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 29 de junio de 2017)**

EITSJ de Madrid vuelve a reiterar su criterio expresado en la Sentencia de 6 de julio de 2016 en virtud del cual la prestación por maternidad abonada por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) está exenta del IRPF.

Debe tenerse en cuenta que el TEAC se ha manifestado en sentido contrario en Resolución de 2 de marzo de 2017, como también lo ha hecho el TSJ de Andalucía en Sentencia de 27 de octubre de 2016, por lo que habrá de estar pendiente a la evolución que se pueda producir en esta materia.

### **4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- La modificación de la base imponible no podrá limitarse por haber transcurrido el plazo establecido para comunicar dicha modificación a la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de junio de 2017)**

La Ley del IVA regula la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no haya pagado las cuotas repercutidas, si tras el devengo de la operación se dicta auto de declaración de concurso. Esa reducción de la base imponible debe realizarse en un plazo máximo determinado.

En el caso analizado, la sociedad realizó la modificación transcurrido algo más de un mes del término establecido legalmente, pero comunicó la modificación de la base imponible practicada a la Administración (lo que evitaba que el concursado pudiera deducirse cantidades indebidas de IVA). La Administración negó el derecho a modificar la base imponible por el incumplimiento del requisito temporal establecido en la Ley.

El Tribunal Supremo analiza en este recurso de casación para la unificación de doctrina la normativa y, tras un extenso análisis en relación con el principio de neutralidad, concluye que en la medida en que el cumplimiento del plazo legal no garantiza que la Administración se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, su incumplimiento no puede causar especial perjuicio a la Hacienda Pública.

### **5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es aplicable la reducción del 95% por adquisición de la vivienda habitual del causante cuando se haya producido un traslado del domicilio por causas justificadas de acuerdo con la Ley del IRPF (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de mayo de 2017)**

Durante la enfermedad del causante, previa a su fallecimiento, se trasladó a vivir con su hijo. La Administración entendió que, en tal caso, el heredero no podía aplicar la bonificación del 95% prevista para la sucesión de la vivienda habitual, dado que esta había dejado de serlo antes del fallecimiento.

En concreto, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que se podrá aplicar esa bonificación en las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

El Tribunal Supremo recuerda que el concepto de "vivienda habitual" no aparece en la normativa del tributo, por lo que acude para su definición a la

Ley del IRPF. En dicho marco normativo se regulan supuestos en los que el traslado de domicilio no supone que el inmueble pierda la consideración de “vivienda habitual”. En concreto, el Tribunal subsume el traslado por motivo de enfermedad acreditada (máxime cuando el fallecimiento sobreviene como consecuencia de dicha enfermedad) en la excepción prevista de “otras causas análogas justificadas”.

**6 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Primeras Sentencias de Juzgados que permiten impugnarlo aun cuando no exista o no se haya acreditado la pérdida de valor de los terrenos (Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cartagena, Sentencia de 30 de mayo de 2017. Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santander, Sentencia de 14 de junio de 2017. Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de León, Sentencia de 20 de junio de 2017).**

8

Tras las Sentencias del Tribunal Constitucional en relación con las normas reguladoras del IIVTNU (de territorio común y forales), en las que se ha concluido que los artículos relativos al sistema de cálculo de la base imponible y a la posibilidad de acreditar, por parte del contribuyente, un valor diferente son inconstitucionales y nulos, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor; varios Juzgados de lo Contencioso-Administrativo comienzan a pronunciarse sobre casos concretos en los que no se ha acreditado por el sujeto que no ha habido incremento de valor.

En estas Sentencias se afirma que:

- Corresponde a la Administración acreditar la existencia de incremento de valor en el terreno a los efectos de exigir el impuesto (Juzgado número 1 de Cartagena, en Sentencia de 30 de mayo de 2017). A estos efectos, la remisión a los valores catastrales para determinar el incremento de valor ya no es válida, sin que exista ningún método alternativo que cuente con respaldo legal

para el cálculo de la cuota del IIVTNU (Juzgado número 3 de León, en Sentencia de 20 de junio).

- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santander (en su sentencia de 14 de junio de 2017) va un paso más allá al afirmar que, mientras no se promulgue una nueva Ley reguladora del IIVTNU, los artículos 107.2 (base imponible) y 110.4 (gestión del impuesto – autoliquidaciones) del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales son inconstitucionales y, en consecuencia, nulos, por lo que no procede la exacción del impuesto con base en los mismos, ni siquiera en aquellos casos en que el valor de los terrenos se haya incrementado durante el tiempo de tenencia por el contribuyente.

