

2018

Octubre

**NEWSLETTER
TRIBUTARIO**



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashes de actualidad - Sentencias

ÍNDICE

1. La oferta de opciones sobre acciones genera un gasto deducible en la sociedad empleadora, aunque la oferente sea su matriz
2. SENTENCIAS
 - 2.1 Derecho comunitario/cuestiones de interpretación.- Los tribunales nacionales están obligados a plantear cuestiones de interpretación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
 - 2.2 Ayudas de Estado.- Un impuesto forma parte integrante de una ayuda de Estado cuando su recaudación está destinada exclusiva e íntegramente a la concesión de la ayuda
 - 2.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- La prestación por maternidad está exenta de IRPF
 - 2.4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El IVA de los gastos de compra de acciones es deducible
 - 2.5 ITPyAJD.- El AJD es único cuando en un mismo acto se constituye la propiedad horizontal y se extingue el condominio
 - 2.6 ITPyAJD.- La transmisión de una cuota de participación de una comunidad de bienes a favor de otro comunero no es un exceso de adjudicación exento si la comunidad no se extingue

- 2.7 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.- El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales es legal
- 2.8 Responsabilidad patrimonial.- Las diputaciones forales vascas no tienen que indemnizar a las empresas por la devolución de las ayudas del 45% de las inversiones
- 2.9 Procedimiento de inspección.- El auto para la entrada y registro por los funcionarios de la Agencia Tributaria debe estar suficientemente motivado
- 2.10 Procedimiento de inspección.- Si la regularización tiene efectos en otros ejercicios que no han sido objeto de comprobación, la Administración debe proceder de oficio a la rectificación de las declaraciones afectadas

3. RESOLUCIONES

- 3.1 IRPF.- La residencia continuada para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual se debe cumplir desde que se adquiere el dominio
- 3.2 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El tipo aplicable a las obras de reparación de viviendas por siniestros asegurados varía en función de quién sea el destinatario de las obras
- 3.3 ITPyAJD.- La base imponible del AJD en las declaraciones de obra nueva es el coste de ejecución de la obra
- 3.4 Impuestos Especiales.- No es automática la pérdida del derecho a una exención o un tipo reducido en el supuesto de incumplimientos formales
- 3.5 Procedimiento de gestión.- El TEAC asume el criterio del Supremo de que la valoración de los inmuebles no puede consistir en multiplicar el valor catastral por un coeficiente

3.6 Requerimientos de información.- Son conformes a Derecho los requerimientos de información realizados a colegios de abogados en relación con las minutas de sus colegiados

4. CONSULTAS

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- El Brexit es un motivo económico válido para aplicar el régimen de neutralidad fiscal

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- El desarrollo de la actividad hotelera a través de una sociedad participada no es rama de actividad

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- La distribución de prima de emisión puede beneficiarse de la exención del artículo 21

4.4 IRPF.- Los consejeros no se pueden beneficiar de ciertas exenciones del IRPF

4.5 IRPF, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre el Patrimonio.- Se aclara el tratamiento en varios impuestos del arrendamiento de inmueble con servicios complementarios

4.6 IRPF.- La penalización por incumplir el período de mantenimiento mínimo de un plan de pensiones origina un rendimiento de capital mobiliario negativo

4.7 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Las indemnizaciones por extinción de la relación laboral de no residentes tributan en España por el período de tiempo trabajado en este territorio

4.8 Impuesto sobre Actividades Económicas.- Una UTE desarrolla una actividad económica distinta e independiente de la de sus miembros

5. NORMAS DE INTERÉS

- 5.1 Modificaciones tributarias para moderar los precios de la electricidad del mercado mayorista
- 5.2 Se publica la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que se aprueben para el año 2019
- 5.3 Se aprueba el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural de 2018, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

6. NOTICIAS

- 6.1 El Consejo de la Unión Europea autoriza a España a reducir el impuesto sobre la electricidad para buques atracados en puerto
- 6.2 Se decide la futura reducción del tipo de IVA aplicable a las publicaciones electrónicas
- 6.3 Se publica el Proyecto de Real Decreto para modificar el Plan General Contable
- 6.4 Se publica el primer informe sobre conflicto en la aplicación de la norma, relativo a adquisiciones apalancadas

