

2019

Mayo

**NEWSLETTER
TRIBUTARIO**

GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashes de actualidad - Sentencias

ÍNDICE

- 1. Las costas ganadas solo tributan si exceden los costes de los honorarios del abogado y el procurador**
- 2. Sentencias**
 - 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- La aportación de un inmueble gravado con hipoteca no se puede acoger al régimen neutral por la parte de la deuda que no financió la adquisición**
 - 2.2 IRPF.- La normativa de IRPF vigente hasta 2008 que obligaba a integrar en la base general los intereses recibidos por entidades vinculadas es conforme a Derecho**
 - 2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La principal fuente de renta puede ser, en circunstancias excepcionales, la del año anterior al del fallecimiento**
 - 2.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- La “fórmula de Cuenca” no es válida para el cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal**
 - 2.5 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- La bonificación para inmuebles en obras se aplica también durante el período siguiente a su finalización**
 - 2.6 Impuesto sobre Elementos Radiotóxicos.- El Tribunal Constitucional anula el impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos**

- 2.7 Procedimiento administrativo.- El cambio de criterio administrativo no puede perjudicar al contribuyente
- 2.8 Procedimiento administrativo.- La nulidad de las disposiciones de carácter general no conlleva la nulidad de los actos dictados a su amparo
- 2.9 Procedimiento administrativo.- La notificación es válida si se prueba que el contribuyente tenía conocimiento de su contenido
- 2.10 Procedimiento de gestión.- La liquidación provisional acordada en un procedimiento iniciado mediante declaración tiene efectos preclusivos
- 2.11 Procedimiento de revisión.- Es necesario plantear cuestión prejudicial antes de decidir que el derecho interno no es aplicable
- 2.12 Procedimiento sancionador.- No se puede derivar responsabilidad por colaborar en una infracción tributaria y a la vez imponer sanción grave por los mismos hechos

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades.- La retribución de los administradores debía estar prevista con certeza en los estatutos para ser deducible (al menos con la normativa previa a la ley actual del impuesto)
- 3.2 IVA.- Es preciso acreditar la utilización o explotación efectivas de un servicio para determinar la sujeción a IVA
- 3.3 IVA/ITPAJD.- Los conceptos de “unidad económica autónoma”, en IVA, y de “totalidad del patrimonio empresarial”, en ITPAJD, deben ser equiparados

- 3.4 Procedimiento administrativo.- Es correcta la notificación al contribuyente aunque este hubiese designado un representante para recibir notificaciones
- 3.5 Procedimiento de inspección.- El plazo para dictar una segunda liquidación se computa desde que la inspección recibe la resolución de retroacción de actuaciones
- 3.6 Procedimiento de inspección.- No cabe recusar al inspector actuario que haya sido perito en el procedimiento penal previo
- 3.7 Procedimiento de recaudación.- El plazo para dictar un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad tras la anulación de uno anterior es de seis meses
- 3.8 Procedimiento de recaudación.- Las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento efectuadas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser desestimadas de plano
- 3.9 Procedimiento sancionador.- No declarar rentas de las que no se informa en los datos de Hacienda puede ser sancionable

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Las entidades parcialmente exentas pueden aplicar la reserva de capitalización
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las indemnizaciones de entidades aseguradoras para cubrir sanciones tributan
- 4.3 IRPF.- Cuando se ofrecen los mismos descuentos a los empleados propios y a los de otras empresas, no hay retribución en especie

- 4.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Un impatriado que recibe una donación puede aplicar la normativa de la comunidad autónoma en la que resida
- 4.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La repudiación de la herencia una vez prescrito el impuesto implica que haya una donación
- 4.6 IVA.- La DGT analiza las implicaciones en IVA de los planes de retribución flexible

5. Normativa

- 5.1 Se publican los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2018
- 5.2 Se aprueban las reducciones para 2018 de determinados índices en el método de estimación objetiva del IRPF
- 5.3 Nuevas marcas fiscales para cigarrillos y picadura para liar
- 5.4 Se modifican las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y del modelo 525

1. Las costas ganadas solo tributan si exceden los costes de los honorarios del abogado y el procurador

Una resolución del TEAR de Murcia concluye que la alteración patrimonial que genera el cobro de las costas procesales percibidas por la parte cuyas pretensiones son estimadas en un pleito se debe calcular minorando la indemnización recibida en los gastos por honorarios soportados.

