ÍNDICE

1. Actualidad
2. Sentencias
3. Resoluciones y Consultas
4. Normas de interés

1.Actualidad

1.- Las sanciones que España impone por incumplir la normativa de blanqueo no son proporcionadas

La normativa española establece una obligación en virtud de la cual las personas físicas deben declarar el dinero en efectivo que sacan a través de la frontera. Si no lo hacen, se enfrentan a una sanción que puede ascender hasta el doble de la cuantía no declarada. Según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), esta sanción es desproporcionada.

En efecto, aunque el Tribunal concluye en su sentencia de 31 de mayo de 2018 (asunto C-190/17) que la lucha contra el blanqueo de capitales constituye un objetivo legítimo que puede justificar una restricción de las libertades fundamentales, también llama la atención sobre el principio de proporcionalidad que debe regir toda normativa sancionadora.

Sobre esta base, afirma que las referidas sanciones de la normativa española no son proporcionadas, porque exceden de lo que resulta necesario para garantizar el cumplimiento de la obligación de declaración. Es decir, si el objetivo de la sanción es castigar el mero incumplimiento de no declarar y no eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, resulta desproporcionado que la multa pueda ser tan elevada. Y por este motivo, se debe entender que la normativa española vulnera la libertad de circulación de capitales.

Los argumentos de este pronunciamiento del TJUE se podrían trasladar al régimen sancionador previsto para el incumplimiento de la obligación de presentar el Modelo 720 (declaración de bienes en el extranjero), en virtud del cual las sanciones pueden alcanzar el 150% de la cuota derivada de considerar el patrimonio extranjero como incremento no justificado en el IRPF (como ya ha avanzado la Comisión Europea).

2.Sentencias

1.- Impuesto sobre Sociedades.- El sostenimiento financiero de una filial puede justificar que se le otorgue una garantía sin remuneración

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 31 de mayo de 2018, asunto C-382/16

La Inspección alemana analizó el caso de una matriz alemana que había otorgado garantías financieras a dos de sus filiales, residentes en Holanda, sin exigir remuneración. La Administración entendió que con un tercero independiente se habría pactado una remuneración, por lo que realizó un ajuste. Frente a ello, la sociedad alemana argumentó que su actuación estaba dirigida a sostener financieramente a sus filiales y que la comparación con lo que hubiera hecho un tercero independiente no era procedente, ya que esta situación no se habría dado, por definición, entre sociedades no vinculadas. También añadía que, al afectar este tipo de ajustes solamente cuando las operaciones se realizan con entidades no residentes, un ajuste como el practicado suponía una restricción prohibida a la libertad de establecimiento.

El TJUE acepta que el hecho de que este tipo de ajustes solo se realicen en operaciones con entidades vinculadas no residentes no es *per se* contrario a la libertad de establecimiento, pero recuerda que el principio de proporcionalidad exige que el contribuyente pueda probar la existencia de motivos comerciales que justifiquen la operación. Añade el TJUE que los ajustes por precios de transferencia se deben diferenciar de las medidas antiabuso.

En el caso analizado, el TJUE concluye que no ha existido una estructuración puramente artificial ni una voluntad de reducir el beneficio imponible en Alemania y asume que los motivos alegados (sostener a las filiales financieramente) responden al propio interés económico y responsabilidad de la matriz respecto a la situación financiera y el éxito comercial de sus filiales extranjeras, lo que justifica que la concesión de la garantía se hiciera sin contraprestación.

2.- Impuesto sobre Sociedades.- No son deducibles los intereses por la parte del préstamo coincidente con los fondos propios negativos que derivan de la previa salida de socios

Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de marzo de 2018

La Audiencia Nacional concluye que no son deducibles los intereses derivados de un préstamo participativo otorgado por una entidad vinculada para salvar la causa de disolución del prestatario, que tenía fondos propios negativos como consecuencia de una disminución de capital con devolución de aportaciones (por salida de algunos socios).

Según el Tribunal, en estos casos, la financiación beneficia realmente a los socios salientes a los que se devuelven las aportaciones con cargo a reservas de la sociedad, por lo que no se puede admitir la deducibilidad de los gastos financieros precisamente en el importe de los fondos propios negativos derivados de la referida devolución.