1. La oferta de opciones sobre acciones genera un gasto deducible en la sociedad empleadora, aunque la oferente sea su matriz

Desde hace años, numerosos grupos multinacionales ofrecen a sus empleados incentivos basados en acciones. En este contexto es frecuente que la retribución sea satisfecha por una entidad (la que ofrece el incentivo, normalmente la matriz del grupo) que no es la empleadora. En ocasiones, sucede que la entidad matriz pagadora no repercute el coste de la retribución a la filial en la que el trabajador está empleado.

En su consulta V2197-18, de 24 de julio, la Dirección General de Tributos analiza concretamente el caso de una matriz francesa que ha implantado planes de adjudicación gratuita de acciones cuyos beneficiarios son determinados directivos y asalariados de las distintas sociedades que forman parte del grupo, entre los que se incluyen empleados de una filial española. En esta ocasión, la matriz francesa no repercute a sus filiales ningún coste por estos planes.

Partiendo de la doctrina del ICAC, la Dirección General de Tributos concluye que la filial española ha de reconocer contablemente un gasto de personal con abono a fondos propios, por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de sus empleados a la fecha del acuerdo de concesión, a pesar de que la matriz francesa no le facture los costes del plan.

El referido gasto, además, aunque no será deducible en el momento de su contabilización, sí lo será cuando se produzca la entrega de los instrumentos de patrimonio de la matriz francesa a los empleados.

Aunque no es objeto de esta consulta, se debe recordar que aunque el pagador de la renta será una entidad no residente distinta del empleador, será la filial española empleadora la que deberá practicar la retención o el ingreso a cuenta correspondiente, por tratarse de una retribución satisfecha por una entidad vinculada.

2. SENTENCIAS

2.1 Derecho comunitario/cuestiones de interpretación.- Los tribunales nacionales están obligados a plantear cuestiones de interpretación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 20 de septiembre y 4 de octubre de 2018, asuntos C-685/16 P y C-416/17, respectivamente

El TJUE ha vuelto a declarar, en dos recientes sentencias, contrarios al derecho de la UE dos regímenes fiscales que establecían un trato discriminatorio en relación con la tributación de los dividendos procedentes de otros Estados miembro o de terceros Estados.

A los efectos que aquí interesan, resultan relevantes dos de los pronunciamientos contenidos en las referidas sentencias:

- (i) Por un lado, el TJUE reitera que una presunción general de fraude y de abuso no puede justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

(TFUE), de manera que la mera circunstancia de que la sociedad distribuidora de dividendos esté situada en un tercer Estado no puede fundar una presunción general de fraude fiscal (sentencia de 20 de septiembre).

- (ii) Por otro lado, el TJUE recuerda que, cuando contra la decisión de un órgano jurisdiccional nacional no quepa recurso alguno y ante él se plantee una cuestión de interpretación del TFUE, el referido órgano jurisdiccional tendrá la obligación de someter dicha cuestión al TJUE (de conformidad con el artículo 267 del TFUE), con el fin de que no se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se atenga al derecho de la UE (sentencia de 4 de octubre).

2.2 Ayudas de Estado.- Un impuesto forma parte integrante de una ayuda de Estado cuando su recaudación está destinada exclusiva e íntegramente a la concesión de la ayuda

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de septiembre de 2018, asunto C-510/16

La Comisión Europea (CE) declaró compatibles con el mercado interior varios regímenes de ayudas al cine y al sector audiovisual establecidos por Francia. Dichos regímenes eran financiados, fundamentalmente, por medio de tres impuestos. La recaudación finalmente obtenida por dichos impuestos superó en más de un 20% las previsiones comunicadas por Francia a la CE en el momento de la autorización de la referida ayuda.

