

DESTACADOS

Sentencias

- Impuesto sobre Sociedades.- Es contraria a la Directiva matriz-filial una normativa que limita la deducción de intereses de préstamos no vinculados a la financiación de participaciones, hasta un importe equivalente al de los dividendos percibidos de filiales
- Impuesto sobre Sociedades.- No se computa el coste de los envases en la deducción por gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

Resoluciones y consultas

- Impuesto sobre Sociedades.- El beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias se mantiene tras operaciones de fusión y escisión

Normativa

**OTRAS
PUBLICACIONES**

**AGENDA
GARRIGUES**

BLOG

accede a nuestro
BLOG

SÍGUENOS



**RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO A
RAÍZ DE LA STJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

ÍNDICE

2

1. Sentencias

- 1** Cláusulas antiabuso.- Una presunción general de fraude no puede justificar una medida contraria al ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el TFUE (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de octubre de 2017, asunto C-106/16) **6**
- 2** Impuesto sobre Sociedades.- Es contraria a la Directiva matriz-filial una normativa que limita la deducción de intereses de préstamos no vinculados a la financiación de participaciones, hasta un importe equivalente al de los dividendos percibidos de filiales (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de octubre de 2017, asunto C-39/16) **6**
- 3** Impuesto sobre Sociedades.- No se computa el coste de los envases en la deducción por gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de octubre de 2017) **6**
- 4** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Responsabilidad patrimonial del Estado a raíz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Tribunal Supremo. Sentencias de 17 de octubre, de 23 de octubre y de 24 de octubre de 2017) **7**
- 5** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- El parentesco por afinidad no se extingue cuando desaparece el vínculo consanguíneo por fallecimiento (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de septiembre de 2017) **7**
- 6** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Un informe de un Economista y Auditor de cuentas es válido para desvirtuar la presunción legal sobre cómo valorar el ajuar doméstico (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 31 de mayo de 2017) **7**
- 7** Procedimiento tributario.- Sobre los límites a la apreciación de oficio de la prescripción (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de octubre de 2017) **8**
- 8** Procedimiento tributario.- Sobre la reanudación formal del procedimiento una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones (Tribunal Supremo. Sentencia de 1 de septiembre de 2017) **8**
- 9** Procedimiento Tributario.- Si no se presentan documentos por una deficiente notificación de la Administración pueden presentarse después en vía de recurso (Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de julio de 2017) **8**

2. Resoluciones y consultas

- 1** Impuesto sobre Sociedades.- Aunque la comprobación de valor de operaciones vinculadas debe tramitarse de forma separada, no cabe anular un acta que no cumpla este requisito legal (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de octubre de 2017) **9**
- 2** Impuesto sobre Sociedades.- El beneficio fiscal de la Reserva para Inversiones en Canarias se mantiene tras operaciones de fusión y escisión (Dirección General de Tributos. Consulta V1836-17, de 12 de Julio) **9**

3 IRPF.- Tributación de un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre una vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V2079-17, de 3 de agosto de 2017)	10
4 IRPF.- El contribuyente puede elegir a qué rendimiento irregular aplicar la reducción del 30% (Dirección General de Tributos. Consultas V2070-17, de 2 de agosto, y V2081-17, de 3 de agosto)	10
5 ITPyAJD.- La escritura de tasación a efectos de subasta no es susceptible de evaluación a efectos de AJD (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 de octubre de 2017)	11
6 ITPyAJD.- Para calcular cuánto representan los inmuebles en el total del activo a efectos del artículo 108 de la LMV, no es necesario que la AEAT valore todos los bienes que integran el activo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 de octubre de 2017)	111
7 Procedimientos tributarios.- La ejecución de una resolución parcialmente estimatoria con retroacción de actuaciones para que el responsable se acoja a la reducción no reabre el procedimiento de declaración de responsabilidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 26 de octubre de 2017)	11
8 Procedimientos tributarios.- La liquidación provisional dictada como consecuencia de una solicitud de devolución de ingresos indebidos puede tener efectos preclusivos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2017)	12
9 Procedimientos tributarios.- Si se anula la liquidación por motivos formales, puede tramitarse un segundo procedimiento sancionador (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de octubre de 2017)	12
10 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Las rentas percibidas por una sucursal recibirán el tratamiento tributario previsto en el Convenio entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia de la casa central (Dirección General de Tributos. Consulta V2137-17, de 18 de agosto).	13
3. Normativa	13
1 Se modifica el modelo 190 y los plazos de presentación de los modelos 171, 184, 345 y 347	13
2 Medidas fiscales contenidas en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público	13
3 Modificaciones fiscales de la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo	14
4 Se aprueba la Directiva de la UE relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales	14



NEWSLETTER TRIBUTARIO

Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la normativa española impedían hasta hace unos años, entre otros supuestos, que la normativa de las Comunidades Autónomas (más favorable a la estatal en algunos casos) se aplicara a sujetos pasivos no residentes en España aunque el causante lo fuera en este territorio. El TJUE concluyó que esta norma era contraria a la libertad de circulación de capitales en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014, en el asunto C-127/12. En aplicación de esta sentencia se modificaron los referidos puntos de conexión de nuestro ordenamiento, pero solo para casos en que los sujetos pasivos residan en la UE o en el Espacio Económico Europeo.