3.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Cuando el heredero fallece sin aceptar la herencia de su causante se produce un solo hecho imponible

Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de junio de 2018

El Tribunal Supremo corrige su doctrina en relación con aquellos casos en los que un heredero fallece sin aceptar una herencia. Así, el Tribunal entiende ahora que en estos casos solo se produce una adquisición hereditaria, la de los herederos del último fallecido. Conforme a ello, solo se devenga el Impuesto sobre Sucesiones con ocasión de esta única adquisición.

4.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No se puede comprobar el valor de un inmueble si coincide con el publicado por la Administración

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de mayo de 2018

El artículo 57 de la Ley General Tributaria regula diversos métodos que puede utilizar la Administración para comprobar el valor de bienes, rentas, productos y otros elementos determinantes de la obligación tributaria. Entre los distintos métodos se incluye el de *"estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal"*.

Pues bien, según el Tribunal Supremo, si el propio contribuyente utiliza esos valores de referencia para calcular su Impuesto sobre Sucesiones, la Administración no podrá modificarlos. Es decir, no es posible que la Administración Tributaria "compruebe" un valor que el contribuyente ha determinado conforme a los criterios publicados por la propia Administración comprobante. Lo contrario supondría la posibilidad de que la Administración actuara contra sus propios actos y vulneraría la confianza legítima de los administrados.

5.- ITPyAJD.- La valoración de los inmuebles por la Administración no puede consistir en multiplicar el valor catastral por un coeficiente

Tribunal Supremo. Sentencias de 23 de mayo y de 5 de junio de 2018

En nuestra Alerta de Tributario 11 – 2018 comentamos que el Tribunal Supremo había concluido, en una sentencia de 23 de mayo, que las valoraciones administrativas de inmuebles a efectos del ITPyAJD (y en cualquier otro tributo en el que la base imponible se determine por referencia al "valor real") no se pueden realizar multiplicando el valor catastral por índices o coeficientes. Este método, excesivamente genérico, solo será válido si la Administración complementa su valoración con una comprobación individualizada del inmueble en concreto.

El mismo criterio ha sido reiterado en otra sentencia de la misma fecha y dos nuevas sentencias de 5 de junio.

6.- ITPyAJD- No procede devolver el impuesto por "echarse atrás" en la disolución acordada

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 12 de febrero de 2018

Se acordó la disolución y liquidación de una sociedad y se pagó el ITPyAJD en la modalidad de operaciones

societarias. No obstante, posteriormente se decidió dejar sin efectos el acuerdo, por lo que se solicitó el impuesto ingresado. El TSJ de Madrid deniega la posibilidad de obtener la devolución porque, una vez otorgado el acuerdo de disolución con liquidación, este produce todos sus efectos.

7.- Procedimiento administrativo.- Los "pantallazos" de la notificación electrónica pueden servir de prueba de la fecha de notificación

Audiencia Nacional. Sentencia de 19 de abril de 2018

Se notificó un acto administrativo por correo ordinario y por vía telemática. En la página web de la Agencia Tributaria aparecía como fecha de notificación la correspondiente al envió telemático, que era posterior a la del envío por correo ordinario. Conforme a ello, el contribuyente tomó la fecha de notificación electrónica como inicio del plazo para recurrir, tomando la precaución de realizar un "pantallazo" de la información sobre plazos que constaba en la página web.

No obstante, se inadmitió el recurso por extemporáneo porque la Administración entendió que se debió tener en cuenta la fecha de la primera notificación (la ordinaria). El contribuyente advirtió que, en el momento de recibir las notificaciones de inadmisión, se había modificado la fecha de notificación de los actos recurridos en la página web de la Agencia, apareciendo como tal la del envío por correo ordinario. De nuevo, el sujeto realizó un pantallazo de la información de la web.

La Audiencia Nacional da la razón al contribuyente, fundamentalmente porque la notificación electrónica es obligatoria para la Administración y porque si ha habido un error en el cómputo de plazos ha sido por la información errónea de la página web de la Agencia (admitiendo como prueba los "pantallazos" realizados con el sujeto).

8.- Procedimiento tributario.- No procede la devolución del impuesto ingresado para evitar la responsabilidad penal

Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de mayo de 2018

La excusa absolutoria respecto a un período prescrito se puede obtener si se regulariza la situación tributaria de ese período sin requerimiento previo de la Administración. Es decir, si se ingresa el impuesto cuando la Administración no tiene ya derecho a liquidarlo.

