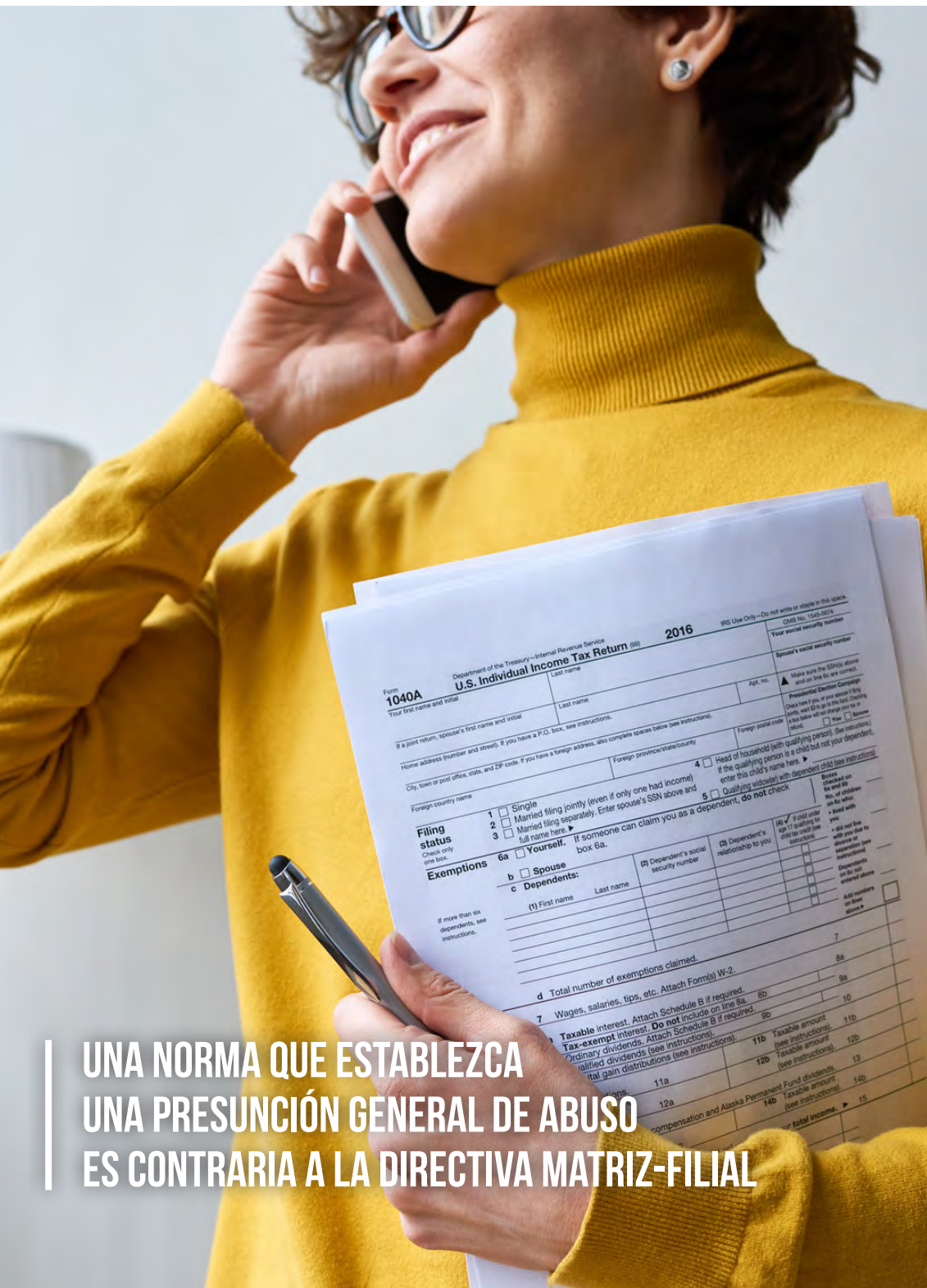


SEPTIEMBRE 2017



UNA NORMA QUE ESTABLEZCA
UNA PRESUNCIÓN GENERAL DE ABUSO
ES CONTRARIA A LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL

DESTACADOS

Sentencias

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. - Las liquidaciones por este impuesto son nulas por estar amparadas en artículos anulados por el Tribunal Constitucional.

Resoluciones y consultas

- IVA. - Existe establecimiento cuando se opera por medio de dos sociedades filiales establecidas con las que se contrata la fabricación y la comercialización de productos.
- Procedimiento de gestión. - No puede negarse la solicitud de rectificación de una autoliquidación por el hecho de que la liquidación que constituye la causa de esa solicitud no sea firme.