En este contexto, se plantea cuestión prejudicial al TJUE para que se pronuncie sobre si en la situación descrita, se ha modificado una ayuda de Estado existente y si, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento 794/2004 y en el artículo 108.3 del TFUE, dicha modificación debió ser comunicada a la CE. El TJUE concluye en sentido afirmativo sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (i) Los tres impuestos descritos forman parte integrante de la ayuda de Estado descrita, en la medida en que su recaudación está destinada exclusiva e íntegramente a la concesión de la referida ayuda.
- (ii) No resulta indispensable que el incremento de la recaudación se deba a una modificación jurídica del régimen de ayudas de Estado.

2.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- La prestación por maternidad está exenta de IRPF

Tribunal Supremo. Sentencia de 3 octubre de 2018

El Tribunal Supremo ha puesto fin a la polémica sobre la exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad, tras las posiciones discrepantes de los Tribunales Superiores de Justicia, por medio de su sentencia de 3 de octubre de 2018, según se comentó en la [Alerta Tributario 14-2018](#).

El Alto Tribunal concluye que la prestación por maternidad a cargo del Instituto Nacional de la Seguridad Social se puede incardinar en la exención prevista en la Ley del IRPF para “las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad”.

2.4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El IVA de los gastos de compra de acciones es deducible

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de octubre de 2018

Tal y como se comentó en la [Alerta IVA 2-2018](#), el TJUE ha concluido que el IVA soportado en la compra de acciones es deducible si se acredita la intención de prestar servicios a la filial adquirida. Ello incluye el IVA soportado en servicios de asesoramiento relacionados con la adquisición, incluso cuando finalmente no se realice la adquisición y, por tanto, no se lleguen a prestar servicios a la potencial filial.

2.5 ITPyAJD.- El AJD es único cuando en un mismo acto se constituye la propiedad horizontal y se extingue el condominio

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 26 de abril de 2018

El Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (AJD) grava, en su modalidad de documentos notariales, la primera copia de escrituras públicas y actas notariales que tenga por objeto cantidad o cosa valuable y contenga actos o contratos inscribibles. Cuando en una misma escritura se documentan dos operaciones, cabe pensar que se devengan dos AJD.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña concluye que cuando se documenta en una misma escritura la constitución del régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente, solo cabe exigir el AJD por la extinción del condominio, en tanto que se trata de una operación necesaria para la posterior constitución de la propiedad horizontal.

2.6 ITPyAJD.- La transmisión de una cuota de participación de una comunidad de bienes a favor de otro comunero no es un exceso de adjudicación exento si la comunidad no se extingue

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 17 de mayo de 2018

Determinados excesos de adjudicación están exentos de ITP y AJD. Por ejemplo, es jurisprudencia reiterada que lo están los derivados de la adjudicación a un comunero de un bien indivisible.

En esta sentencia, sin embargo, se concluye que esta exención solo aplica cuando esa adjudicación a un comunero tiene como objeto la disolución de la comunidad.

En el caso analizado, se trata de una comunidad con cuatro miembros en la que uno transmite su cuota al resto, sin que se extinga la comunidad. En tal caso concluye el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que no aplica la exención.

2.7 Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.- El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales es legal

Tribunal Supremo. Sentencias de 19 y 26 de septiembre de 2018

El Tribunal Supremo ha dictado diversas sentencias sobre la legalidad de la normativa reglamentaria relacionada con los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC) de Cataluña y de la Comunidad Foral de Navarra, impuestos autonómicos que gravan la capacidad económica de las grandes superficies y establecimientos comerciales por los impactos negativos que estos producen sobre el medioambiente y la ordenación del territorio.

En concreto, se confirma que dicha normativa no es inconstitucional ni contraria a Derecho de la Unión Europea, de conformidad con lo establecido por el TJUE en sus sentencias de 26 de abril de 2018. En el caso de Cataluña, no obstante, se concluye que es ayuda de Estado el hecho de dejar fuera del gravamen los establecimientos colectivos de más de 2.500 metros, motivo por el que se anula el Decreto 324/2001 por el que se aprueba el Reglamento del IGEC de ese territorio. El enjuiciamiento de los efectos de esta declaración de ayuda de Estado sobre las liquidaciones del tributo se remite a las sentencias sobre estas liquidaciones que se esperan en los próximos días.