En este boletín comentamos las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre, de 23 de octubre y de 24 de octubre de 2017, en las que se analizan los casos de liquidaciones que, cuando se publicó la referida sentencia del TJUE, ya eran firmes.

El Tribunal Supremo concluye que en estos casos procede que se devuelvan los impuestos pagados en exceso por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, con base en los siguientes extremos:

- a) Vulneración suficientemente caracterizada del Derecho de la UE: existía doctrina del TJUE clara y reiterada, dictada en casos similares, que la Administración debía conocer y que impedía mantener la normativa estatal del Impuesto contraria al Derecho de la UE.
- b) Relación de causalidad: la causa directa del daño cuya indemnización se reclama es la diferencia de trato provocada por la aplicación de los criterios de conexión establecidos por la norma estatal declarada contraria al Derecho de la UE.

Y todo ello, con independencia de la firmeza de las liquidaciones tributarias. Afirma el Tribunal Supremo en este sentido que ni la prescripción del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos ni la firmeza de las liquidaciones impiden la reclamación de responsabilidad patrimonial, siendo distintas las pretensiones ejercitadas en cada caso.

Por otra parte, el Alto Tribunal excluye que exista culpa concurrente de las Comunidades Autónomas, al ser una norma estatal (la que determina los puntos de conexión en el Impuesto) la causante del daño.

1 CLÁUSULAS ANTIABUSO.- UNA PRESUNCIÓN GENERAL DE FRAUDE NO PUEDE JUSTIFICAR UNA MEDIDA CONTRARIA AL EJERCICIO DE UNA LIBERTAD FUNDAMENTAL GARANTIZADA POR EL TFUE (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 25 DE OCTUBRE DE 2017, ASUNTO C-106/16)

Conforme a la normativa polaca, la cancelación de la inscripción de una sociedad polaca en el Registro mercantil (cuando esa sociedad traslada su domicilio a otro Estado miembro sobre la base de un acuerdo social que prevé la continuidad de la personalidad jurídica que se adquirió en Polonia) exige la disolución de la sociedad.

El Gobierno polaco justifica esta restricción a la libertad de establecimiento por razones imperiosas de interés general y, en concreto, por la lucha contra prácticas abusivas.

El TJUE, sin embargo, señala que no es en sí mismo constitutivo de abuso el hecho de establecer el domicilio, social o real, de una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro con el fin de obtener la aplicación de una legislación más ventajosa. Por lo tanto, el mero hecho de que una sociedad traslade su domicilio de un Estado miembro a otro no puede fundamentar una presunción general de fraude ni servir de justificación a una medida contraria al ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el TFUE.

2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- ES CONTRARIA A LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL UNA NORMATIVA QUE LIMITA LA DEDUCCIÓN DE INTERESES DE PRÉSTAMOS NO VINCULADOS A LA FINANCIACIÓN DE PARTICIPACIONES, HASTA UN IMPORTE EQUIVALENTE AL DE LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS DE FILIALES (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 26 DE OCTUBRE DE 2017, ASUNTO C-39/16)

La normativa fiscal belga establece que una sociedad matriz no puede deducir los intereses pagados por su

financiación hasta un importe equivalente al de los dividendos percibidos de sus sociedades filiales, aun cuando esos intereses no estén vinculados a la financiación de las participaciones.

El apartado 2 del artículo 4 de la Directiva matriz-filial dispone que *“todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz”*. Por su parte, el apartado 1 del citado artículo dispone que, cuando una sociedad matriz reciba beneficios distribuidos por una sociedad filial, el Estado de la sociedad matriz (i) se abstendrá de gravar dichos beneficios o (ii) autorizará a dicha sociedad matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios y, en su caso, la cuantía de la retención en origen.