Es criterio administrativo reiterado que las costas procesales ganadas constituyen una ganancia patrimonial para el beneficiario de aquellas, que se debe consignar en la base general del impuesto, porque no deriva de una transmisión (y tributando, por tanto, al tipo marginal). Sin embargo, la propia Administración entiende que los gastos judiciales soportados por el sujeto que recibe las costas se tratan como renta de consumo y, por ello, no se pueden computar como pérdida patrimonial.

El Defensor del Pueblo, en su Recomendación de 18 de julio de 2017 (queja 16007256), ya llamaba la atención sobre la asimetría que se produce en la tributación personal del beneficiario de las costas conforme a este criterio administrativo. Observaba el Defensor del Pueblo que el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de noviembre de 2005, había declarado que las costas suponen realmente el reintegro de los costes del proceso al litigante que obtiene una sentencia favorable, por lo que hacer tributar las costas sin deducción de los costes del proceso suponía gravar una ganancia ficticia, lo que vulnera el principio constitucional de capacidad económica.

Como señalaba el Defensor del Pueblo, si se mantiene la interpretación de la Dirección General de Tributos (DGT), el “principio de la tutela judicial efectiva podría verse afectado”, porque esta situación puede afectar a la decisión del ciudadano de acudir a los tribunales. Conforme a ello, recomendaba estudiar la modificación de la tributación de las costas judiciales como ganancia patrimonial sujeta al IRPF, de forma que se hiciera tributar exclusivamente la cantidad que exceda de los gastos del proceso.

Entre tanto, ya hay alguna resolución administrativa favorable a un tratamiento más razonable, como el que menciona el Defensor del Pueblo. Entre ellas, cabe citar la resolución del TEAR de Murcia de 11 de enero de 2019, en la que el tribunal concluye que:

- (i) Las costas procesales percibidas por el vencedor de un pleito tienen como fin indemnizar al sujeto por los honorarios de abogado y procurador, lo que implica la obtención de una alteración patrimonial.
- (ii) No obstante, esa alteración patrimonial se calculará minorando la indemnización recibida en los gastos por honorarios soportados.
- (iii) El importe resultante se integrará en la base imponible general.

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- La aportación de un inmueble gravado con hipoteca no se puede acoger al régimen neutral por la parte de la deuda que no financió la adquisición

Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de marzo de 2019

En la constitución de una compañía, el recurrente aportó un inmueble gravado con una hipoteca, junto con la deuda hipotecaria. El importe de dicha deuda era muy superior a la parte del precio de adquisición que se encontraba pendiente de pago. La referida aportación se acogió al régimen especial de operaciones de reestructuración previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Inspección sostuvo, y así ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en esta sentencia, que la parte de la deuda aportada que excede de la deuda contraída para la financiación de la adquisición de inmueble no se puede acoger al referido régimen especial, en la medida en que no existe relación directa entre la totalidad del préstamo y el inmueble aportado.

Subraya el tribunal que una cosa es aplicar el régimen de neutralidad y diferir la tributación de la renta que se pudiera manifestar por la aportación del activo y la deuda pendiente por su adquisición y otra diferente es pretender diferir la renta positiva que se pone de manifiesto en la aportante por la transmisión de un pasivo de un importe superior, no relacionado con la adquisición del inmueble.