**7 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Si el valor catastral tenido en cuenta es erróneo, debe anularse la liquidación y devolver al contribuyente las cantidades ingresadas (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 2 de febrero de 2017)**

El Ayuntamiento dictó una liquidación en concepto de IIVTNU atendiendo al valor del inmueble que constaba en el catastro. Con posterioridad a la emisión de la liquidación, el catastro rectificó el uso asignado al inmueble y, en consecuencia, su valor. Esta rectificación se realizaba con efectos retroactivos en la medida en que el uso asignado inicialmente al inmueble era erróneo. A pesar de lo anterior, el Ayuntamiento sostuvo que su liquidación era correcta porque se había calculado atendiendo al valor catastral del inmueble en el momento del devengo del IIVTNU, con independencia a que éste hubiera sido modificado con posterioridad.

El TSJ de Madrid rechaza esta tesis y anula la liquidación. Defiende el Tribunal que la rectificación operada por el catastro debe tener efectos desde que el error se cometió en atención al principio de capacidad económica consagrado en el 31 de la Constitución Española. De no hacerse así se estaría permitiendo gravar una capacidad económica ficticia.



**8 Procedimiento de gestión.- No pueden emitirse sucesivas liquidaciones por el mismo concepto que carezcan de motivación (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 9 de febrero de 2017)**

El causante falleció en el año 1999, declarando los herederos el Impuesto sobre Sucesiones. En 2002, se emitió liquidación provisional tras una comprobación de valores. El TEAR de Madrid anuló esa liquidación por falta de motivación.

La Administración realizó una nueva comprobación y dictó una nueva liquidación provisional (la segunda), que fue recurrida por el contribuyente ante el TEAR de Madrid por falta de motivación. Esta segunda liquidación fue también anulada por ese motivo. El proceso se repitió una tercera vez y se llegó a emitir hasta una cuarta liquidación provisional.

En esta ocasión el TEAR de Madrid anula la cuarta liquidación, pero no se pronuncia sobre todas las cuestiones planteadas por el contribuyente, motivo por el que se acudió al TSJ de Madrid.

Este Tribunal, a la vista de los hechos y, sobre todo, de la sucesión de liquidaciones todas ellas carentes de motivación, anula la última de las liquidaciones (ya sin posibilidad de que se emita nueva liquidación) concluyendo que tras 18 años y cuatro liquidaciones posteriormente anuladas, el contribuyente tiene derecho a que su situación tributaria se clarifique definitivamente.

**9 Procedimiento tributario.- El ingreso extemporáneo para obtener la excusa absolutoria en el orden penal en relación con un ejercicio prescrito a efectos tributarios no tiene la consideración de ingreso indebido (Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de junio de 2017)**

El contribuyente no satisfizo en plazo un tributo. Con la finalidad de eludir su responsabilidad penal, regularizó voluntariamente su situación tributaria incluyendo un ejercicio respecto al que ya había prescrito la acción administrativa, motivo por el que posteriormente solicitó la devolución del ingreso relativo a ese ejercicio, por considerarlo indebido.

El Tribunal Supremo rechaza la solicitud de devolución y afirma que pretender la devolución después del pronunciamiento de la jurisdicción penal es contrario a los propios actos y hasta podría calificarse como fraude de ley.

Debemos recordar que la LGT, en el artículo 221.1.c), ya prevé estas situaciones, al establecer que en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria regulada en el artículo 252 de la LGT (inserto en el Título VI, relativo a actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública); en ese artículo se establece que la Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal cuando el obligado haya regularizado su situación tributaria voluntariamente, incluyendo las regularizaciones correspondientes a ejercicios prescritos.

## 02

### RESOLUCIONES Y CONSULTAS

**1 Impuesto sobre Sociedades.- La deducción para evitar la doble imposición interna sobre rentas derivadas de la transmisión se calcula teniendo en cuenta solo los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad en la que se participa directamente (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución del 8 de junio de 2017)**

El contribuyente transmitió unas participaciones y aplicó la deducción por doble imposición interna (artículo 30.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). La deducción fue inicialmente calculada considerando las reservas de la entidad transmitida. No obstante, posteriormente solicitó la rectificación de su autoliquidación para aplicar una mayor deducción, una vez consideradas

también las reservas acumuladas en una entidad indirectamente participada.