En este contexto, se planteó una cuestión prejudicial al TJUE para que se pronunciara acerca de si una normativa fiscal como la belga descrita es contraria a la Directiva-matriz filial. El TJUE concluye en sentido afirmativo sobre la base de las siguientes consideraciones:

- a) El referido artículo 4.2 de la Directiva matriz-filial está formulado de manera clara e inequívoca, en el sentido de que únicamente permite que un Estado miembro excluya la deducibilidad fiscal de «los gastos que se refieren a la participación» de una sociedad matriz en el capital de una sociedad filial.
- b) Esa regla privaría de efecto útil a la que figura en el artículo 4.1 si se interpretara en el sentido de que permite a los Estados miembros oponerse a la deducción de todos los gastos de intereses por préstamos hasta el importe correspondiente a los dividendos (exentos) percibidos de una filial, aunque no estén vinculados a la financiación de las participaciones de las que deriven esos dividendos.

3 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- NO SE COMPUTA EL COSTE DE LOS ENVASES EN LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD DE PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL

INTERÉS PÚBLICO (AUDIENCIA NACIONAL. SENTENCIA DE 18 DE OCTUBRE DE 2017)

Se plantea qué debe entenderse por “gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público” a los efectos de calcular la deducción en el Impuesto sobre Sociedades recogida en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 en el supuesto de envases y embalajes en los que figura el logotipo del acontecimiento.

La Audiencia Nacional cambia su criterio y adopta el establecido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de julio de 2017, de acuerdo con el cual, dentro del soporte publicitario, hay que diferenciar (i) la parte del mismo que cumple una función estrictamente publicitaria, (ii) de aquella que tiene otras funciones distintas, de manera que solo los costes de la primera pueden formar parte de la base de la deducción.

Dicha Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio fue objeto de comentario en nuestro Newsletter Tributario de Septiembre de 2017.

4 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.- RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO A RAÍZ DE LA STJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014 (TRIBUNAL SUPREMO. SENTENCIAS DE 17 DE OCTUBRE, DE 23 DE OCTUBRE Y DE 24 DE OCTUBRE DE 2017)

Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la normativa española impedían hasta hace unos años, entre otros casos, que la normativa de las Comunidades Autónomas se aplicara a sujetos pasivos no residentes en España aunque el causante lo fuera en este territorio.

Tras la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y la modificación de la normativa española se negó la devolución de los impuestos pagados en exceso cuando las correspondientes liquidaciones eran firmes.

El Tribunal Supremo concluye que procede esa devolución porque en este caso existe responsabilidad patrimonial del Estado dado que, entre otras

razones, cuando se emitió la referida sentencia del TJUE existía doctrina del TJUE clara y reiterada para casos similares, que la Administración debía conocer y que impedía mantener la normativa estatal del Impuesto contraria al Derecho de la UE.

5 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.- EL PARENTESCO POR AFINIDAD NO SE EXTINGUE CUANDO DESAPARECE EL VÍNCULO CONSANGUÍNEO POR FALLECIMIENTO (TRIBUNAL SUPREMO. SENTENCIA DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

El causante dejó su herencia al sobrino de su cónyuge, que había fallecido años antes que el causante. Por este motivo, la Administración entendió que, en el momento del fallecimiento del causante, su sobrino político ya no podía ser incluido en el Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado), dado que el vínculo por afinidad ya no existía en ese momento.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que el parentesco por afinidad no requiere la subsistencia del vínculo matrimonial o consanguíneo por lo que, en caso de fallecimiento del pariente consanguíneo (en este caso, el cónyuge del causante), no se extingue el parentesco por afinidad.

6 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.- UN INFORME DE UN ECONOMISTA Y AUDITOR DE CUENTAS ES VÁLIDO PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN LEGAL SOBRE CÓMO VALORAR EL AJUAR DOMÉSTICO (TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA. SENTENCIA DE 31 DE MAYO DE 2017)

La normativa reguladora del Impuesto presume que el ajuar doméstico debe valorarse en el 3% del importe del caudal relicto del causante. En el caso enjuiciado, el contribuyente presentó junto a su liquidación un informe pericial elaborado por un Economista y Auditor de Cuentas en el que se describían y valoraban los bienes que conformaban el ajuar doméstico, resultando un valor inferior a ese 3%.

La Administración no admitió la prueba aportada por el contribuyente aduciendo que el perito no tenía cualificación suficiente para realizar el peritaje.

Frente a ello, el TSJ de la Comunidad Valenciana (al igual que ya lo hizo el TSJ del Principado de Asturias en su Sentencia de 6 de febrero de 2017) concluye que el contribuyente puede desvirtuar la presunción legal con un informe pericial, añadiendo que la valoración efectuada por un Economista y Auditor de Cuentas es perfectamente válida en tanto que este ostenta cualificación suficiente para emitir una prueba pericial de estas características.