2.2 IRPF.- La normativa de IRPF vigente hasta 2008 que obligaba a integrar en la base general los intereses recibidos por entidades vinculadas es conforme a Derecho

Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de febrero de 2019

Hasta 2008, la normativa del IRPF establecía que los intereses percibidos de préstamos con entidades vinculadas se debían integrar en la base general del impuesto en lugar de en la base del ahorro, al contrario que el resto de los rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

La Audiencia Nacional concluye en esta sentencia que esta normativa no vulnera ni la Constitución Española ni el Derecho de la Unión Europea, porque:

- (a) Por un lado, no se ven afectados los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica.
- (b) Por otro lado (en lo que se refiere al ámbito del derecho comunitario), se constata que la referida normativa era aplicable a cualquier residente a los efectos del IRPF, sin excepción, con independencia de dónde procediera el rendimiento, y siempre y cuando concurriera el requisito de vinculación.

2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La principal fuente de renta puede ser, en circunstancias excepcionales, la del año anterior al del fallecimiento

Tribunal Supremo. Sentencias de 5 de abril y de 8 de abril de 2019

Para aplicar la reducción por “empresa familiar” se exige que la actividad económica desarrollada por el causante constituya su principal fuente de renta.

Según el Tribunal Supremo, la regla general es que este requisito se debe analizar teniendo en cuenta los rendimientos obtenidos en el año del fallecimiento del causante, es decir, el del devengo del Impuesto sobre Sucesiones. Sin embargo, admite que, en casos excepcionales, esta conclusión se puede matizar.

En concreto, en el caso planteado, el causante había fallecido en el primer semestre del año natural y su explotación agrícola, por la naturaleza de los cultivos, no generaba beneficios hasta el segundo semestre de cada año. Además, se había acreditado que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta del causante.

Conforme a ello, el tribunal entiende que, por las circunstancias excepcionales del tipo de actividad, el año que se ha de tomar en consideración a efectos de analizar si los rendimientos de la actividad constituyen la principal fuente de renta es el inmediatamente anterior al fallecimiento.

2.4 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- La “fórmula de Cuenca” no es válida para el cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal

Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de marzo de 2019

Tal y como adelantamos en nuestra [Alerta de Tributario de 16 de abril de 2019](#), el Tribunal Supremo ha rechazado la posibilidad de aplicar la conocida como “fórmula de Cuenca” para el cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal, que había sido admitida por algunos tribunales.

En cualquier caso, será necesario esperar a nuevos pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto al resto de cuestiones pendientes en relación con este impuesto.

2.5 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- La bonificación para inmuebles en obras se aplica también durante el período siguiente a su finalización

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 8 de enero de 2019

Se analiza el ámbito temporal de aplicación de la bonificación del IBI para inmuebles en obras que sean objeto de la actividad de empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria. La norma establece que esta bonificación (que requiere que los interesados la soliciten antes del inicio de las obras) se aplica durante un plazo máximo de tres años y puede alcanzar hasta el 90% de la cuota del IBI.

El TSJ de la Comunidad Valenciana concluye en esta sentencia que, atendiendo a la literalidad de la ley, la bonificación debe resultar también de aplicación durante el período impositivo siguiente a la finalización de las obras, siempre y cuando no se supere el límite general de tres años previsto en la norma.

2.6 Impuesto sobre Elementos Radiotóxicos.- El Tribunal Constitucional anula el impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos

Tribunal Constitucional. Sentencia de 27 de marzo de 2019

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional y nula la ley catalana por la que se aprueba el impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos, al considerar que este impuesto es equivalente al impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado.

En esta misma sentencia el Tribunal Constitucional recuerda la constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías resuelta en sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero.

2.7 Procedimiento administrativo.- El cambio de criterio administrativo no puede perjudicar al contribuyente

Audiencia Nacional. Sentencia de 17 de abril de 2019

La Audiencia Nacional analiza un caso en el que un contribuyente había declarado sus impuestos conforme a los criterios entonces vigentes y reconocidos por la Administración, tal y como se derivaba de varias consultas vinculantes de la DGT, un informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y los manuales del IRPF publicados por la AEAT durante varios ejercicios. Tras un cambio de criterio administrativo mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC"), la inspección emitió varias liquidaciones al sujeto, exigiendo la deuda que derivaba de la aplicación del nuevo criterio del TEAC. Según la inspección, no se exigía sanción porque se había seguido el criterio administrativo conocido cuando el sujeto presentó sus declaraciones.