2.8 Responsabilidad patrimonial.- Las diputaciones forales vascas no tienen que indemnizar a las empresas por la devolución de las ayudas del 45% de las inversiones

Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de septiembre de 2018

Según se comentó en la [Newsletter Fiscal Foral País Vasco - Octubre 2018](#), el Tribunal Supremo ha declarado que no concurren los requisitos legales para que las diputaciones forales vascas hayan de responder por responsabilidad patrimonial frente a las empresas beneficiarias de las ayudas en forma de crédito del 45% de las inversiones realizadas, que tuvieron que devolverlas en ejecución de la Decisión de la Comisión Europea que las declaró contrarias al Derecho de la UE (Decisión 2002/820, de 11 de julio de 2001).

2.9 Procedimiento de inspección.- El auto para la entrada y registro por los funcionarios de la Agencia Tributaria debe estar suficientemente motivado

Tribunal Superior de Justicia de la Rioja. Sentencia de 7 de junio de 2018

El Tribunal Superior de Justicia de la Rioja recuerda que la resolución por la que se autorice la entrada y registro de un inmueble por la inspección tributaria tiene que estar suficientemente motivada. Para que dicha motivación sea válida es necesario que se recojan los datos que permitan individualizar la situación y justificar que la medida es razonada y justificada, sin que a estos efectos se puedan aceptar referencias genéricas a la existencia de indicios de incumplimientos tributarios.

Es decir, el auto debe contener una fundamentación que ofrezca un panorama indiciario suficientemente amplio en relación con los incumplimientos de la normativa tributaria de los obligados tributarios, debiendo hacer igualmente una valoración en cuanto a la razonabilidad y proporcionalidad de la entrada y registro.

2.10 Procedimiento de inspección.- Si la regularización tiene efectos en otros ejercicios que no han sido objeto de comprobación, la Administración debe proceder de oficio a la rectificación de las declaraciones afectadas

Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de mayo de 2018

Es muy habitual que el resultado de un procedimiento de inspección tenga efectos en ejercicios posteriores en los que ya se ha presentado la declaración. Esto aboca a la cuestión de si el sujeto debe presentar declaraciones complementarias o rectificativas de esos ejercicios posteriores y a plantear si, además, en el primer caso, debe pagar los correspondientes recargos por presentación extemporánea.

La Audiencia Nacional es tajante al concluir que la Administración no puede trasladar al contribuyente la carga de rectificar sus autoliquidaciones si el criterio mantenido por la Administración en el marco de unas actuaciones de inspección afecta a otros ejercicios. En estos casos, es la Administración la que debe, de oficio, proceder a la regularización de los ejercicios subsiguientes afectados.

3. RESOLUCIONES

3.1 IRPF.- La residencia continuada para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual se debe cumplir desde que se adquiere el dominio

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18 de septiembre de 2018

Para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, es preciso que el inmueble transmitido y el adquirido se puedan calificar como vivienda habitual, es decir, que, entre otras, se resida en ella al menos tres años.

En concreto, para el cómputo de ese plazo en relación con la vivienda transmitida solo se podrá tener en cuenta el período de residencia desde que esa vivienda se adquirió, sin que se puedan sumar los períodos de residencia anteriores (en régimen de alquiler u otro).

3.2 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El tipo aplicable a las obras de reparación de viviendas por siniestros asegurados varía en función de quién sea el destinatario de las obras

Resolución del TEAC de 25 de Septiembre de 2018

El tipo impositivo aplicable a las obras de reparación en edificios destinados a viviendas, depende de quién es el destinatario de tales obras. Cuando el destinatario de las obras es la compañía aseguradora, el tipo aplicable es el general, mientras que si el destinatario es la persona física que utiliza la vivienda resulta aplicable el tipo reducido.

A juicio del TEAC, el destinatario de las obras es la persona física cuando el modo de resarcimiento resultante de la póliza de seguro es el pago de una indemnización por la compañía aseguradora. Por el contrario, la destinataria de las obras de reparación es la compañía aseguradora cuando se sustituye dicha indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado.