Con base al criterio ya sentado por la DGT, la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo y el propio TEAC, el Tribunal reitera ahora que la deducción no podrá tener en cuenta los beneficios acumulados y no distribuidos en las entidades en las que se participa indirectamente, sino exclusivamente los generados y no distribuidos por la sociedad en la que se participa directamente y cuyas acciones se enajenan.

## **2 IRPF.- La Administración puede calificar el tipo de relación laboral que mantiene un trabajador con su empresa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 8 de junio de 2017)**

La Inspección entendió que la relación que mantenían un empleado despedido y la entidad era una relación especial de alta dirección y no una relación laboral común, por lo que la indemnización por despido debió estar plenamente sujeta a retención a cuenta del IRPF. En la reclamación económico-administrativa, la entidad alegó que la Inspección se había excedido en sus funciones al realizar un ejercicio de calificación de la relación laboral, materia que excede del ámbito fiscal. Añadía la entidad, además, que las conclusiones de la inspección no eran válidas por basarse en meros indicios.

Frente a ello, el TEAC confirma que, conforme al artículo 13 de la Ley General Tributaria, la Administración tiene la facultad de realizar este ejercicio de calificación de figuras jurídicas que a priori pertenecen a otras ramas del derecho, cuando ello sea preciso para el análisis de un hecho imponible, es decir, cuando se trate de cuestiones con relevancia tributaria y a los solos efectos tributarios.

A efectos de esta calificación, son indiferentes las formas utilizadas por las partes, siendo válida la utilización de indicios. En este caso concreto, es válido el análisis de la inspección basado en las funciones desempeñadas, las facultades y los poderes del trabajador.

Debe recordarse que recientemente la Audiencia Nacional, en sentencia de 8 de marzo de 2017, ha concluido que las indemnizaciones a altos directivos podrían estar exentas, en el importe establecido en

el Real Decreto de Alta Dirección (la sentencia es para un caso de desistimiento, pero es previsible que la conclusión sea la misma en caso de despido). En nuestro boletín de mayo comentábamos esta sentencia (<http://www.garrigues.com/doc/emags/Newsletter-Tributario-Mayo-2017/>).

## **3 IRPF.- Implicaciones de la presentación extemporánea del Modelo 720 de Declaración informativa de Bienes y Derechos situados en el Extranjero (Dirección General de Tributos. Consulta VI434-17, de 6 de junio)**

Se consulta sobre las consecuencias de la presentación extemporánea sin requerimiento previo de la Declaración informativa de Bienes y Derechos situados en el Extranjero (Modelo 720) por parte de una persona física residente en España.

Según la DGT, las consecuencias son las siguientes:

- a) Por una parte, procede imponer sanciones de tipo formal, por el mero hecho de presentar tarde la declaración. Esta sanción será de 100 euros por dato o conjunto de datos omitido referido a cada activo objeto de declaración, con un mínimo de 1.500 euros (apartado 2º de la Disposición Adicional 18ª de la LGT).
- b) Por otra parte, procede la aplicación de lo establecido en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF: imputación de una ganancia de patrimonio no justificada salvo que se acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o que los bienes o derechos se adquirieron con rentas obtenidas en períodos impositivos en los que no se tuviese la condición de contribuyente del IRPF.

A estos efectos, entiende la DGT que la renta se tendrá por declarada si el propio contribuyente, al presentar el Modelo 720, presenta simultáneamente autoliquidación del IRPF imputando voluntariamente ese incremento no justificado de patrimonio. En este caso, se evitará la sanción del 150% de la cuota derivada de la imputación de ese incremento no justificado de patrimonio. A cambio, se devengará el correspondiente recargo.

Por último, se precisa que, si bien la interpretación normativa que realiza el Centro Directivo ha sido referida al artículo 39.2 de la Ley del IRPF, la misma resulta extrapolable en relación con lo dispuesto en el artículo 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 134.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

**4 IRPF.- Una sanción administrativa no es una pérdida patrimonial a efectos del IRPF (Dirección General de Tributos. Consulta VI066-17, de 4 de mayo)**

Se plantea la posibilidad de que una sanción de tráfico pueda ser considerada como una pérdida patrimonial a efectos del IRPF.