Normativa

OTRAS PUBLICACIONES

AGENDA GARRIGUES

BLOG

ACCEDE A NUESTRO

BLOG

SÍGUENOS



ÍNDICE

I. Sentencias	6
1 Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público: no se computa el coste de los envases (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de julio de 2017)	6
2 Impuesto sobre Sociedades y procedimiento de gestión.- Puede solicitarse la modificación de la autoliquidación en la que se aplicó la deducción por reinversión, para sustituirla por una deducción por doble imposición (Audiencia Nacional. Sentencia de 11 de mayo de 2017)	6
3 IRPF.- Los rendimientos del trabajo satisfechos al socio por la sociedad constituida para la prestación de sus servicios artísticos deben valorarse a mercado (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de julio de 2017)	6
4 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Una norma que establezca una presunción general de abuso es contraria a la Directiva matriz-filial (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de septiembre de 2017, en el asunto C-6/16)	7
5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La Administración no puede utilizar un método de valoración imposible de aplicar por el obligado tributario en el momento del devengo (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de julio de 2017)	7
6 IVA.- La plusvalía de la venta de acciones se incluye en el denominador de la prorrata común (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de junio de 2017)	7
7 IVA.- No está exenta la primera de dos entregas sucesivas en las que únicamente existe un transporte intracomunitario posterior a la segunda (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de julio de 2017 en el asunto C-386/2016)	8
8 ITP y AJD.- La base imponible es el valor del inmueble resultante de la aplicación de los valores publicados por la propia Administración, aunque el precio escriturado sea superior (Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha. Sentencia de 20 de marzo de 2017)	9
9 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Las liquidaciones por este impuesto son nulas por estar amparadas en artículos anulados por el Tribunal Constitucional (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de julio de 2017)	9
10 Procedimiento tributario.- No es conforme a Derecho la doctrina que considera nula la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento inspector en unidad de acto (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de julio de 2017)	9
11 Procedimientos de gestión.- Sobre la motivación de los informes de valoración de perito designado por la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de julio de 2017; y Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 18 de enero de 2017)	9
2. Resoluciones y consultas	10
1 Impuesto sobre Sociedades.- Las operaciones de reestructuración amparadas en el régimen de neutralidad fiscal no afectan a la reducción del 95% de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Dirección General de Tributos. Consultas V1547-17, V1548-17, V1549-17, V1550-17, V1551-17, V1557-17, V1558-17, V1559-17 y V1605-17, de junio de 2017)	10

2 IRPF.- La cesión al socio de un inmueble tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario siempre que no constituya una contraprestación por un servicio (Dirección General de Tributos. Consulta VI 641-17, de 22 de junio)	11
3 IRPF.- No está exenta la indemnización por despido no declarada improcedente por resolución judicial o en el SMAC (Dirección General de Tributos. Consulta VI 366-17, de 2 de junio)	11
4 IRPF.- Los elementos del inmovilizado material adquiridos mediante donación son amortizables (Dirección General de Tributos. Consulta VI 359-17, de 2 de junio)	11
5 IRPF.- Aplicación proporcional de la exención por vivienda habitual para mayores de 65 años si han arrendado parcialmente la vivienda (Dirección General de Tributos. Consultas VI 299-17 y 1314-17, de 29 de mayo)	11
6 IVA.- Existe establecimiento cuando se opera por medio de dos sociedades filiales establecidas con las que se contrata la fabricación y la comercialización de productos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de mayo de 2017)	11
7 ITP y AJD.- Determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva y división horizontal (Dirección General de Tributos. Consulta VI 582-17, de 19 de junio)	12
8 Procedimiento de gestión.- No puede negarse la solicitud de rectificación de una autoliquidación por el hecho de que la liquidación que constituye la causa de esa solicitud no sea firme (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de julio de 2017)	12
9 Procedimiento sancionador.- La emisión de facturas falsas (y no solo de facturas con datos falsos o falseados) se encuentra incluida en el tipo infractor previsto en el artículo 201 de la LGT (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de julio de 2017)	13
10 Procedimiento sancionador.- No puede sancionarse solo atendiendo a las especiales circunstancias subjetivas del obligado tributario (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de julio de 2017)	13
11 Procedimiento de ejecución.- La ejecución de una resolución administrativa después del plazo de un mes no lleva aparejada la sanción de caducidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de julio de 2017)	13

3. Normativa 14

1 Documento único administrativo (DUA): instrucciones para su formalización	14
2 Se publica la Orden de declaración informativa de operaciones vinculadas	14