3.3 ITPyAJD.- La base imponible del AJD en las declaraciones de obra nueva es el coste de ejecución de la obra

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 20 de septiembre y 13 de julio de 2018

La base imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) en el caso de escrituras de declaración de obra nueva está constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. La cuestión controvertida en esta resolución se centra en determinar qué se ha de entender por “valor real del coste de la obra”.

El TEAC concluye que por “valor real del coste de la obra” se debe entender lo que realmente costó la ejecución de la obra, sin que proceda aumentar el valor del inmueble conforme al valor de la obra nueva puesta en el mercado. Los referidos conceptos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) no tienen por qué coincidir, en la medida en que en la valoración del inmueble pueden influir factores como su localización o uso que, sin embargo, no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Este mismo criterio había sido ya fijado por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 9 de abril de 2012 y 10 de abril de 2014.

3.4 Impuestos Especiales.- No es automática la pérdida del derecho a una exención o un tipo reducido en el supuesto de incumplimientos formales

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de septiembre de 2018

El TEAC asume en esta resolución el criterio del Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 27 de febrero de 2018 ([Newsletter News / 22-05-2018](#)) sobre que el mero incumplimiento de los requisitos formales en el ámbito de los impuestos especiales no puede acarrear la automática pérdida del derecho a una exención o a un tipo reducido, si el obligado tributario demuestra que se han cumplido las exigencias de fondo necesarias para aplicar el beneficio fiscal.

Es decir, la pérdida del beneficio fiscal solo se podrá producir cuando los órganos de control, sobre la base de las pruebas aportadas, concluyan que los productos no han sido utilizados para los fines que dan derecho a exención o al tipo reducido.

3.5 Procedimiento de gestión.- El TEAC asume el criterio del Supremo de que la valoración de los inmuebles no puede consistir en multiplicar el valor catastral por un coeficiente

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de septiembre de 2018

Siguiendo el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de mayo de 2018 ([Newsletter Tributario - Junio 2018](#)), el TEAC concluye que el método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes no es el idóneo para la valoración de inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real (como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), salvo que el referido método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble valorado.

No obstante, tras anular una liquidación por utilizar el referido método basado en los valores catastrales, da una segunda oportunidad a la Administración, ordenando la retroacción de las actuaciones para que pueda emitir otra liquidación.



3.6 Requerimientos de información.- Son conformes a Derecho los requerimientos de información realizados a colegios de abogados en relación con las minutas de sus colegiados

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18 de septiembre de 2018

La Administración tributaria solicitó a un colegio de abogados determinados informes y dictámenes referentes a minutas de sus colegiados relativas a procedimientos de jura de cuentas y reclamaciones judiciales o extrajudiciales y a la determinación de costas procesales. No estando conforme con el requerimiento de información (por considerar que era general e indiscriminado y carecía de trascendencia tributaria), el colegio de abogados siguió las correspondientes vías de recurso, recayendo, finalmente, esta resolución del TEAC.

El TEAC considera que el requerimiento de información es conforme a derecho, porque la trascendencia tributaria no admite dudas, sin necesidad de mayores explicaciones o razonamientos, dado que lo que se pretende es facilitar la labor de la inspección tributaria. En este sentido, subraya que los colegiados sobre los que se solicita información son potenciales contribuyentes de impuestos y están vinculados con el colegio de abogados por razón de su actividad mercantil y/o económica. Además, se constata que la información solicitada está acotada en un ámbito temporal determinado.

4. CONSULTAS

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- El Brexit es un motivo económico válido para aplicar el régimen de neutralidad fiscal

Dirección General de Tributos. Consulta V2253-18, de 26 de julio

Se pretende realizar una fusión transfronteriza entre una entidad residente en España y otra residente en el Reino Unido, en la que la entidad absorbente será la residente en España. El principal objetivo de la fusión es proporcionar la flexibilidad necesaria para asegurar que, tras el Brexit, el grupo será capaz de prestar servicios a sus clientes de manera coherente en toda Europa, además de mantener las condiciones propicias para que los empleados se puedan desplazar internacionalmente cuando sea necesario.