7 **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- SOBRE LOS LÍMITES A LA APRECIACIÓN DE OFICIO DE LA PRESCRIPCIÓN (TRIBUNAL SUPREMO. SENTENCIA DE 18 DE OCTUBRE DE 2017)**

Se analiza el caso de un contribuyente que, en el marco de un incidente de ejecución formulado contra el acuerdo de ejecución de una resolución del TEAC, plantea por primera vez la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación. La Sentencia de instancia desestima su pretensión al entender que el contribuyente podría haber planteado esta cuestión (i) bien en la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación y sanción inicialmente dictadas, (ii) bien posteriormente en el recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAC.

Ante el Tribunal Supremo se plantea si la Sentencia de instancia debería haber apreciado la prescripción, al tratarse esta de una cuestión de orden público que debe apreciarse de oficio aunque el contribuyente no la alegue.

El Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación y precisa que existen límites en el alcance de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, afirmando que una extensión excesiva, además de constituir un abuso de derecho, vulneraría el derecho de defensa que también asiste a la Administración. El Alto Tribunal aclara que la prescripción no se aplica de oficio cuando para ello sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar, previamente al análisis de la pres-

cripción, normas, figuras jurídicas o institutos cuya aplicación no fue cuestionada en el momento oportuno.

8 **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- SOBRE LA REANUDACIÓN FORMAL DEL PROCEDIMIENTO UNA VEZ SUPERADO EL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES (TRIBUNAL SUPREMO. SENTENCIA DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2017)**

En un procedimiento de inspección se superó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. No obstante, se reanudaron las actuaciones sin comunicar expresamente esa reanudación; formalmente, por tanto, lo único que se hizo es emitir una diligencia “común” en el curso del procedimiento.

Conforme a la Ley General Tributaria, cuando en una inspección se excede el plazo máximo de duración del procedimiento, no se considera interrumpida la prescripción salvo que se produzca la “reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado”.

El Tribunal Supremo confirma en esta Sentencia su reiterada jurisprudencia en la que precisa que, para tener virtualidad interruptora de la prescripción, dicha reanudación formal debe comunicarse mediante una notificación al obligado tributario en la que (i) se exponga que, al haber transcurrido el plazo máximo legal de duración del procedimiento, se procede a la reanudación del mismo, y (ii) se le informe de los conceptos y periodos a los que afectan las actuaciones que se reanudan. Por este motivo, en el caso analizado en esta Sentencia se confirmó la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de uno de los ejercicios objeto de comprobación.

9 **PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- SI NO SE PRESENTAN DOCUMENTOS POR UNA DEFICIENTE NOTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN PUEDEN PRESENTARSE DESPUÉS EN VÍA DE RECURSO (AUDIENCIA NACIONAL. SENTENCIA DE 18 DE JULIO DE 2017)**

La Administración rechazó la devolución de unas cuotas de IVA soportadas por el contribuyente. En

el posterior recurso reposición el sujeto aportó documentación acreditativa de la deducibilidad de dichas cuotas. El recurso fue desestimado porque los documentos habían sido aportados después del procedimiento de inspección.

El contribuyente alegó entonces indefensión sobre la base de que la aportación tardía de la documentación se había debido a la notificación defectuosa de los requerimientos de información por parte de la Inspección. En concreto, la Inspección había notificado esos requerimientos utilizando unas veces el sistema obligatorio de notificación electrónica y otras el sistema de notificación a través de agente tributario.

La Audiencia Nacional concluye que esa actuación de la Administración generó indefensión e inseguridad jurídica al administrado y ordena la retroacción de las actuaciones al procedimiento de inspección a fin de que la Inspección se pronuncie nuevamente teniendo en cuenta la documentación aportada por el contribuyente.

2 Resoluciones y consultas

1 **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- AUNQUE LA COMPROBACIÓN DE VALOR DE OPERACIONES VINCULADAS DEBE TRAMITARSE DE FORMA SEPARADA, NO CABE ANULAR UN ACTA QUE NO CUMPLA ESTE REQUISITO LEGAL (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 5 DE OCTUBRE DE 2017)**

Tras un procedimiento de inspección se incoó un acta en concepto de Impuesto sobre Sociedades en la que se proponían ajustes en la base imponible en concepto de precios de transferencia y, al mismo tiempo, otros derivados del cuestionamiento de la deducibilidad de ciertos gastos, vulnerando lo establecido en el Reglamento del Impuesto. El contribuyente solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de la posterior liquidación que confirmaba el acta.