NEWSLETTER TRIBUTARIO

4

El pasado 7 de septiembre, el TJUE dictó una relevante sentencia (asunto C-6/16) sobre la aplicación de la norma antielusión de la Directiva 90/435 matriz-filial. En concreto, se pronuncia sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una norma francesa que impedía dejar exentos de retención los dividendos distribuidos por una entidad francesa a su matriz en la Unión Europea si esa matriz estaba controlada directa o indirectamente por personas residentes en estados terceros, salvo que se acreditase que la cadena de participaciones no tenía como uno de sus objetivos principales acogerse a la exención. El Tribunal concluye que:

- a) El artículo 1.2 de la Directiva 90/435 refleja el principio general de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de la Unión. Sin embargo, esta disposición es una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva y, como tal, debe interpretarse restrictivamente.
- b) Una norma nacional basada en ese precepto debe perseguir comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria; pero no es válido el establecimiento de una presunción general de fraude y abuso (como subraya el TJUE, el hecho de estar participada por residentes en terceros estados

no priva a una sociedad de su condición de sociedad europea).

- c) Por lo tanto, la administración tributaria debe realizar un examen individual del conjunto de la operación de que se trate.

Debemos recordar que en el derecho español, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, contiene una norma antiabuso semejante a la francesa cuestionada ante el TJUE (no aplicación de la exención si la matriz europea está controlada por personas o entidades no residentes en la UE ni en el EEE, salvo acreditación de motivos económicos válidos).

Finalmente, cabe subrayar que la Directiva 90/435 ha sido sustituida por la Directiva 2011/96, y en esta, en su redacción dada por la Directiva 2015/121, se sigue diciendo que la Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas, pero se añade que los beneficios contemplados en la Directiva no se reconocerán en favor de arreglos falseados establecidos con el propósito principal (o uno de sus propósitos principales) de obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto de la Directiva; si bien cabe prever que el TJUE siga una senda similar ante normas que puedan establecer presunciones generales de abuso o fraude.



Visitors activity statistics

Fn
control
option
shift
caps lock
A
tab
Q
Z
esc

1 Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público: no se computa el coste de los envases (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de julio de 2017)

El Tribunal Supremo analiza 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.

El Alto Tribunal, en contra del criterio de la Audiencia Nacional, concluye que, a estos efectos, 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 puedan formar parte de la base de la deducción.

Partiendo de lo anterior, la prueba exigible al obligado tributario será diferente dependiendo del supuesto:

- a) Cuando se esté ante elementos en los que sea fácilmente separable el coste estrictamente publicitario del que no lo es, se exigirá al obligado tributario que justifique el importe correspondiente a cada uno.
- b) Cuando se esté en otro caso (porque el valor de la inserción publicitaria sea de escasa entidad económica), se podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Debe subrayarse que la sentencia contiene un voto particular de tres magistrados en el que se defiende el criterio de la Audiencia Nacional.

2 Impuesto sobre Sociedades y procedimiento de gestión.- Puede solicitarse la modificación de la autoliquidación en la que se aplicó la deducción por reinversión, para sustituirla por una deducción por doble imposición (Audiencia Nacional. Sentencia de 11 de mayo de 2017)

En el caso enjuiciado, la entidad aplicó en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y dejó para ejercicios futuros las deducciones por doble imposición interna que tenía acreditadas. Posteriormente se inició procedimiento de inspección parcial al objeto de comprobar la procedencia de esa deducción por reinversión y, en el marco del referido procedimiento, la entidad solicitó a la Inspección que en sustitución de la deducción por reinversión aplicara las deducción para evitar la doble imposición interna pendientes.

En vía económico-administrativa se concluyó que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios era procedente, pero se negó la sustitución de esa deducción por las de doble imposición interna.

La Audiencia Nacional resuelve que la aplicación de las deducciones por doble imposición es prioritaria frente al resto de deducciones.

3 IRPF.- Los rendimientos del trabajo satisfechos al socio por la sociedad constituida para la prestación de sus servicios artísticos deben valorarse a mercado (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de julio de 2017)

Se plantea cómo han de valorarse los rendimientos del trabajo personal obtenidos por un socio persona física de la sociedad constituida por aquel para prestar sus servicios artísticos.

En relación con esta cuestión, el Alto Tribunal (aun negándose a realizar una nueva valoración de la prueba analizada en la instancia) realiza varios pronunciamientos de interés:

- a) La interposición de una sociedad entre el socio que presta servicios artísticos —que, como tal, son de carácter personalísimo— y los clientes que contratan dichos servicios es legítima pero no puede estar dirigida a lograr irregularmente una reducción en la

carga tributaria total conjunta por el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF.