Según la DGT, estos motivos son válidos para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- El desarrollo de la actividad hotelera a través de una sociedad participada no es rama de actividad

Dirección General de Tributos. Consulta V2058-18, de 11 de julio

La sociedad, propietaria de un hotel que arrienda a una filial para que esta lo gestione con sus propios medios materiales y humanos, pretende escindir la actividad hotelera. La DGT entiende que esa escisión no se puede acoger al régimen de neutralidad fiscal porque los activos a transmitir no conforman una rama de actividad.

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- La distribución de prima de emisión puede beneficiarse de la exención del artículo 21

Dirección General de Tributos. Consulta V2043-18, de 11 de julio

Una entidad residente en Países Bajos, íntegramente participada por una sociedad española, realiza una distribución de prima de emisión en especie, entregando a su socio el 100% de la participación en otra entidad española. La distribución se lleva a cabo por el valor de mercado de esta última entidad. Esta operación implicaría la integración por el socio español en su base imponible de la diferencia positiva entre el valor de mercado de los elementos recibidos y su valor fiscal en la sociedad que realiza la distribución.

Esta diferencia se podrá beneficiar de la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, porque se trata de una renta asimilable a la derivada de la transmisión de participaciones.

4.4 IRPF.-Los consejeros no se pueden beneficiar de ciertas exenciones del IRPF

Dirección General de Tributos. Consulta V1984-18

La DGT resume las especialidades en la tributación en el IRPF de los rendimientos del trabajo obtenidos por consejeros que realizan funciones ejecutivas.

Esta cuestión adquiere especial relevancia como consecuencia de la aplicación de la conocida como teoría del vínculo, en virtud de la cual se viene entendiendo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo que un alto directivo pierde su relación laboral cuando accede al órgano de administración. Esa relación laboral, se dice, queda subsumida en la nueva relación mercantil. A juicio de la DGT, ello supone que todas las retribuciones del nuevo consejero se entienden derivadas de la relación mercantil.

Ello implica que, aunque se sigue en el ámbito de los rendimientos del trabajo en el IRPF, se aplican ciertas especialidades:

- (a) Por un lado, todas las retribuciones en especie tributan, es decir, no se aplican los supuestos de no sujeción o exención previstos para contribuyentes con relación laboral. Por lo tanto, tributan los cursos de formación, las aportaciones a seguros médicos, los tickets restaurante o guardería, etc. Estas retribuciones tributarán por su coste o valor de mercado según el caso.
- (b) También tributarán las dietas por gastos normales de manutención o estancia, salvo que se trate de gastos asumidos por cuenta de tercero y pueda probarse.
- (c) No se podrá aplicar la exención por realización de trabajos en el extranjero.
- (d) El tipo de retención será el fijo del 35% (ó 19%, según la cifra de negocios de la entidad).

Finalmente, se aclara que las retribuciones por el ejercicio de funciones de consejero o administrador no entran en el ámbito de las operaciones vinculadas.



4.5 IRPF, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre el Patrimonio.- Se aclara el tratamiento en varios impuestos del arrendamiento de inmueble con servicios complementarios

Dirección General de Tributos. Consulta V2297-18, de 7 de agosto

La propietaria de un chalet pretende alquilarlo a través de una empresa dedicada a servicios turísticos. Se plantean dos opciones: (1) alquiler del inmueble a la empresa de servicios turísticos para que esta arriende el inmueble y preste servicios complementarios en su propio nombre, o (2) alquiler directo por la propietaria al arrendatario, pero contratando los servicios complementarios con la empresa de servicios turísticos.