Concluye el Centro Directivo que, aunque el abono de una sanción administrativa pudiera corresponderse con el concepto de alteración patrimonial recogido en el artículo 33.1 de la Ley, no puede obviarse que la misma es consecuencia de una infracción, lo que implica la realización de una acción u omisión voluntaria, antijurídica y tipificada por la ley.

La presencia de un elemento subjetivo en la comisión de la infracción (motivo por el que se sanciona) lleva a la DGT a concluir que el pago de la sanción se identifica con un supuesto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, por lo que no procede su cómputo como pérdida patrimonial.

**5 IRPF.- El régimen de impatriados se mantiene aunque se cambie de trabajo (Dirección General de Tributos. Consulta VI053-17, de 4 de mayo)**

Un trabajador desplazado a territorio español optó por la aplicación del régimen de impatriados. Posteriormente cesó voluntariamente en su trabajo en España, pasando a trabajar para otro empleador no vinculado al anterior.

La DGT entiende que el hecho de que el contribuyente de forma voluntaria y por circunstancias sobrevenidas, cese en la relación laboral que motivó su desplazamiento a territorio español para iniciar una nueva relación laboral con otra entidad residente

en España distinta y no vinculada con el anterior empleador, no constituye causa de exclusión del referido régimen especial.

**6 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Los dividendos reconocidos en sentencia se devengan con la firmeza de la sentencia y los intereses de demora se califican como otras rentas (Dirección General de Tributos. Consulta VI243-17, de 22 de mayo)**

Por sentencia del Tribunal Supremo se reconoció la titularidad de un residente en Panamá de participaciones en una entidad española. Paralelamente se reconoció su derecho al cobro de los dividendos aprobados y distribuidos por la entidad en los ejercicios anteriores. Tras la firmeza de la sentencia se hizo efectivo el cobro de los dividendos, que correspondían a varios ejercicios, algunos de ellos prescritos. También se percibieron intereses de demora.

Se plantea en primer lugar cuál es el régimen de imputación temporal de esos dividendos.

A estos efectos, recuerda la DGT que los dividendos se devengan, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en el momento de su exigibilidad. Como en este caso esa exigibilidad surge con la firmeza de la sentencia que reconoce el derecho a su cobro, deberán imputarse en el ejercicio en que se produzca esa firmeza. Esta obligación alcanza, por tanto, a todos los dividendos, con independencia del ejercicio del que provengan.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Panamá, los dividendos estarán sometidos a retención al tipo reducido del 10%. Para la aplicación de este tipo reducido, el perceptor debe acreditar su residencia fiscal (a efectos del Convenio) ante el pagador con el correspondiente certificado de residencia.

Finalmente, y en relación a la tributación de los intereses de demora, la DGT concluye que:

- a) Dada su finalidad indemnizatoria, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario ni tienen encaje en la definición de intereses del artículo 11 del Convenio.



- b) Tampoco pueden calificarse como ganancias patrimoniales a los efectos del artículo 13 del Convenio, dado que este precepto se refiere a ganancias patrimoniales derivadas de enajenaciones.
- c) Por lo tanto, deberán calificar como "Otras rentas" (artículo 21 del Convenio).

### **7 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Los servicios de asistencia jurídica gratuita están no sujetos a IVA (Dirección General de Tributos. Consulta VI706-17, de 30 de junio)**

Se plantea la sujeción a IVA de la prestación del servicio de asistencia jurídica gratuita en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita.

Tradicionalmente se ha venido considerando que este servicio no está sujeto a IVA, pero en resolución V0170-17, de 25 de enero, la DGT modificó su criterio en atención a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y concluyó que estaban sujetos al tipo general del 21%.

No obstante, tras la entrada en vigor de la reciente Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la referida Ley 1/1996 (a la que nos referimos en el siguiente apartado de normativa), la DGT modifica nuevamente su criterio volviendo al tradicional de no sujeción, con base en que los servicios prestados en el marco de la asistencia jurídica gratuita son servicios obligatorios que se prestan a título gratuito, teniendo las cantidades percibidas por los profesionales (por cuenta de los Colegios profesionales) naturaleza indemnizatoria.

### **8 Impuesto sobre el Valor Añadido.- La no remisión de una copia de la factura rectificativa a la Administración concursal no implica la pérdida del derecho a modificar la base imponible (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de abril de 2017)**

El acreedor de un deudor concursado modificó la base imponible de las facturas emitidas a ese deudor pero no envió las facturas rectificativas a la Administración concursal. No obstante, sí las

remitió al destinatario en plazo y se comunicó dicha circunstancia a la Administración también en plazo.