- b) En estos casos, cuando los rendimientos del trabajo satisfechos al socio por la sociedad distan mucho del precio que la sociedad factura a los clientes puede concluirse que aquellos no responden a una valoración de mercado (para la que debería tenerse en cuenta el valor en el mercado de los servicios).
- c) Una interpretación contraria a la expuesta no puede ampararse en criterios de razonabilidad, por lo que procede sancionar cuando se produce una situación como la descrita.

4 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Una norma que establezca una presunción general de abuso es contraria a la Directiva matriz-filial (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de septiembre de 2017, en el asunto C-6/16)

La normativa fiscal francesa impedía que se dejaran exentos en Francia los dividendos distribuidos a una matriz en la Unión Europea, si esta estaba controlada directa o indirectamente por personas residentes en estados terceros. Para lograr la exención, era preciso que la matriz acreditase que el objetivo principal de la estructura de participaciones no era acogerse a la exención de la directiva (nuestra normativa reguladora del impuesto sobre la renta de no residentes contiene una regla parecida).

El TJUE afirma que esta norma es contraria al Derecho de la Unión y, en concreto, a la Directiva matriz-filial, por suponer el establecimiento de una presunción general de fraude, sin compadecerse de las características de cada supuesto de hecho.

5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La Administración no puede utilizar un método de valoración imposible de aplicar por el obligado tributario en el momento del devengo (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de julio de 2017)

El sujeto pasivo declaró unas acciones no admitidas a cotización a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones partiendo del último balance aprobado a la fecha de devengo del impuesto. El perito de la Administración, sin embargo, partió de un balance que no estaba aprobado ni en el momento del devengo ni, posteriormente, cuando se presentó la autoliquidación del impuesto; en concreto, el perito sumó a los fondos propios del ejercicio anterior, los resultados del ejercicio siguiente, prorrateados hasta el momento de devengo del impuesto.

El Tribunal Supremo admite la posibilidad de que la Administración emplee métodos alternativos a los previstos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para calcular el valor real de un bien, pero rechaza que a estos efectos se utilice una valoración imposible de aplicar por el obligado tributario en el momento del devengo del impuesto (ya que, en este caso, el balance correspondiente al ejercicio en que se devengó el impuesto no estaba aprobado).

6 IVA.- La plusvalía de la venta de acciones se incluye en el denominador de la prorrata común (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de junio de 2017)

Una entidad cabecera de un grupo dedicado a la construcción que realizaba actividades de planificación estratégica y concedía préstamos a sus filiales, a las que además prestaba servicios corporativos, vendió unas participaciones sociales en filiales.

La Inspección entendió que la actividad de adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales por parte de esa sociedad constituía una actividad económica a efectos de IVA, al desarrollarse con un patrimonio empresarial y con una finalidad empresarial, con habitualidad y permanencia. Conforme a ello, entendió que las operaciones en que se materializaba el ejercicio de dicha actividad eran operaciones sujetas al Impuesto que debían integrarse en el sector de la actividad financiera de la sociedad. De acuerdo con esta conclusión, regularizó las cuotas de IVA soportadas para la realización de esas actividades, minorando el porcentaje de deducibilidad de la prorrata común al integrar en el denominador las plusvalías derivadas de la venta de participaciones en las filiales.

El TEAC confirmó esta conclusión, subrayando la magnitud y recurrencia de las operaciones con

participaciones teniendo en cuenta a estos efectos que se habían realizado varias operaciones de reorganización (entre ellas, la fusión con un grupo constructor).

La Audiencia Nacional concluye que:

- a)** La actividad principal de la entidad es el desarrollo de la actividad de planificación estratégica y evolución del grupo del que es cabecera. En este sentido, las decisiones de adquisición, transmisión o venta de participaciones responden al objetivo de tomar presencia en otros sectores de actividad o aumentar o disminuir sus participaciones en aquellos sectores en los que ya esté presente. En definitiva, se trata de una actividad habitual. En relación con las operaciones de reorganización, el hecho de que se realizaran como consecuencia de la necesaria reestructuración empresarial en el Grupo, no permite afirmar que se trata de operaciones que tengan carácter excepcional y, por tanto, accesorio o no habitual.
- b)** Los ingresos obtenidos por la tenencia de participaciones son una prolongación directa, permanente y necesaria de esa actividad.
- c)** Conforme a ello, debe incluirse en el sector diferenciado financiero la actividad consistente en la tenencia, adquisición y venta de participaciones sociales en las filiales y, por lo tanto, consignar en el denominador de la prorrata común a ambos sectores financiero y de servicios prestados a las sociedades participadas las plusvalías derivadas de la venta de participaciones sociales en las filiales.