La DGT analiza las implicaciones fiscales en tres tributos:

- (a) IVA: En ambos supuestos el arrendamiento estará sujeto y no exento al ir acompañado de servicios complementarios propios de la industria hotelera. El tipo de gravamen variará en función de la modalidad seguida. En caso de cesión del inmueble a la empresa de servicios, el IVA se repercutirá por la propietaria al 21% (con independencia del tipo que corresponda repercutir por la empresa al inquilino). En caso de alquiler directo al inquilino, el tipo aplicable será el 10%.
- (b) IRPF: La cesión de la vivienda a la empresa de servicios dará lugar a un rendimiento de capital inmobiliario. Por el contrario, la renta derivada del alquiler directo al inquilino junto con los servicios indicados (aunque sea a través de la empresa de servicios) se calificará como rendimiento de actividades económicas.
- (c) Impuesto sobre el Patrimonio: En ninguno de los dos casos sería de aplicación la exención de empresa familiar dado que, a efectos de este tributo, no se desarrolla una actividad económica.

4.6 IRPF.- La penalización por incumplir el período de mantenimiento mínimo de un plan de pensiones origina un rendimiento de capital mobiliario negativo

Dirección General de Tributos. Consulta V2167-18, de 20 de julio

Una persona física recibe una bonificación de una entidad bancaria por realizar el traspaso a dicha entidad de un plan de pensiones, condicionada a un plazo de permanencia de cinco años.

La DGT confirma que en el caso de que se incumpla el referido plazo de permanencia, la penalización que aplique la entidad financiera dará lugar a un rendimiento de capital mobiliario negativo.

4.7 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Las indemnizaciones por extinción de la relación laboral de no residentes tributan en España por el período de tiempo trabajado en este territorio

Dirección General de Tributos. Consulta V2188-18, de 23 de julio

Una entidad ha desplazado a empleados al extranjero, lo que los convierte en no residentes. Se van a realizar una serie de ajustes en la plantilla mediante despidos improcedentes, despidos objetivos y ceses de mutuo acuerdo.



Atendiendo a lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, la DGT concluye las indemnizaciones satisfechas en cualquiera de los tres tipos de extinción se entenderán derivadas de una relación laboral, por lo que será de aplicación el artículo de los convenios para evitar la doble imposición dedicado a las rentas del trabajo (en general, el artículo 15).

Con carácter general, de dicho artículo se desprende que sólo se pueden someter a tributación en España las indemnizaciones que deriven de un trabajo realizado en España, en cuyo caso podrá ser de aplicación la exención prevista en la Ley del IRPF para las indemnizaciones por despido (salvo que se trate de ceses de mutuo acuerdo). Para determinar la parte de indemnización que se entiende obtenida en España, se deberá realizar, con carácter general, un reparto proporcional entre los países en que se haya ejercido el empleo, atendiendo al tiempo de trabajo en cada país.

En el caso de que se perciban otras indemnizaciones para remediar algún tipo de perjuicio (indemnizaciones punitivas, indemnizaciones por trato discriminatorio, indemnizaciones por daños a la reputación), estas rentas tributarán, en principio, solo en el Estado de residencia del empleado (artículo 21 del Modelo de Convenio).

Como especialidad, en el caso de extinciones de mutuo acuerdo, si la indemnización se abona mediante rentas mensuales y no mediante un pago único y el ex empleado vuelve a adquirir su residencia fiscal en España durante el período de pago de la indemnización, esta pasará a quedar gravada en España (por el principio de tributación por renta mundial).

4.8 Impuesto sobre Actividades Económicas.- Una UTE desarrolla una actividad económica distinta e independiente de la de sus miembros

Dirección General de Tributos. Consulta V2033-18, de 9 de julio

La DGT concluye que una UTE tiene la consideración de sujeto pasivo independiente a efectos del IAE respecto de las personas o entidades que participen en ella y, por ende, desarrolla una actividad económica distinta e independiente de la de sus miembros.

En aplicación de este criterio, la DGT apunta entre otras cuestiones que, a efectos de la exención en el IAE, se ha de atender a si el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las actividades realizadas por la propia UTE en el ejercicio es inferior a 1 millón de euros, o no.

5. NORMAS DE INTERÉS

5.1 Modificaciones tributarias para moderar los precios de la electricidad del mercado mayorista

Con el fin de minorar el precio del mercado mayorista de la electricidad, el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre (BOE de 6 de octubre), de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores ha introducido las siguientes novedades:

- (a) Se exonera del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019.
- (b) Se regula una exención en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas. La

aplicación de esta exención deberá ser solicitada previamente a la oficina gestora por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y autorizada por dicha oficina.