El TEAC afirma que estamos ante una mera formalidad que no produce un incumplimiento absoluto del procedimiento, por lo que no cabe considerar que la liquidación es nula de pleno derecho. En este sentido, subraya el Tribunal que no ha habido indefensión, porque el contribuyente pudo haber alegado este defecto procedimental en el trámite de puesta de manifiesto del expediente o en las alegaciones al acta, lo que no hizo sino hasta que se emitió la liquidación confirmatoria del acta.

2 **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- EL BENEFICIO FISCAL DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS SE MANTIENE TRAS OPERACIONES DE FUSIÓN Y ESCISIÓN (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V1836-17, DE 12 DE JULIO)**

La entidad A participa directamente en la entidad B e indirectamente en la entidad C. Las entidades B y C son titulares de dos y cuatro establecimientos hoteleros radicados en las Islas Canarias respectivamente. Ambas sociedades (B y C) han dotado cantidades destinadas a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Se está valorando fusionar las entidades B y C (siendo B la entidad absorbente) para, a continuación, escindir la sociedad resultante de la fusión en tantas sociedades (seis) como establecimientos hoteleros tiene bajo su control. Posteriormente se realizaría una escisión total de A, segregando la totalidad del patrimonio social de A a favor de las seis sociedades resultantes de la escisión anterior.

La motivación de estas operaciones es, en último término, separar los establecimientos hoteleros en función de sus características y planes estratégicos, separar los riesgos empresariales asociados a los distintos activos y preparar la futura sucesión hereditaria (habida cuenta de la existencia de criterios de gestión diferenciados entre los sucesores del socio de A), facilitando la supervivencia y continuidad del grupo empresarial.

Se plantea:

- a) Si las operaciones de fusión y escisión pueden acogerse al régimen de neutralidad.

- b) Si como consecuencia de dichas operaciones, los derechos y obligaciones derivados de la RIC se traspasan a las entidades adquirentes, sin que queden afectadas las obligaciones relacionadas con el cumplimiento de los requisitos formales y de mantenimiento asociados a dicho beneficio fiscal.

La DGT concluye que:

- a) Las operaciones descritas (fusión de B y C y escisión de la entidad resultante de esa fusión y posteriormente de la entidad A) pueden acogerse al régimen de neutralidad; en el caso de las escisiones, debe cumplirse el requisito de proporcionalidad en el reparto a los socios de los valores representativos de las sociedades escindidas.

- b) En lo que respecta a la RIC:

a. Con la fusión entre B y C, B se subrogará en los derechos y obligaciones derivados de la RIC que tenía C.

b. Las sociedades beneficiarias de la escisión de la entidad resultante de la fusión de B y C se subrogarán también en esos mismos derechos y obligaciones relacionados con la RIC.

c. Esas sociedades beneficiarias de la escisión deberán cumplir con las obligaciones vinculadas a la RIC por el tiempo que reste para dar por cumplidas esas obligaciones.

10

3

IRPF.- TRIBUTACIÓN DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA SOBRE UNA VIVIENDA

(DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2079-17, DE 3 DE AGOSTO DE 2017)

Se analiza el tratamiento a efectos de IRPF de un contrato de arrendamiento con opción a compra sobre una vivienda en el que el arrendador no desarrolla una actividad económica.

La DGT señala que la formalización de un contrato de arrendamiento con opción a compra puede dar

lugar a dos alteraciones patrimoniales diferenciadas para la arrendadora/concedente:

a) La concesión de la opción de compra produce en el concedente una ganancia patrimonial que se pone de manifiesto en el momento de la concesión por el valor efectivamente percibido por la opción. Al no derivar de una transmisión, la ganancia patrimonial se calificará como renta general y se imputará en el período impositivo en el que se formalice el derecho de opción de compra sobre la vivienda.

b) Si posteriormente se ejercita la opción de compra, la transmisión del inmueble ocasionará una nueva alteración patrimonial. En este caso, la cuantía recibida previamente por el arrendador en concepto de opción de compra sobre dicho inmueble, así como las cantidades satisfechas por el arrendamiento del citado inmueble hasta el ejercicio de opción de compra se descontarán, si así se tuviera pactado, del precio total convenido por la transmisión de dicha vivienda, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que derive de la citada transmisión

En relación a este último punto, recogimos en nuestro Boletín del mes de octubre de 2017 la consulta de 18 de julio de 2018 (V1895-17), en la que se analizaba la tributación de la venta de un bien inmueble que había sido previamente arrendado, con un contrato en el que se incluía una cláusula de descuento del previo de venta de las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento. En ese caso, el Centro Directivo señaló que a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión, los descuentos pactados entre las partes no podían minorar el valor de transmisión.