Tal y como explicamos en la [Alerta de Tributario del pasado 27 de mayo](#), la Audiencia Nacional anula las resoluciones que confirmaron las referidas liquidaciones y critica duramente la actuación administrativa, en defensa del citado principio de confianza legítima. Más información, [aquí](#).

2.8 Procedimiento administrativo.- La nulidad de las disposiciones de carácter general no conlleva la nulidad de los actos dictados a su amparo

Tribunal Supremo. Sentencia de 1 de abril de 2019

El Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, aprobado mediante el Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, fue posteriormente anulado. Tras esta anulación, un contribuyente inició un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho contra una liquidación y una sanción (que habían adquirido firmeza) dictadas por la Agencia Tributaria de Andalucía.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que la nulidad de las disposiciones de carácter general no conlleva automáticamente la nulidad de los actos administrativos firmes dictados durante su vigencia, sin perjuicio de que dichos actos se puedan encontrar incluidos en cada caso concreto en alguno de los supuestos de nulidad previstos en el artículo 217 de la Ley General Tributaria.

2.9 Procedimiento administrativo.- La notificación es válida si se prueba que el contribuyente tenía conocimiento de su contenido

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de abril de 2019

El Tribunal Supremo se plantea si resulta eficaz la notificación del inicio de un procedimiento de inspección a una persona distinta del obligado tributario o de su representante en un domicilio distinto al designado para la recepción de notificaciones (y que, además, no es el domicilio fiscal de ninguno de ellos) y subraya que lo relevante para decidir sobre la validez de una notificación es si, a través de ella, el destinatario ha tenido auténtico conocimiento del acto notificado.

Distingue así las siguientes situaciones:

- (a) **Notificaciones que respetan todas las formalidades legalmente establecidas:** En estos casos se debe presumir que el acto ha llegado a conocimiento del interesado pero se permite al interesado probar lo contrario.
- (b) **Notificaciones en las que se incumplen formalidades de carácter sustancial:** En estos supuestos se presumirá que el acto no llegó a conocimiento del interesado, generándole indefensión, pero la Administración podrá probar lo contrario. Es decir, en estos casos la carga de la prueba recae sobre la Administración.
- (c) **Notificaciones que incumplen formalidades de carácter secundario:** En estos casos se presumirá que el acto ha llegado a conocimiento del interesado salvo que se pruebe lo contrario.

En el caso analizado, como la notificación se realizó a una tercera persona (distinta del obligado tributario y su representante) en un lugar distinto al señalado por ambos que, además, no era el domicilio fiscal de uno u otro, se ha de presumir que no llegó a conocimiento del interesado; pero esta presunción admite prueba en contrario por la Administración, según lo indicado anteriormente.

2.10 Procedimiento de gestión.- La liquidación provisional acordada en un procedimiento iniciado mediante declaración tiene efectos preclusivos

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de abril de 2019

El Tribunal Supremo analiza en esta sentencia cuáles son los efectos de las liquidaciones emitidas en los procedimientos de gestión tributaria iniciados mediante declaración. En concreto, en el caso revisado, la liquidación administrativa reconocía la aplicación de un beneficio fiscal.

Afirma el tribunal que, una vez reconocido el derecho a un determinado beneficio en una liquidación administrativa, ese beneficio no se puede revisar posteriormente por los órganos de inspección. Es decir, si el órgano de gestión concede el beneficio, se debe entender que ha revisado el cumplimiento de los requisitos que la ley establece para el disfrute de ese beneficio.

Solo cuando en el procedimiento posterior de inspección se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional, podrá la inspección modificar las conclusiones del procedimiento de gestión.

2.11 Procedimiento de revisión.- Es necesario plantear cuestión prejudicial antes de decidir que el derecho interno no es aplicable

Tribunal Constitucional. Sentencia de 26 de marzo de 2019 (BOE de 25 de abril de 2019)

El Tribunal Supremo dictó en 2016 una sentencia por la que declaró que la metodología para la fijación de los porcentajes de reparto de la financiación del bono social eléctrico era contraria a la directiva de la Unión Europea reguladora de este sector, por lo que procedía su inaplicación. Para ello se basaba en jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para supuestos similares.