7 IVA.- No está exenta la primera de dos entregas sucesivas en las que únicamente existe un transporte intracomunitario posterior a la segunda (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de julio de 2017 en el asunto C-386/2016)

Se analiza si es aplicable la exención prevista para las entregas intracomunitarias de bienes a una

entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer estado miembro cuando, antes de que esta se lleve a cabo, el adquirente, identificado a efectos del IVA en un segundo estado miembro, informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer estado miembro antes de que salgan del primer estado miembro y de ser transportadas con destino a ese tercer sujeto pasivo.

Se plantea también si la transformación de los bienes por orden del adquirente intermedio de la cadena anterior y antes del transporte hacia el estado miembro del adquirente final, influye en los requisitos aplicables a la eventual exención de la primera entrega.

El Tribunal entiende que no será aplicable la exención a la primera de las entregas mencionadas en la medida en que, de acuerdo con su propia jurisprudencia, en caso de que se realicen dos entregas sucesivas en las que solo existe un transporte intracomunitario, éste solo puede imputarse a una ellas, que será la única exenta. En el supuesto analizado, no pudo sino ser la segunda de ellas puesto que el transporte intracomunitario se produce después de la misma.

El Tribunal añade que la identificación a efectos del IVA del primer adquirente en un estado miembro distinto del estado miembro del lugar de la primera entrega o del lugar de la adquisición final no es un criterio para la calificación de una operación como intracomunitaria ni tampoco por sí sola una prueba suficiente que demuestre el carácter intracomunitario de una operación.

Por otro lado, en relación con la segunda de las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal determina que el hecho de transformar los bienes por orden del adquirente intermedio antes del transporte de estos hacia el estado miembro del adquirente final en el marco de una cadena formada por dos entregas sucesivas como la descrita, no influye en los requisitos aplicables a una eventual exención de la primera entrega, siempre que dicha transformación sea posterior a esta.

8 ITP y AJD.- La base imponible es el valor del inmueble resultante de la aplicación de los valores publicados por la propia administración, aunque el precio escriturado sea superior (Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha. Sentencia de 20 de marzo de 2017)

Un contribuyente declaró como base imponible del ITP y AJD por la adquisición de un inmuebles un importe inferior al precio escriturado, sobre la base de los valores publicados por la Consejería de Economía y Hacienda. La administración tributaria giró liquidación entendiéndolo que debía prevalecer el valor que aparecía en la escritura.

Frente a ello, el TSJ de Castilla y la Mancha concluye que la actuación del sujeto fue correcta, por cuanto en su autoliquidación había utilizado los valores de referencia que la administración pone a disposición de los contribuyentes.

9 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Las liquidaciones por este impuesto son nulas por estar amparadas en artículos anulados por el Tribunal Constitucional (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de julio de 2017)

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 11 de mayo de 2017, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales según redacción del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), referidos al sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU y a las facultades del Ayuntamiento para la comprobación del mencionado impuesto. Esta Sentencia se expresaba en términos muy similares a las Sentencias de 16 de febrero y 1 de marzo de 2017, relativas a la normativa reguladora del Impuesto en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava.

Conforme a ello, el TSJ de Madrid entiende ahora que mientras que el legislador no regule un nuevo régimen legal que determine (entre otros) la forma en la que se debe cuantificar la base imponible del

impuesto, todas las liquidaciones que se emitan con base en la normativa declarada nula e inconstitucional deberán entenderse nulas de pleno derecho.

A esta sentencia nos referimos en nuestro Alerta tributario 7/2017, cuyo [link](#) adjuntamos a **continuación**.

10 Procedimiento tributario.- No es conforme a Derecho la doctrina que considera nula la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento inspector en unidad de acto (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de julio de 2017)

Diversos órganos económico-administrativos y jurisdiccionales han venido manteniendo que una segunda liquidación tributaria es nula cuando, en unidad de acto, es decir, mediante un solo acto administrativo, se ha declarado la caducidad del procedimiento que derivó en una primera liquidación anulada y se ha iniciado un nuevo procedimiento de gestión del que deriva la segunda liquidación.

En esta sentencia el Tribunal Supremo corrige dicha doctrina admitiendo la posibilidad de que la caducidad de un procedimiento y el inicio de otro se declaren en un mismo acto sin que pueda sostenerse que ello produce indefensión al contribuyente.