4

IRPF.- EL CONTRIBUYENTE PUEDE ELEGIR A QUÉ RENDIMIENTO IRREGULAR APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 30%

(DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTAS V2070-17, DE 2 DE AGOSTO, Y V2081-17, DE 3 DE AGOSTO)

La Ley del IRPF establece que los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a

dos años pueden beneficiarse de una reducción del 30% salvo cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.

La DGT concluye en esta consulta que el contribuyente puede elegir, ante varios rendimientos generados en más de dos años a lo largo de cinco períodos impositivos, a qué rendimiento aplicar la reducción.

Además, recuerda que el Modelo 145 permite al contribuyente informar a su pagador si, en el plazo comprendido en los 5 períodos impositivos anteriores al ejercicio en que perciba un rendimiento generado en más de dos años, ha percibido rendimientos del mismo tipo a los que se le dio el tratamiento de renta irregular al practicar la correspondiente retención y, sin embargo, posteriormente, el contribuyente no aplicó ese tratamiento en su autoliquidación de IRPF.

5 ITPYAJD.- LA ESCRITURA DE TASACIÓN A EFECTOS DE SUBASTA NO ES SUSCEPTIBLE DE EVALUACIÓN A EFECTOS DE AJD (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 10 DE OCTUBRE DE 2017)

Se analiza si procede tributar a efectos de AJD por los documentos notariales en los que se documenta un acuerdo de tasación a efectos de una subasta. Siguiendo el criterio sentado en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de abril de 2014 y en su propia Resolución de 12 de mayo de 2009, el TEAC concluye que la escritura de tasación a efectos de subasta no está sujeta a AJD, sobre la base de los siguientes argumentos:

- Ese documento no incorpora un acto constitutivo de un negocio jurídico sino una declaración de voluntad relativa a un acto ya inscrito y que, por tanto, ya tributó en su constitución.
- La tasación a efectos de subasta no produce ningún efecto en la hipoteca inscrita. Así, independientemente del valor en el que se tase la finca a efectos de la subasta, esta seguirá

respondiendo de la misma cifra de responsabilidad asignada.

- No toda mención a una cifra o valor en el documento implica que este adquiera la condición de "valuable" a efectos del Impuesto.

6 ITPYAJD.- PARA CALCULAR CUÁNTO REPRESENTAN LOS INMUEBLES EN EL TOTAL DEL ACTIVO A EFECTOS DEL ARTÍCULO 108 DE LA LMV, NO ES NECESARIO QUE LA AEAT VALORE TODOS LOS BIENES QUE INTEGRAN EL ACTIVO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 10 DE OCTUBRE DE 2017)

La Administración analizó si una determinada transmisión de valores debía tributar en concepto de ITP y AJD por aplicación de lo establecido en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV). Para ello, sustituyó los valores contables de algunos inmuebles por su valor real pero no hizo lo mismo ni con todos los inmuebles ni con el resto del activo.

El TEAC concluye que el organismo tributario a cargo de la comprobación puede tramitar únicamente expedientes específicos de tasación o valoración para aquellos bienes inmuebles cuyos valores contables le ofrezcan serias dudas sobre su correspondencia con el valor real.

7 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- LA EJECUCIÓN DE UNA RESOLUCIÓN PARCIALMENTE ESTIMATORIA CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES PARA QUE EL RESPONSABLE SE ACOJA A LA REDUCCIÓN NO REABRE EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 2017)

Un contribuyente fue declarado responsable subsidiario de las deudas de una entidad. No estando conforme con la declaración de responsabilidad, interpuso reclamación ante el TEAR de Castilla-La Mancha, que fue estimada en parte. En concreto, el TEAR admitió que debían retrotraerse las actuacio-

nes para que le fuese concedida al sujeto la posibilidad de reducir las sanciones conforme a lo establecido en el artículo 188 de la LGT (reducciones por conformidad con la liquidación -30%- y por ingreso de la sanción en plazo sin formular recurso o reclamación -25% adicional-).

En ejecución de la referida Resolución, la AEAT notificó, de nuevo, el acuerdo de declaración de responsabilidad, reconociendo la aplicación de la referida reducción del 25% y concediendo nuevo plazo de ingreso.