La Administración recurrió esta sentencia porque entendía que el Tribunal Supremo debería haber planteado cuestión prejudicial ante el TJUE para que fuera este el que resolviera si la norma española era contraria al derecho de la Unión Europea. En definitiva, según la Administración, el Tribunal Supremo había aplicado erróneamente la doctrina del “acto aclarado” (según la cual no es necesario plantear cuestión prejudicial cuando el TJUE ya se ha pronunciado sobre un supuesto análogo al que se está analizando).

El Tribunal Constitucional anula la sentencia recurrida al entender que, en este caso, no procedía aplicar la doctrina del “acto aclarado” y concluye que la actuación del Tribunal Supremo supone una vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías, porque decidió no aplicar el derecho interno sin recabar la opinión del TJUE. La sentencia cuenta con un voto particular en el que el magistrado cuestiona que el Tribunal Constitucional deba entrar a valorar la similitud entre los asuntos resueltos por el TJUE y el planteado ante el Tribunal Supremo (sobre el bono social eléctrico) para valorar si se trata de un “acto aclarado”, porque se trata de un problema de legalidad ordinaria.

2.12 Procedimiento sancionador.- No se puede derivar responsabilidad por colaborar en una infracción tributaria y a la vez imponer sanción grave por los mismos hechos

Audiencia Nacional. Sentencia de 6 de marzo de 2019

En el caso analizado, se había emitido una factura falsa por un sujeto pasivo. La inspección derivó la responsabilidad de la sanción exigida al sujeto a quien supuestamente colaboró con él en la emisión de la factura y, al mismo tiempo, sancionó al responsable. Es decir, se simultaneó un expediente sancionador con la derivación de responsabilidad de otro expediente sancionador, ambos frente a la persona del responsable.

La Audiencia Nacional reitera en esta sentencia el criterio establecido en pronunciamientos anteriores y concluye que no es procedente derivar en una persona la responsabilidad por colaborar en la realización de una infracción tributaria y, a su vez, imponer a esa persona una sanción grave por los mismos hechos, consistentes también en la colaboración en la misma infracción.

En la actualidad hay dos autos de admisión en el Tribunal Supremo en los que se plantea esta misma cuestión. Se trata de los autos de 21 de febrero de 2019 (recurso 7714/2018) y 11 de julio de 2018 (recurso 1569/2018).

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- La retribución de los administradores debía estar prevista con certeza en los estatutos para ser deducible (al menos con la normativa previa a la ley actual del impuesto)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 9 de abril de 2019

La inspección rechazó la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución satisfecha a los administradores de la sociedad, en la medida en que consideraba que en los estatutos se había fijado un sistema retributivo que no permitía conocer su importe con certeza.

El TEAC concluye que para que las retribuciones a los administradores tengan la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades es necesario que en los estatutos conste el carácter retribuido del cargo de administrador y que la retribución se establezca con "certeza" (es decir, que se precise el concreto sistema retributivo en los estatutos).

En caso de que el sistema elegido sea una participación en los beneficios de la sociedad (tal y como ocurre en el caso planteado), el TEAC considera que es necesario que se determine perfectamente en los estatutos el porcentaje de los beneficios a remunerar, no siendo suficiente la fijación de un límite máximo de esa participación.

Por el contrario, el TEAC considera que se ha de admitir la deducibilidad del gasto si se estipula en los estatutos una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad (siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación).

La resolución, no obstante, se refiere a períodos previos a la entrada en vigor de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la que se ha introducido expresamente una referencia a la deducibilidad de las retribuciones que nos ocupan.

3.2 IVA.- Es preciso acreditar la utilización o explotación efectivas de un servicio para determinar la sujeción a IVA

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de marzo de 2019

La Ley de IVA contiene una "cláusula de cierre" en las reglas de localización de los servicios. En virtud de esta cláusula, se entenderán localizados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) ciertos servicios, cuando sean utilizados o explotados efectivamente en el TAI (aunque, conforme a las referidas reglas de localización, no se entiendan realizados en la Comunidad Europea).