El TEAC concluye que el citado defecto formal no puede implicar la consecuencia automática de la pérdida del derecho a disminuir la base imponible. Su propia doctrina (i.e. Resolución nº 06771/2013 de 24 de noviembre de 2016) determina que el incumplimiento de requisitos formales o procedimentales no puede conllevar la pérdida de derechos materiales, salvo que dicho incumplimiento impida el ejercicio de un adecuado control administrativo. En el presente caso, en la liquidación administrativa no se justificaba si el defecto formal había impedido a la Administración ejercer ese control.

Este criterio va en línea con el ya comentado en el apartado anterior de Sentencias, en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2017, en la que, como se ha indicado, también se aboga por dar prioridad al derecho material frente a los requisitos formales

### **9 Procedimiento de recaudación.- Una sentencia firme condenando por delito fiscal es título ejecutivo para el apremio de las cantidades adeudadas por responsabilidad civil (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 29 de junio de 2017)**

Un Juzgado de Ejecuciones Penales de Madrid ordenó a la AEAT la exacción por vía de apremio de una deuda en concepto de responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública cometido por un contribuyente. En cumplimiento del anterior mandato, la Administración tributaria dictó una diligencia de embargo para el cobro de la referida deuda. Disconforme con la citada diligencia, el contribuyente interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que fue estimada porque antes del embargo no se había notificado requerimiento de pago ni providencia de apremio al contribuyente.

En el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el TEAC contradice la conclusión del TEAR de Madrid y concluye que para la exacción por vía de apremio de las cantidades adeudadas por responsabilidad civil derivadas de la

comisión de un delito contra la Hacienda Pública no es preciso requerimiento de pago ni providencia de apremio notificados al contribuyente, puesto que la sentencia firme por delito contra la Hacienda Pública es ya título ejecutivo a estos efectos.

## 03

### NORMATIVA

#### 1 Se publica el Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Méjico

Con fecha 7 de julio de 2017 se publicó en el BOE el Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición celebrado entre ambos países con fecha 24 de julio de 1992.

El objetivo de la renegociación del Convenio fue adaptarlo a determinados cambios experimentados por el Modelo de Convenio de la OCDE y a la realidad económica y normativa de ambos países, así como implantar una serie de medidas propuestas en el Plan de Acción BEPS. Entre dichas medidas destaca la inclusión en el Protocolo de una cláusula de propósito principal ("Principal Purpose Test"), en virtud de la cual el Convenio no resultará de aplicación en aquellos casos en los que uno de los objetivos principales de una estructura o transacción sea beneficiarse del tratamiento fiscal favorable que otorgue el Convenio.

Entre las modificaciones incorporadas en el Protocolo cabe destacar las siguientes:

- Se establece una exención de tributación sobre dividendos en el Estado de la fuente cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad residente en el otro Estado y posea directamente, al menos, el 10% del capital social de la entidad pagadora de los dividendos.

- Se reducen los tipos impositivos en el caso de pago de intereses. Así, se sitúan en el 4,9% cuando sean pagados a bancos (anteriormente 10%) y en el 10% en los demás casos (anteriormente 15%).
- Se reduce el tipo impositivo para ganancias de capital por venta de acciones quedando en el 10% sobre la ganancia gravable (antes el 25%).

En relación con la transmisión de participaciones en entidades con inmuebles, se sustituye la referencia a que estén constituidas (directa o indirectamente) "principalmente" por inmuebles o derechos relacionados con los mismos, por una regla objetiva: que el valor de la entidad proceda "en más de un 50 por ciento", directa o indirectamente de inmuebles.

- Se establece una nueva cláusula de reestructuración para los supuestos de intercambios acción por acción, sujeta a determinados requisitos de tenencia y con mantenimiento del coste fiscal original.
- Se prevé la existencia de un establecimiento permanente cuando un residente del otro Estado lleve a cabo actividades de exploración, producción, refinación, procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento o comercialización de hidrocarburos por un periodo superior a 30 días en cualquier periodo de doce meses.