El Tribunal Supremo concluye que, en estos casos, aunque se haya ingresado un impuesto ya prescrito, no procede su devolución, por cuanto su ingreso ha tenido como finalidad evitar la responsabilidad penal ante un posible delito contra la Hacienda Pública.

9.- Procedimiento de revisión.- La inconstitucionalidad de los tributos locales se puede impugnar directamente en la jurisdicción contenciosa

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de mayo de 2018

Como anticipamos en nuestra Alerta de Tributario 10-2018, el Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las normas sobre la aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales no es obligatorio interponer el correspondiente recurso en vía administrativa como requisito previo para recurrir ante la jurisdicción contenciosa.

El Alto Tribunal afirma que las entidades locales carecen de competencia para pronunciarse sobre esta materia, por lo que resultaría inútil y desproporcionado exigir a los contribuyentes ese paso previo al inicio de la vía jurisdiccional.

10.- Procedimiento de revisión.- Los defectos en la decisión de interponer recurso contencioso-administrativo son subsanables

Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de mayo de 2018

Para que una persona jurídica interponga un recurso contencioso-administrativo es preciso que el órgano

competente de la persona jurídica así lo acuerde. El correspondiente acuerdo se ha de aportar al interponer el recurso.

El Tribunal Supremo concluye que si ese acuerdo no se aporta con la interposición, el órgano jurisdiccional debe dar la oportunidad al sujeto para subsanar ese defecto, dado que lo contrario podría causar indefensión.

3.Resoluciones y Consultas

1.- Impuesto sobre Sociedades.- Las bases imponibles negativas se pueden trasladar con el patrimonio escindido en una escisión parcial

Dirección General de Tributos. Consulta V1129-18, de 30 de abril
La DGT reitera en esta consulta que en las escisiones parciales acogidas al régimen de neutralidad las bases imponibles negativas (BIN) se podrán trasladar a la entidad beneficiaria de la escisión. Si no se puede determinar cuál de las actividades ha generado las BIN (si la escindida o la que permanece en la entidad que se escinde), cabría admitir su distribución proporcional en función del valor de mercado o contable de cada actividad.

2.- Impuesto sobre Sociedades.- Los socios residentes en un paraíso fiscal no se pueden acoger al régimen de neutralidad

Dirección General de Tributos. Consultas V1016-18 y V1029-18, de 20 y 24 de abril

En las operaciones de reorganización societaria acogidas al régimen de neutralidad, uno de los principales efectos es el diferimiento en la tributación de las rentas generadas tanto por las sociedades como por los socios que participan en ellas. Sin embargo, la DGT recuerda que los socios residentes en paraísos fiscales no se pueden beneficiar de este régimen.

De este modo, en un canje de valores tributará la renta generada en las aportaciones realizadas por socios residentes en paraísos fiscales. No obstante, no quedarán perjudicados los socios residentes en otros territorios si por la participación imputable exclusivamente a estos últimos socios la entidad beneficiaria del canje alcanza la mayoría de los derechos de voto de la entidad adquirida. A estos efectos, la participación de los socios residentes en paraísos fiscales no se tendrá en cuenta para valorar los derechos de voto adquiridos con ocasión del canje de los otros socios.

3.- Impuesto sobre Sociedades.- La devolución del exceso de cotizaciones se debe imputar al ejercicio en que se reconozca el derecho a esa devolución

Dirección General de Tributos. Consulta V0878-18, de 3 de abril

Las devoluciones obtenidas por un contribuyente del Impuesto se han de contabilizar como ingreso y, por tanto, como la norma fiscal no establece lo contrario, han de tributar. Una duda recurrente, no obstante, es si estas devoluciones han de tributar en el ejercicio al que se refieren o en el que se obtiene la devolución.

En esta consulta, referida a la devolución del exceso de cotizaciones a la Seguridad Social, la DGT afirma que la tributación de las cuantías devueltas debe producirse en el ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución.

4.- IRPF.- El valor de adquisición total de las viviendas adquiridas en "leasehold" es amortizable

Dirección General de Tributos. Consulta V0927-18, de 10 de abril

El consultante es propietario de una vivienda en Reino Unido en régimen de "leasehold", esto es, es propietario únicamente de la construcción, mientras que la propiedad del suelo corresponde a otra persona. La vivienda se encuentra arrendada.