El TEAC ha concluido en una reciente resolución que para aplicar esa cláusula de cierre es necesario que el destinatario de los servicios cuya localización se discute los utilice en operaciones que se deban, a su vez, considerar localizadas en el TAI.

En este sentido, si la Administración no acredita que los servicios prestados han sido utilizados en España en los términos indicados, se deberá concluir que no existe sujeción al IVA en el TAI.

3.3 IVA/ITPAJD.- Los conceptos de “unidad económica autónoma”, en IVA, y de “totalidad del patrimonio empresarial”, en ITPAJD, deben ser equiparados

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de marzo de 2019

Un contribuyente transmitió un complejo industrial destinado a la comercialización de arroz. Este complejo constituía una “unidad económica autónoma” pero no todo el patrimonio empresarial del sujeto. Conforme a ello, el sujeto entendió que la transmisión no estaba sujeta a IVA (porque se trataba de la transmisión de una “unidad económica autónoma”) pero sí lo estaba a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), porque la operación se había documentado en escritura pública y el acto era inscribible.

La Administración regularizó la situación tributaria del contribuyente porque entendió que la operación estaba sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), con base en lo establecido en el artículo 7.5 del texto refundido de la ley del ITPAJD, que dispone que están sujetas a TPO las entregas de inmuebles que formen parte de la transmisión de la “totalidad de un patrimonio empresarial” cuando no queden sujetas a IVA.

Es decir, la Administración equiparaba los conceptos de “unidad económica autónoma” y “totalidad de un patrimonio empresarial” utilizados en las normativas de IVA y de ITPAJD, respectivamente.

El TEAC confirma este discutible criterio administrativo porque, en su opinión, no cabe una interpretación literal de la normativa sino conforme con el que (entiende el tribunal) es su espíritu: la coordinación necesaria entre el IVA y el TPO, de forma que toda operación de transmisión de inmuebles quede sujeta siempre a uno de los dos tributos.

3.4 Procedimiento administrativo.- Es correcta la notificación al contribuyente aunque este hubiese designado un representante para recibir notificaciones

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 9 de abril de 2019

Un contribuyente había apoderado a una sociedad como representante para recibir notificaciones por medios electrónicos. Dicho poder fue inscrito en el Registro de apoderamientos de la AEAT.

Posteriormente, se notificó en la sede electrónica del contribuyente (pero no del representante) un acuerdo de imposición de sanción. Transcurridos diez días sin que se hubiese accedido a su contenido, el referido acuerdo se entendió notificado. La posterior reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid fue inadmitida por extemporánea.

En el posterior recurso de alzada, el TEAC concluye que la notificación practicada en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada del obligado tributario es correcta, porque la Administración no está obligada a realizar la notificación al representante cuando se trata de procedimientos iniciados de oficio. En estos procedimientos, según el TEAC, la Ley General Tributaria (LGT) faculta a la Administración a acudir indistintamente (sin orden de prelación) a cualquiera de los lugares relacionados en el artículo 110.2 de la LGT.

3.5 Procedimiento de inspección.- El plazo para dictar una segunda liquidación se computa desde que la inspección recibe la resolución de retroacción de actuaciones

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de abril de 2019

La cuestión controvertida en esta resolución es la determinación del *dies a quo* del plazo para la finalización de las actuaciones de inspección en los casos en que, mediante resolución administrativa o judicial, se ordena la retroacción de actuaciones por defectos formales.

El TEAC concluye que el plazo previsto en el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria (antiguo artículo 150.5 de la LGT) para la retroacción de actuaciones de inspección en caso de vicios formales se debe computar desde que la resolución que ordena la retroacción sea recibida por la Dependencia de Inspección competente para continuar el procedimiento y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT.