El Protocolo entrará en vigor el 27 de septiembre de 2017 y sus disposiciones surtirán efecto:

- En relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas desde la fecha, inclusive, de entrada en vigor del Protocolo.
- En relación con los impuestos calculados por referencia a un ejercicio fiscal, para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha, inclusive, en la que el Protocolo entre en vigor.
- En todos los restantes casos, desde la fecha, inclusive, en la que el Protocolo entre en vigor.

## 2 Modelos de poderes inscribibles en el Registro Electrónico de Apoderamientos

En el BOE de 4 de julio de 2017 se ha publicado la Orden HFP/633/2017, de 28 de junio, por la que se aprueban los modelos de poderes inscribibles en el Registro Electrónico de Apoderamientos de la Administración General del Estado y en el registro electrónico de apoderamientos de las Entidades Locales y se establecen los sistemas de firma válidos para realizar los apoderamientos apud acta a través de medios electrónicos.

En concreto, los modelos de poderes inscribibles son los siguientes:

- a) Modelo 1: Poder general para que el apoderado pueda actuar en nombre del poderdante en cualquier actuación administrativa y ante cualquier Administración.
- b) Modelo 2: Poder para que el apoderado pueda actuar en nombre del poderdante en cualquier actuación administrativa ante una Administración, Entidad u Organismo concreto.
- c) Modelo 3: Poder para que el apoderado pueda actuar en nombre del poderdante únicamente para la realización de determinados trámites especificados en el poder.
- d) Modelo 4: Modelo de revocación de poder otorgado.

La Orden entrará en vigor el 2 de enero de 2018.

## 3 Reforma del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en relación con la cobertura del riesgo de crédito de entidades financieras

Con fecha 1 de julio de 2017 se publicó el Real Decreto 683/2017, de 30 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Esta modificación se realiza para adaptar la normativa fiscal sobre los deterioros de créditos por insolvencias en las entidades financieras (contenido en los artículos 8 y 9 del RIS) a las modificaciones

introducidas por la Circular del Banco de España 4/2016, de 27 de abril, en cuanto al tratamiento contable de las coberturas por riesgos de crédito de entidades financieras.

Las principales novedades (con efectos desde el 1 de enero de 2016), son las siguientes:

- a) Se añade expresamente que la regulación aplica a las dotaciones por activos inmobiliarios que realicen las sociedades para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012 (independientemente del grado de participación de las entidades de crédito en las mismas), así como a otras entidades del grupo mercantil de la entidad de crédito, si bien exclusivamente a los efectos del apartado 4 del artículo 9 del RIS sobre la deducibilidad de dotaciones derivadas de los deterioros de determinados activos inmobiliarios.
- b) En relación con la deducibilidad fiscal de las coberturas específicas de riesgo de crédito, se establece lo siguiente:
  - Las coberturas de las entidades que han desarrollado metodologías internas para la estimación de coberturas, serán deducibles en la medida en que la estimación se haga de forma individualizada.
  - Si se realizan estimaciones colectivas, únicamente serán deducibles hasta el importe total agregado que resulte de aplicar los porcentajes de coberturas estimados por el Banco de España. Este último criterio será el aplicable también para entidades que no han desarrollado esas metodologías internas.

En el tratamiento de la cobertura del “riesgo-país” no ha habido variaciones, por lo que seguirán siendo deducibles las dotaciones en la medida en que no excedan del importe de las coberturas mínimas previstas en el anejo IX de la Circular 4/2004 para cubrir este tipo de riesgos.



c) Se mantienen en general las reglas de no deducibilidad de las coberturas reguladas en el artículo 9.2 del RIS, aunque con algunas precisiones en las relativas a créditos adeudados por entidades públicas, por personas o entidades vinculadas y por partidos políticos, sindicatos y determinadas entidades. Además se incluyen nuevas referencias a créditos en los que no existe riesgo aparente.

d) En cuanto a las coberturas genéricas por riesgo normal y riesgo normal en vigilancia especial se establece su deducibilidad con el límite del 1% sobre la variación positiva global del importe de los riesgos que deban ser objeto de cobertura genérica.

e) Se añade un apartado específico en relación con dotaciones por deterioro de activos adjudicados y recibidos en pago de deudas.

Finalmente, se regula un régimen transitorio en relación con (i) los riesgos de crédito de entidades financieras generados con anterioridad al 1 de enero de 2016, (ii) el deterioro de instrumentos de deuda de los fondos de titulización y (iii) el riesgo de crédito en establecimientos financieros de crédito.