Conforme a ello, entiende la DGT que todo el valor de adquisición será amortizable, dado que se puede atribuir en su totalidad a la construcción.

5.- Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Los no residentes no pueden aplicar la regla de imputación temporal para las operaciones a plazo

Dirección General de Tributos. Consulta V0896-18, de 6 de abril

En la normativa del IRPF se permite al contribuyente imputar el resultado de las operaciones a plazo (aquellas en que el precio se percibe total o parcialmente mediante pagos sucesivos, si el período entre la entrega y el vencimiento del último pago es superior a un año) conforme sean exigibles los cobros correspondientes.

La normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) contiene numerosas remisiones a la normativa del IRPF. No obstante, la DGT subraya que no existe una remisión expresa que permita entender que en el IRNR se pueda aplicar la referida regla de imputación temporal a plazos, ni tampoco existe una regla específica en la normativa del IRNR sobre esta cuestión. Por lo tanto, las ganancias patrimoniales obtenidas en una operación a plazos sujeta al IRNR se habrán de imputar conforme al criterio de devengo.

6.- ITPyAJD.- Hay que pagar AJD por los excesos de adjudicación en la disolución de una comunidad de bienes aunque el bien adjudicado sea indivisible

Dirección General de Tributos número. Consulta V0952-18, de 11 de abril

El criterio que había seguido la DGT hasta ahora era considerar que en la disolución de un condominio formado por bienes indivisibles sólo se devengaba el ITPyAJD en la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) por la referida disolución, sin que pudiera considerarse que existían excesos de adjudicación sometidos a tributación.

En esta Resolución, la DGT cambia su criterio y considera que en dicho supuesto el exceso de adjudicación cumple los requisitos legalmente previstos para tributar por AJD.

7.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).- En la transmisión de inmuebles adquiridos por usucapión, el período de tenencia será el máximo de 20 años

Dirección General de Tributos. Consulta V1014-18, de 19 de abril

La adquisición por usucapión extraordinaria se produce cuando se ha disfrutado del bien durante al menos 30 años. No obstante, como este tipo de adquisición no implica transmisión (civilmente se trata de una adquisición "originaria"), no se devenga el IIVTNU.

En la posterior transmisión del inmueble, por tanto, para el cálculo del período de tenencia no se tendrá en cuenta la fecha de adquisición por usucapión, sino la de la anterior operación sujeta al impuesto, por lo que, al haber tenido que ocurrir necesariamente en una fecha anterior a los 30 años, el período de generación a considerar será el máximo de 20 años.

8.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).-La jurisprudencia del Tribunal Constitucional contraria al impuesto no es de aplicación a la adquisición por herencia

Dirección General de Tributos. Consulta 0022-18, de 17 de abril

El Tribunal Constitucional ha venido concluyendo en diversas sentencias que el IIVTNU es nulo porque no respeta la capacidad económica del contribuyente. No obstante, dice la DGT con un criterio discutible que esa jurisprudencia no es aplicable a las herencias, porque lo que se ha analizado por el Tribunal Constitucional son operaciones de compraventa, en las que el sujeto pasivo es el transmitente, mientras que en las herencias lo es el adquirente (y en uno y otro caso la capacidad económica sometida a tributación es diferente).

9.- Procedimiento de recaudación.- Para declarar fallido al deudor principal la Administración debe constatar si existen bienes realizables de manera inmediata

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de mayo de 2018

En el marco de un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, el TEAC fija como criterio que, en relación con la declaración de fallido del deudor principal, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son realizables de manera inmediata.

Solo entonces la Administración podrá proceder a la declaración de fallido -total o parcial- del deudor, sin perjuicio de que los órganos de recaudación vigilen su posible solvencia sobrevenida y, en su caso, se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables.

10.- Procedimiento de recaudación.- Si se acredita que el deudor principal tenía bienes, la declaración de responsabilidad solidaria se podrá declarar nula

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 26 de abril de 2018

Según el TEAC, es posible la declaración de responsabilidad solidaria incluso cuando existan bienes susceptibles de ejecución o transmisión en el deudor principal. Sin embargo, el acuerdo de derivación de responsabilidad podría entenderse nulo si se justificó en la ausencia de bienes del deudor, apreciándose la conducta culposa del responsable, pero luego se constata que el deudor sí tenía bienes.