3.6 Procedimiento de inspección.- No cabe recusar al inspector actuario que haya sido perito en el procedimiento penal previo

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 9 de abril de 2019

En un procedimiento penal se absolvio a un contribuyente de la comisión de un delito fiscal. Como consecuencia de lo anterior, se devolvieron las actuaciones a la AEAT para que prosiguiese con la inspección iniciada. El inspector actuario de este procedimiento de comprobación fue el mismo que había declarado como perito en el procedimiento penal. El referido procedimiento de inspección finalizó mediante el correspondiente acuerdo de liquidación que fue recurrido por el obligado tributario ante el TEAC.

El TEAC desestima la reclamación y, entre otras, concluye que no cabe recusar al inspector actuario por el hecho de haber sido perito en el procedimiento penal. Afirma el TEAC que no cabe extender las causas de recusación previstas para los peritos en la entonces vigente Ley 30/1992 (como por ejemplo, la “enemistad manifiesta”) a los inspectores actuarios.

Por otro lado, el TEAC considera que la falta de inclusión en el expediente administrativo de las actuaciones penales no genera ninguna indefensión al contribuyente, en la medida en que el obligado tributario tiene acceso en todo momento a dicho expediente.

3.7 Procedimiento de recaudación.- El plazo para dictar un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad tras la anulación de uno anterior es de seis meses

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de marzo de 2019

Se plantea al TEAC cuál es el plazo del que dispone la Administración para dictar un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad, tras haber acordado un TEAR la retroacción de las actuaciones y la anulación del primer acuerdo.

El TEAC concluye que resulta aplicable el plazo de seis meses previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria (LGT) y no el previsto en su artículo 150.5 -actual 150.7-, que solo es aplicable a los procedimientos de inspección y no a los de recaudación. Este plazo ha de ser computado desde que la resolución del TEAR haya tenido entrada en el registro del órgano competente para la ejecución.

El incumplimiento del anterior plazo, según el TEAC, produce la caducidad del procedimiento de recaudación, con las consecuencias inherentes a ello.

3.8 Procedimiento de recaudación.- Las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento efectuadas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser desestimadas de plano

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de abril de 2019

Una empresa que se encontraba en fase de liquidación y disolución solicitó el aplazamiento de una deuda tributaria aduciendo que tenía dificultades transitorias de tesorería. Dicha solicitud fue desestimada por la Administración porque (i) el hecho de que la sociedad se encuentre en fase de liquidación y disolución conlleva que las dificultades de tesorería sean estructurales (y no transitorias); y, además, (ii) la compañía tenía otras deudas en periodo ejecutivo.

El TEAR de Andalucía estimó la reclamación del contribuyente. Afirmaba el TEAR que la solicitud de aplazamiento no debió ser desestimada sin analizar antes la documentación aportada por el contribuyente (en la medida en que de ella se podía derivar la existencia de activos que podían asegurar la acción de cobro de la Administración).

En el posterior recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el TEAC ha confirmado lo que decía la AEAT y fijado como criterio que las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento formuladas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser denegadas sin necesidad de realizar análisis o estudios específicos de las dificultades económicas alegadas, porque se trata de dificultades estructurales.

3.9 Procedimiento sancionador.- No declarar rentas de las que no se informa en los datos de Hacienda puede ser sancionable

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de abril de 2019

Anualmente los contribuyentes del IRPF tienen acceso a los datos de los que dispone la Agencia Tributaria sobre las rentas obtenidas. No obstante, esos datos pueden ser incompletos y, en ocasiones, erróneos.

En esta resolución, el TEAC fija como criterio que, en los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente.

Se debe recordar que la imposición de sanciones no puede ser automática. No basta que se constate que el sujeto ha cometido (objetivamente) una infracción, sino que se debe confirmar que el sujeto ha sido culpable y esa culpabilidad debe ser objeto de una especial motivación.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- Las entidades parcialmente exentas pueden aplicar la reserva de capitalización

Dirección General de Tributos. Consulta V0428-19, de 28 de febrero

El beneficio de la reserva de capitalización en el Impuesto sobre Sociedades consiste en una reducción de la base imponible del 10% del incremento de fondos propios cuando se cumplan ciertos requisitos, básicamente ligados a que no se distribuyan dividendos, es decir, a que se mantenga ese incremento de los fondos propios durante un período (cinco años).