11 Procedimientos de gestión.- Sobre la motivación de los informes de valoración de perito designado por la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de julio de 2017; y Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 18 de enero de 2017)

El Tribunal Supremo reitera en su sentencia de 19 de julio cuáles son los requisitos que debe cumplir la utilización por un perito de la administración del “método de comparación en el mercado” (o “método de comparación de testigos”) para que una comprobación de valores sea válida. En este sentido, el Tribunal manifiesta que:

- a) Cuando, en el marco de un procedimiento de comprobación de valores, la administración recurre a medios combinados de valoración (esto es, dictamen de perito amparado en precios medios de mercado) se exige, en todo caso, que la valoración se lleve a cabo de manera individualizada y concreta para el bien en cuestión y que se justifique en atención a ello la adecuación del método y de los parámetros utilizados.
- b) Para la aplicación del “método de comparación en el mercado” debe justificarse la similitud entre el inmueble al que se refiere la valoración y los utilizados como “testigos” o “comparables”.
- c) Si no se realiza inspección ocular del inmueble, será preciso motivar por qué no es precisa esa inspección detallada.

10

En relación con esta última cuestión (inspección ocular), el TSJ de Valencia analiza (en su Sentencia de 18 de enero de 2017) un procedimiento de valoración administrativa en el que se había utilizado el método basado en inmuebles testigos, sin que se realizara inspección ocular porque el inquilino del inmueble no permitió el acceso al perito de la administración. El Tribunal señaló las siguientes consideraciones:

- a) Ante la negativa del inquilino a acceder al inmueble, la administración debería haber utilizado todos los medios a su alcance para procurar ese acceso, entre ellos la solicitud de autorización judicial.
- b) Si la administración no se valió de todos los medios que la normativa le permite para realizar la inspección ocular, no puede ampararse en ello para sustentar una falta de motivación de los medios de valoración finalmente utilizados.
- c) En este sentido, si la administración basó su acuerdo en la comparación del inmueble con inmuebles testigos (método de valoración cuya validez no se niega) debe motivar por qué esos inmuebles testigos cumplen los requisitos para poder ser utilizados como comparables válidos.

1 Impuesto sobre Sociedades.- Las operaciones de reestructuración amparadas en el régimen de neutralidad fiscal no afectan a la reducción del 95% de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Dirección General de Tributos. Consultas VI547-17, VI548-17, VI549-17, VI550-17, VI551-17, VI557-17, VI558-17, VI559-17 y VI605-17, de junio de 2017)

Se analizan en diversas consultas varios supuestos de donaciones de participaciones sociales en entidades entre padres e hijos a las que resultó de aplicación la reducción del 95% prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las transmisiones lucrativas de empresas familiares. Esta reducción está sometida a varios requisitos y, entre ellos, a que los donatarios mantengan lo adquirido y tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años posteriores a la donación (salvo fallecimiento) así como que no realicen actos de disposición y operaciones societarias que den lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En todos los casos revisados, después de la donación se pretendía aportar las participaciones recibidas a entidades de nueva creación mediante operaciones de acogidas al régimen de neutralidad fiscal.

Se plantea si el acogimiento al régimen de neutralidad fiscal de las operaciones de aportación afecta al mantenimiento del derecho a la reducción del 95%. La DGT concluye que esas operaciones no se incluyen dentro de los actos de disposición y operaciones societarias que conducen a perder el derecho a la reducción aplicada, siempre que se mantengan (i) tanto el valor de adquisición por el que se practicó esa reducción (ii) como el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, además de que los donatarios tengan la titularidad de las participaciones recibidas como consecuencia de las aportaciones realizadas.

2 IRPF.- La cesión al socio de un inmueble tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario siempre que no constituya una contraprestación por un servicio (Dirección General de Tributos. Consulta VI641-17, de 22 de junio)

Se consulta el tratamiento a efectos de IRPF de la cesión por parte de una sociedad a su socio único de un inmueble a título gratuito.

El Centro Directivo establece que tal cesión constituye una renta en especie que tendrá la naturaleza de rendimiento del capital mobiliario, al tratarse de una utilidad procedente de la participación en los fondos propios de la entidad, siempre y cuando dicha cesión no constituya una contraprestación por la prestación de un servicio o entrega realizado por el socio, en cuyo caso, tendrá la consideración de renta del trabajo en especie.

3 IRPF.- No está exenta la indemnización por despido no declarada improcedente por resolución judicial o en el SMAC (Dirección General de Tributos. Consulta VI366-17, de 2 de junio)

En el caso consultado se había despedido a un empleado y este impugnó el despido, solicitando que fuera declarado nulo. Posteriormente se dictó sentencia por la que se desestimaba la demanda, tras lo cual se pagó la indemnización, que fue declarada como exenta.

Según la DGT, con un criterio más que discutible, para que sea aplicable la exención es preciso que la improcedencia del despido haya sido reconocida en conciliación administrativa o judicial o por sentencia. En este caso no se da esta circunstancia porque el Juzgado de lo Social que desestimó la solicitud de nulidad no declaró expresamente la improcedencia del despido.