#### **4 Tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2017, a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros**

Como es habitual, se ha publicado en el BOE (27 de junio de 2017) la Resolución de 26 de junio de 2017, de la Secretaria General del Tesoro y Política Financiera, donde se indican los tipos de referencia que resultan para el tercer trimestre natural de 2017, que son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 0,017 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete: 0,172 por 100.

- Activos con plazo de diez años: 1,116 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 1,540 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 2,366 por 100.

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

#### **5 Recibos del IAE del ejercicio 2017. Modificación del plazo de ingreso en periodo voluntario**

Con fecha 26 de junio de 2017 se ha publicado en el BOE la Resolución de 19 de junio de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2017 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

El plazo se fija entre el 15 de septiembre y el 20 de noviembre de 2017, ambos inclusive..

#### **6 Asistencia jurídica gratuita e IVA**

Se ha publicado en el BOE de 22 de junio de 2017 la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita.

Mediante dicha modificación se remarca el carácter indemnizatorio de las cantidades percibidas por los operadores jurídicos en el marco de la asistencia jurídica gratuita obligatoria lo que supone, en definitiva, la no sujeción al IVA de estos servicios.

La Ley prevé su entrada en vigor con efectos desde el 1 de enero de 2017, por lo que afecta a los servicios prestados desde comienzos de este año.

## 1 La OCDE publica la versión 2017 de las Directrices de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales

La OCDE ha publicado la versión 2017 de las Directrices de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales.

Esta versión de las Directrices supone, seguramente, la revisión más importante de todas las que se han llevado a cabo hasta ahora desde su aprobación por el Consejo de la OCDE en su versión original en 1995.

La nueva edición incorpora importantes cambios derivados de las revisiones llevadas a cabo en 2016 para reflejar las modificaciones y aclaraciones acordadas en los informes de 2015 sobre las acciones 8 a 10 y 13 de BEPS.

También incluye la guía revisada sobre puertos seguros (safe harbours) aprobada en 2013, que reconoce que determinados puertos seguros diseñados adecuadamente pueden ayudar a reducir algunas cargas derivadas del cumplimiento de obligaciones formales y proporcionar a los contribuyentes una mayor certeza.

Finalmente, esta nueva versión de las Directrices también contiene algunos cambios para reforzar su coherencia interna, alineando aquellos párrafos o capítulos que no se han modificado con las modificaciones introducidas.

## 2 Proyectos de modificación de diversos Reglamentos y otros Reales Decretos

El Ministerio de Hacienda y Función Pública ha sometido a trámite de información pública varios Proyectos de Reales Decretos:

- a) El 7 de julio de 2017, el Proyecto de Real Decreto, por el que se pretenden modificar el Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007), el Reglamento del Impuesto

sobre Sociedades (Real Decreto 634/2015) y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991).

- b) El mismo 7 de julio de 2017, el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican:

a. El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992).

b. El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto 828/1995).

c. El Reglamento de los Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995).

d. El Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (Real Decreto 1042/2013).

e. El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Real Decreto 1619/2012).

f. El Real Decreto 3485/2000 sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento General de Vehículos.

g. El Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba 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

- c) Anteriormente, el 30 de junio de 2017, se publicaron cuatro Proyectos de Real Decreto por los que se modifican (i) el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004), (ii) el Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005), (iii) el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) y (iv) 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 (Real Decreto 1065/2007). En el Proyecto que modifica este último Reglamento se prevé también modificar (v) el Real Decreto por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (Real Decreto 1676/2009).

La publicación de estos proyectos se comentó en nuestras Alertas Tributarios 4-2017 y 5-2017 (en este

caso en relación con las modificaciones en materia de IVA y facturación), cuyos link adjuntamos:

[http://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/proyectos-de-modificacion-de-los-reglamentos-del-irpf-impuesto-sobre-sociedades-impuesto](http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/proyectos-de-modificacion-de-los-reglamentos-del-irpf-impuesto-sobre-sociedades-impuesto)

[http://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/proyecto-de-modificacion-del-reglamento-del-iva-y-del-reglamento-de-facturacion-audiencia-e](http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/proyecto-de-modificacion-del-reglamento-del-iva-y-del-reglamento-de-facturacion-audiencia-e)



## MÁS INFORMACIÓN: DEPARTAMENTO TRIBUTARIO

Síguenos:



# GARRIGUES

Esta 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