En el posterior incidente de ejecución, el TEAR de Castilla-La Mancha anuló ese nuevo acuerdo por caducidad, declarando además prescrito el derecho de la AEAT a exigir el pago de la deuda. En recurso de alzada para la unificación de criterio formulada por la AEAT ante el TEAC, este Tribunal concluye:

- (i) Que en los procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad, como es el caso del procedimiento de recaudación, si una resolución o sentencia ordena la retroacción de actuaciones por defectos formales, no se otorga a la administración un plazo adicional de seis meses para finalizarlo.
- (ii) Que la ejecución de una resolución que estima en parte una reclamación económico-administrativa, acordando la retroacción de actuaciones no conlleva la reapertura del procedimiento de declaración de responsabilidad. Por lo tanto, no cabe anular el acuerdo de derivación de responsabilidad y la ejecución de la resolución administrativa, solo implicará la notificación de un nuevo requerimiento de pago a efectos de que el declarado responsable pueda optar por aplicar las citadas reducciones.

8 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DICTADA COMO CONSECUENCIA DE UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS PUEDE TENER EFECTOS PRECLUSIVOS (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 23 DE OCTUBRE DE 2017)

Como consecuencia de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, la Administración realizó una

inspección parcial en la que se solicitaron los documentos acreditativos de una operación de adquisición de un derecho de superficie realizada por el contribuyente. Como consecuencia de la revisión realizada, se emitió liquidación provisional firmada en conformidad, concediéndose la devolución solicitada.

En el marco de un procedimiento de comprobación general posterior, la Administración regularizó la operación de compraventa descrita en el párrafo precedente.

El TEAC concluye que la inspección parcial inicial no puede calificarse de mera comprobación formal porque no solo se constató que los datos declarados coincidían con los que figuraban en los registros o documentos, sino que se realizó una verdadera revisión de la referida compraventa. En definitiva, dado que en esa primera inspección se realizó una comprobación completa de la operación, la Administración no puede volver a examinarla en una comprobación posterior.

9 PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- SI SE ANULA LA LIQUIDACIÓN POR MOTIVOS FORMALES, PUEDE TRAMITARSE UN SEGUNDO PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 5 DE OCTUBRE DE 2017)

Se analiza si tras haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, puede volver a dictarse una nueva sanción con base en la nueva liquidación que se dicte.

Siguiendo el criterio fijado en su Resolución de 5 de noviembre de 2015, el TEAC recuerda que la respuesta a esa cuestión depende de la naturaleza del defecto que haya causado la liquidación y del contenido del pronunciamiento anulatorio:

- a) Si se aprecia un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, y posteriormente se dicta una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estará vedada por el principio *ne bis in idem*.
- b) Sin embargo, si la liquidación se anula por un defecto de procedimiento, la anulación de la sanción vendrá impuesta por ese defecto de procedimiento, sin que pueda hacerse ningún pro-

nunciamento sobre el fondo de la sanción, por lo que, cuando se tramite de nuevo el procedimiento y se dicte nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no estará vedada por el principio *ne bis in ídem*.

10 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.- LAS RENTAS PERCIBIDAS POR UNA SUCURSAL RECIBIRÁN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO PREVISTO EN EL CONVENIO ENTRE EL ESTADO DE LA FUENTE Y EL ESTADO DE RESIDENCIA DE LA CASA CENTRAL (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2137-17, DE 18 DE AGOSTO).

La entidad, residente fiscal en Colombia, ha suscrito un contrato de préstamo con la sucursal en Estados Unidos de una entidad financiera residente en España. Se plantea qué convenio para evitar la doble imposición resulta de aplicación al pago de intereses por parte de la consultante a la sucursal.

Concluye la DGT que, dado que la entidad bancaria española es una sociedad con personalidad jurídica única y que, por tanto, sus sucursales no ostentan personalidad jurídica distinta, nos encontramos ante una renta a pagar por parte de un residente en Colombia a una entidad española, por lo que será de aplicación el Convenio entre España y Colombia.

De acuerdo con lo previsto en el citado Convenio, los intereses pagados por la entidad residente fiscal en Colombia solo podrán someterse a imposición en España.

3 Normativa

1 SE MODIFICA EL MODELO 190 Y LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN DE LOS MODELOS 171, 184, 345 Y 347

En el BOE del 18 de noviembre de 2017 se ha publicado la Orden HFP/1106/2017, de 16 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009,

de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y los plazos de presentación de los modelos 171, 184, 345 y 347.

Del nuevo modelo 190 destacamos las siguientes modificaciones:

- a) Se elimina la excepción de declarar en dicho modelo las becas exentas del artículo 7.j) de la Ley del IRPF inferiores a 3.000 euros. Por tanto, será obligatorio declarar en el modelo 190 todas las becas exentas.
- b) Se incluye un nuevo campo «Correo electrónico de la persona con quien relacionarse» del Tipo de Registro 1: «Registro de Declarante», para consignar una dirección de correo electrónico.

Por otro lado, se anticipan los plazos de presentación de los modelos 171, 184, 345 y 347 al mes de enero de cada ejercicio.