4 IRPF.- Los elementos del inmovilizado material adquiridos mediante donación son amortizables (Dirección General de Tributos. Consulta VI359-17, de 2 de junio)

Se plantea si puede amortizarse el inmovilizado material de una farmacia adquirida mediante donación acogida

a los beneficios de empresa familiar. La DGT concluye que:

- a) Se trata de un inmovilizado material amortizable, porque el donatario continúa con la actividad económica de explotación de la farmacia, lo que implica que los activos se encontrarán afectos al desarrollo de una actividad.
- b) Los elementos conservarán (a efectos de amortización) el mismo valor que tuvieron en sede del donante, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33.3.c) de la LIRPF.

5 IRPF.- Aplicación proporcional de la exención por vivienda habitual para mayores de 65 años si han arrendado parcialmente la vivienda (Dirección General de Tributos. Consultas VI299-17 y I314-17, de 29 de mayo)

La normativa del IRPF prevé una exención para las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por personas mayores de 65 años.

Señala la DGT que el concepto de vivienda habitual exige una residencia continuada durante, al menos, tres años. Por tanto, en el caso de que parte de la vivienda sea arrendada por temporadas y se transmita antes de transcurrir tres años desde la fecha de finalización del último arrendamiento:

- a) No se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que se hubiera tenido arrendada.
- b) Sobre la parte de la vivienda que se hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicarse la citada exención a la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a esta parte de la vivienda.

6 IVA.- Existe establecimiento cuando se opera por medio de dos sociedades filiales establecidas con las que se contrata la fabricación y la comercialización de productos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de mayo de 2017)

Se analiza si puede considerarse que una entidad no establecida tiene establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que opera en él a través de dos sociedades filiales establecidas con las que contrata la fabricación de productos (con una de ellas) y la comercialización de esos productos (con la otra).

Conforme al análisis del supuesto de hecho, el TEAC asume que las dos entidades filiales no pueden considerarse independientes porque su matriz (i.e. la entidad no establecida) las domina en su totalidad, con tal grado de atribuciones y control por parte de la matriz, que debe entenderse que esta opera directamente en España a través de un fabricante y un distribuidor, pudiendo tratarse estos como simples departamentos incardinados en la misma empresa, aun cuando se les haya dotado de personalidad jurídica independiente. Llega a tal conclusión analizando detalladamente la operativa desarrollada por ambas sociedades y su dependencia y subordinación a las directrices de la matriz.

7 ITP y AJD.- Determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva y división horizontal (Dirección General de Tributos. Consulta VI582-17, de 19 de junio)

La entidad consultante es propietaria de un conjunto residencial que fue objeto de división horizontal en el año 1971 con motivo de la construcción de las viviendas de la urbanización. En la actualidad, se prevé otorgar una nueva escritura de modificación de obra nueva y división horizontal, a fin de declarar la existencia de otras plantas en uno de los inmuebles y proceder a su división. Se plantea la determinación de las bases imposables a efectos de la tributación de la declaración de obra nueva y de la división horizontal de la finca.

Concluye la DGT que:

- a) La base imponible de la escritura pública en la que se formalice la declaración de obra nueva será el valor real del coste de la obra nueva que se declare en la escritura, esto es, el coste real que la obra tuvo en su momento (en 1971), sin que proceda actualizar su valoración a la fecha de devengo del impuesto (formalización de la escritura).
- b) La base imponible de la escritura pública en la que se formalice la nueva división horizontal (i) el valor real del coste de la obra nueva (que, como se ha indicado, será el coste de la obra en su momento), más (ii) el valor real del terreno en el momento del devengo del impuesto.

8 Procedimiento de gestión.- No puede negarse la solicitud de rectificación de una autoliquidación por el hecho de que la liquidación que constituye la causa de esa solicitud no sea firme (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de julio de 2017)

Como consecuencia de una operación de escisión, la entidad Y transmitió a la entidad X un inmueble. Esa operación se acogió al régimen de neutralidad, por lo que la plusvalía tácita del inmueble quedó diferida. Tras la escisión, la entidad X transmitió el inmueble a una tercera entidad y, como consecuencia de ello, obtuvo una ganancia patrimonial que fue declarada. La Inspección entendió que la escisión no debía haberse acogido al régimen neutral, negando a la entidad Y el diferimiento de la renta.

A la vista de la regularización administrativa, la entidad X solicitó la impugnación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en la que había declarado la ganancia patrimonial, al considerar que el valor de adquisición que había servido de base para determinar la referida ganancia debía verse incrementado hasta alcanzar el valor que derivaba de la regularización efectuada por la Administración a la entidad Y. La solicitud fue desestimada sobre la base de que el acuerdo de liquidación practicado a la entidad X no era firme porque había sido recurrido.