4.Normas de interés

1.- Se aprueban nuevas instrucciones para la declaración Intrastat

En el BOE de 28 de mayo de 2018 se publicó la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, para la elaboración de las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros (Sistema Intrastat).

Esta Resolución entró en vigor el 29 de mayo de 2018.

2.- Se publica el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Finlandia

En el BOE de 29 de mayo de 2018 se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta (CDI) y su Protocolo, hecho en Helsinki el 15 de diciembre de 2015.

Entre otros, cabe destacar los siguientes aspectos del CDI y su Protocolo:

- Los dividendos tributarán, con carácter general, al 15%. Sin embargo, la tributación será del 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que tenga una participación directa de al menos el 10% de los derechos de voto de la entidad participada. No se tributará cuando el beneficiario sea un plan de pensiones.
- Los intereses y los cánones tributarán, con carácter general, solamente en el Estado de residencia de la entidad perceptora de los mismos.
- Se introduce una cláusula de tributación en la fuente para las ganancias derivadas de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles excepto que se trate de ganancias derivadas de acciones de una sociedad cotizada en un mercado de valores reconocido en uno de ambos Estados.
- También se tributará en la fuente cuando las ganancias deriven de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de las mismas el derecho al disfrute de bienes inmuebles.
- Se incorpora también una cláusula de tributación en la fuente para las pensiones y remuneraciones similares pagadas por un Estado a una persona física por razón de servicios que le son prestados. Sin embargo, solo serán gravables en el otro Estado cuando la persona física sea residente y nacional de ese Estado.

- El Protocolo contiene una regla anti-elusoria que impide la aplicación de las previsiones del CDI sobre dividendos, intereses y cánones cuando el fin primordial de la operación ("*main purpose*") sea precisamente el de conseguir los beneficios del CDI.

Las disposiciones de los artículos 23 (Procedimiento amistoso) y 24 (Intercambio de información) surtirán efecto desde el 27 de julio de 2018, fecha de entrada en vigor del Convenio, sin tener en cuenta el ejercicio fiscal o el período impositivo del que se trate. El resto de disposiciones serán de aplicación, con carácter general, a partir del 1 de enero de 2019.

No obstante, el artículo 18 (relativo a pensiones) del Convenio de 1967 se seguirá aplicando hasta la conclusión del tercer año tras la entrada en vigor de este Convenio, pero únicamente si la renta de dicho artículo 18 está sujeta a imposición en el Estado en el que resida su perceptor.

3.- Se aprueba el Modelo 179 de "Declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos"

En el BOE de 30 de mayo de 2018 se ha publicado la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, de "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Deben presentar el nuevo modelo 179 las personas y entidades que presten el servicio de intermediación entre los cedentes y los cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito. Tendrán esta consideración las personas o entidades constituidas como plataformas colaborativas que intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información (con independencia de que presten o no el servicio objeto de intermediación o de la imposición de condiciones relativas al precio, los seguros, los plazos u otras).

El modelo se deberá presentar con periodicidad trimestral salvo en 2018, en el que tendrá carácter anual.

4.- Se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2018

Con fecha 8 de junio de 2018 se ha publicado la Resolución de 24 de mayo de 2018, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE de 2018 relativos a cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

El nuevo plazo será el comprendido entre el 17 de septiembre y el 20 de noviembre de 2018, ambos inclusive, para las cuotas cuyo cobro se realice a través de las entidades de crédito colaboradoras en la recaudación.

5.- Se modifica la Directiva que regula las obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva

En el DOUE de 5 de junio de 2018 se ha publicado la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

En esta Directiva se impone una obligación de comunicación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva a todos los agentes que participen en la concepción, comercialización, organización o gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento.

La Directiva ha sido comentada en detalle en nuestro Comentario Tributario 3-2018: Los intermediarios y contribuyentes tendrán que comunicar determinadas operaciones internacionales de planificación fiscal potencialmente agresiva (http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/los-intermediarios-y-contribuyentes-tendran-que-comunicar-determinadas-operaciones).

Más información:
Departamento de Tributario

Síguenos:

GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramientojurídico.

© 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