La Orden entró en vigor el día 19 de noviembre y será de aplicación por primera vez para la presentación de las declaraciones anuales correspondientes a 2017 que se presentarán en 2018. No obstante, la modificación del plazo del modelo 347 entrará en vigor el día 1 de enero de 2018 y será de aplicación a la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347, del ejercicio 2018, a presentar en 2019.

2 MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS EN LA LEY 9/2017, DE 8 DE NOVIEMBRE, DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO

Con fecha 9 de noviembre de 2017 se ha publicado en el BOE la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Destacan las siguientes novedades de carácter tributario:

- a) Se reconoce la obligación de actualizar la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal, lo que se realizará una vez que se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas que se están preparando por la OCDE y la UE.
- b) En materia de operaciones vinculadas, se modificará antes del 31 de diciembre de 2017 la regulación del informe país por país para ajustarse plenamente al marco establecido en el ámbito internacional así como para reducir la carga administrativa que recae sobre los grupos de empresas multinacionales, al permitir a otras entidades distintas de la matriz última presentar el informe país por país.

No obstante, se mantendrán las obligaciones ya establecidas para estos grupos multinacionales de suministrar datos relativos a ingresos, resultados, impuestos, activos o plantilla desglosados por cada país o jurisdicción. Los grupos multinacionales del sector bancario y de las industrias extractivas deberán hacer públicos los datos relativos a esta información país por país que así se requiera en la normativa internacional.

- c) En cuanto al IVA, se aclara la no sujeción de determinadas operaciones realizadas por entes públicos y se clarifica el concepto de subvención vinculada a precio a efectos de su inclusión en la base imponible del impuesto.
- d) Asimismo, se clarifica la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los supuestos de gestión directa de estos a través de la propia Administración, como en los casos de gestión indirecta a través de concesionarios, como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

3 MODIFICACIONES FISCALES DE LA LEY DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

Con fecha 25 de octubre de 2017 se publicó en el BOE la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, en la que se han

introducido las siguientes novedades en el IRPF:

- a) Deducibilidad en el método de estimación directa de los gastos de suministros (agua, electricidad, telefonía e internet) en los casos en los que se afecte parcialmente la vivienda habitual al desarrollo de la actividad y en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad y su superficie total (salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior).
- b) Deducibilidad en el método de estimación directa de los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago con los límites cuantitativos establecidos para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

Las novedades introducidas en el ámbito tributario entrarán en vigor el 1 de enero de 2018.

4 SE APRUEBA LA DIRECTIVA DE LA UE RELATIVA A LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES

Con fecha 14 de octubre de 2017 se publicó en el DOUE la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE.

Por medio de la misma se pretende crear mecanismos que garanticen en la UE la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios fiscales bilaterales o del Convenio de Arbitraje de la UE y, en particular, los litigios que dan lugar a casos de doble imposición.

El ámbito de aplicación de la presente Directiva es más amplio que el del Convenio de Arbitraje de la Unión, que se limita exclusivamente a los litigios en materia de precios de transferencia y a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.

Esta nueva Directiva se aplicará a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta y el patrimonio cubierto por los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión.

La Directiva establece un procedimiento con el objetivo de su resolución mediante un procedimiento amistoso. En este sentido, se incentiva a que los Estados miembros recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación, durante las fases finales del período del procedimiento amistoso. En caso de que no se llegue a un acuerdo amistoso en un plazo determinado, el caso debe someterse a un procedimiento de resolución de litigios.

En los procedimientos de resolución de litigios, la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa de litigios emitirán un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, que deben tomar una decisión vinculante definitiva por referencia al dictamen. Esta decisión definitiva puede apartarse del dictamen, pero si las autoridades competentes no alcanzan un acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio, quedarán vinculadas por dicho dictamen.

Por otro lado, los Estados miembros podrían elegir, por medio de un acuerdo bilateral, utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios como el procedimiento de arbitraje de la "oferta definitiva" (también conocido como arbitraje de "la última mejor oferta"), para resolver el litigio de manera vinculante.

La Directiva entró en vigor el 3 de noviembre de 2017 y será aplicable a toda reclamación presentada a partir del 1 de julio de 2019 respecto de las cuestiones en litigio referentes a rentas o patrimonios obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha. No obstante, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados podrán acordar aplicar la Directiva a toda reclamación que se haya presentado con anterioridad a dicha fecha o a ejercicios fiscales anteriores.

El plazo de transposición de la presente Directiva por los distintos Estados se fija como máximo en el 30 de junio de 2019.



Más información: Departamento Tributario

Síguenos:



GARRIGUES