El TEAC considera que no nos encontramos ante ninguno de los supuestos en los que, para poder

instar la solicitud de impugnación de autoliquidación, la norma exige la firmeza del acuerdo de liquidación que constituye la causa de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. Conforme a ello concluye que la administración debería haber estimado la solicitud de rectificación de la autoliquidación, practicando la correspondiente liquidación provisional.

Subraya el TEAC que, no obstante, en caso de que el recurso o reclamación contra la primera liquidación fuese estimado en todo o en parte, la ulterior liquidación provisional que estimara la solicitud de rectificación debería ser revertida.

9 Procedimiento sancionador.- La emisión de facturas falsas (y no solo de facturas con datos falsos o falseados) se encuentra incluida en el tipo infractor previsto en el artículo 201 de la LGT (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de julio de 2017)

La administración realizó un requerimiento de información a un contribuyente, y a la luz de la información obtenida, la administración entendió que era imposible que el obligado tributario hubiese podido (con los medios materiales y personales a su alcance) prestar servicios por un volumen tan elevado como el que constaba en las facturas aportadas, y, por ello, entendió que se habían emitido facturas falsas.

Como consecuencia de lo anterior, se impuso la sanción prevista en el artículo 201 de la LGT, conforme al cual es infracción el incumplimiento de las obligaciones de facturación (entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos) y que establece expresamente que la sanción será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

Ante la reclamación del sujeto pasivo, el TEAC concluyó:

- a) Que un procedimiento sancionador en materia tributaria puede tener su origen en los datos y demás información obtenidos como consecuencia de un requerimiento

de información sin que tenga que ir unido a un procedimiento de comprobación o investigación.

- b) Que sobre la base de lo señalado por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, en las cuales establece que la emisión de facturas falsas (y no sólo de facturas con datos falsos o falseados) se encuentra incluida en el tipo infractor previsto en el artículo 201 de la LGT.

10 Procedimiento sancionador.- No puede sancionarse solo atendiendo a las especiales circunstancias subjetivas del obligado tributario (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de julio de 2017)

Se impuso una sanción porque se había solicitado indebidamente una devolución de IVA. La administración justificó la sanción en que el obligado tributario era una entidad mercantil adscrita a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, por lo que le era exigible un grado de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones superior al de otros sujetos.

El TEAC, partiendo de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, concluye que:

- (i) La Constitución (principio de culpabilidad) no permite que la administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus especiales circunstancias subjetivas.
- (ii) La Constitución (principio de presunción de inocencia) no permite que la administración tributaria justifique la existencia de culpabilidad solo en que no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable.
- (iii) El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos no incide sobre el elemento culpabilidad, que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.



11 Procedimiento de ejecución.- La ejecución de una resolución administrativa después del plazo de un mes no lleva aparejada la sanción de caducidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de julio de 2017)

En ejecución de una Resolución del TEAC parcialmente estimatoria por razones de fondo, la Administración anuló la liquidación inicialmente practicada y dictó una nueva en sustitución de la anterior. El contribuyente interpuso incidente de ejecución en el que alegó la extemporaneidad de la nueva liquidación por haberse emitido después del transcurso de un mes desde la resolución ejecutada. A este respecto, defendía la aplicación del artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, según el cual los actos resultantes de la ejecución de una resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deben ser notificados en un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

El TEAC desestima las pretensiones del contribuyente porque entiende que el referido artículo 66.2 no resulta de aplicación al presente supuesto. En este sentido, afirma que:

a) La nueva liquidación resulta de la pura ejecución de lo dispuesto en una resolución administrativa y no de la aplicación de un procedimiento de gestión (como habría ocurrido en el supuesto de que se hubiese ordenado la retroacción de actuaciones por motivos formales).

b) La ejecución de una resolución no es un procedimiento autónomo, sino la última fase del procedimiento de revisión iniciado por el contribuyente, predicándose la caducidad respecto de los procedimientos y no respecto de sus diferentes fases. De este modo, el único efecto derivado del incumplimiento de dicho plazo es que se dejan de devengar intereses de demora.

03

NORMATIVA

1 Documento único administrativo (DUA): instrucciones para su formalización

El 1 de septiembre se publicó la Resolución de 25 de agosto de 2017 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

Lo dispuesto en la Resolución entró en vigor el 18 de septiembre de 2017.

2 Se publica la Orden de declaración informativa de operaciones vinculadas

El 30 de agosto de 2017 se publicó la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, que será de aplicación para las declaraciones correspondientes a los períodos impositivos iniciados en 2016 y siguientes.

En nuestro Comentario Tributario 4-2017, cuyo [link adjuntamos](#), se comenta en detalle esta orden.



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