5.2 Se publica la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que se aprueben para el año 2019

En el BOE de 29 de septiembre de 2018 se ha publicado la Orden HAC/994/2018, de 17 de septiembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019.

5.3 Se aprueba el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural de 2018, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

En el BOE de 27 de septiembre de 2018 se ha publicado la Resolución, de 26 de septiembre de 2018, de la Secretaria General del Tesoro y Financiación Internacional, que, como viene siendo habitual, indica los tipos de referencia aplicables para el cálculo del tipo de interés efectivo anual a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros, esta vez para el cuarto trimestre natural de 2018. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: -0,049 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete: 0,328 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 1,194 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 1,438 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 2,066 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.

6. NOTICIAS

6.1 El Consejo de la Unión Europea autoriza a España a reducir el impuesto sobre la electricidad para buques atracados en puerto

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, introdujo un incentivo económico para que se utilice la electricidad de la red terrestre y se disminuya así la contaminación atmosférica de las ciudades portuarias. Se considera que el uso de tal electricidad para que los buques atracados en puerto satisfagan sus necesidades de electricidad es más respetuoso del medio ambiente que la combustión de combustibles líquidos por dichos buques.

Esta medida ha sido autorizada por el Consejo de la Unión Europea en su Decisión de Ejecución 2018/1491 de 2 de octubre de 2018.

6.2 Se decide la futura reducción del tipo de IVA aplicable a las publicaciones electrónicas

El 2 de octubre de 2018, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea ha alcanzado un acuerdo sobre una propuesta de directiva por la que se permite a los Estados miembros aplicar a las publicaciones electrónicas tipos del IVA reducidos, superreducidos o nulos, haciendo con ello posible la armonización de las normas del IVA aplicables a las publicaciones electrónicas con las de las publicaciones físicas.

6.3 Se publica el Proyecto de Real Decreto para modificar el Plan General Contable

El 4 de octubre de 2018 se hizo público el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican (i) el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, (ii) el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, (iii) las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y (iv) las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

En dicho Proyecto se recoge la propuesta de adaptación de la normativa contable española a los dos proyectos más relevantes en materia contable desarrollados a nivel internacional y que afectan al tratamiento de los instrumentos financieros y al reconocimiento de ingresos procedentes de contratos con clientes.

Se prevé que la reforma entre en vigor a partir de 1 de enero de 2020.

6.4 Se publica el primer informe sobre conflicto en la aplicación de la norma, relativo a adquisiciones apalancadas

Tradicionalmente el fraude de Ley, actual conflicto en la aplicación de la norma (con sus matices), no ha sido sancionable. No obstante, en la última reforma de la Ley General Tributaria se creó un nuevo supuesto de infracción tributaria vinculado a esta figura. Así, constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones tributarias (falta de ingreso, obtención o solicitud indebida de devoluciones e incentivos fiscales o, finalmente, acreditación improcedente de créditos tributarios) como consecuencia de actos o negocios en los que se cumplan los requisitos del conflicto en la aplicación de la norma, es decir, que sean artificiosos y que de su utilización no resulten efectos relevantes distintos del ahorro fiscal.

No obstante, para que exista tal infracción es preciso que el acto o negocio sea igual, sustancialmente, a otros actos o negocios en los que se hubiera establecido criterio administrativo publicado para general conocimiento antes de la realización de los actos o negocios en discusión.

En aplicación de esta normativa, se ha publicado en octubre de 2018 el primer informe, denominado "Conflicto nº 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo" (de fecha 10 de abril de 2018). El informe concluye que existe conflicto en la aplicación de la norma en relación con una adquisición, por una sociedad española, de participaciones en entidades del mismo grupo con financiación intragrupo, tras entender que la reorganización no ha tenido efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del aumento de los gastos deducibles (intereses) derivados de la financiación intragrupo.

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

www.garrigues.com