Se plantea si un consorcio reconocido como asociación de utilidad pública en 1943 que tributa en el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas (regulado en los artículos 109 a 111 de la Ley del impuesto) puede aplicar la reserva de capitalización, teniendo en cuenta que en este régimen una parte de las rentas está exenta de tributación.

Según la DGT, este tipo de entidades sí puede aplicar la reserva de capitalización, pero solo por la parte del incremento de los fondos propios que provenga de rentas no exentas.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Las indemnizaciones de entidades aseguradoras para cubrir sanciones tributan

Dirección General de Tributos. Consulta V0424-19, de 27 de febrero de 2019

La Agencia Española de Protección de Datos impuso una sanción a la entidad, que fue registrada como gasto contable. La entidad tenía suscrito un contrato de seguro, entre cuyas coberturas se incluían las sanciones administrativas, por lo que la entidad aseguradora satisfizo una indemnización por el importe de la sanción.

Según la DGT, esta indemnización será un ingreso computable aunque la sanción no sea deducible, porque aunque la ley establece la no deducibilidad de las sanciones, no establece especialidad alguna en relación con las restituciones efectuadas por las entidades aseguradoras.

4.3 IRPF.- Cuando se ofrecen los mismos descuentos a los empleados propios y a los de otras empresas, no hay retribución en especie

Dirección General de Tributos. Consulta V0341-19, de 15 de febrero de 2019

Los empleados de una entidad y de sus filiales pueden adquirir productos de las marcas que estas comercializan con determinados descuentos. Se da la circunstancia de que todos los empleados de grandes empresas cuyas oficinas se encuentren próximas a la sede central de la entidad también pueden adquirir los mismos productos a los precios, condiciones y descuentos que sus empleados. En la práctica, el colectivo de empleados de las empresas próximas que se beneficia de estas condiciones es similar o incluso superior que el de los empleados de la entidad y sus filiales, por lo que el volumen de ventas realizadas a dicho colectivo de empresas próximas es también similar o superior al de las ventas realizadas a los empleados propios.

Con base en dichos datos, la DGT concluye que tales descuentos se pueden calificar como ordinarios o comunes, lo que implicará que no exista retribución en especie para los empleados de la entidad consultante y sus filiales.

4.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Un impatriado que recibe una donación puede aplicar la normativa de la comunidad autónoma en la que resida

Dirección General de Tributos. Consulta V0293-19, de 13 de febrero de 2019

Se analiza el caso de un sujeto que viene aplicando el régimen fiscal especial de impatriados de la normativa del IRPF, que recibe en donación el 50% de un inmueble ubicado en Madrid. El donante es su cónyuge, que también tiene la condición de impatriado.

Según la DGT, los impatriados tienen la condición de residentes fiscales en España, aun cuando hayan optado por tributar como no residentes en el IRPF por aplicación del régimen fiscal especial de impatriados. Es decir, a efectos de otros impuestos serán tratados como residentes. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por tanto, tributarán por obligación personal, es decir, por todos los bienes que reciban, con independencia del lugar donde se encuentren.

Conforme a ello, serán tratados también como residentes en la determinación de la normativa autonómica que les resulte aplicable. En este caso concreto, al estar ante una donación de un inmueble ubicado en la Comunidad de Madrid, será esta comunidad la competente para la exacción del impuesto.

4.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La repudiación de la herencia una vez prescrito el impuesto implica que haya una donación

Dirección General de Tributos. Consulta V0229-19, de 4 de febrero de 2019

Se analizan en esta consulta los efectos tributarios de la repudiación de la herencia. Recuerda la DGT, en primer lugar, que la repudiación es una acción voluntaria y libre por la que el llamado a suceder renuncia a su derecho sobre la totalidad de la herencia (nunca sobre una parte) de forma irrevocable e incondicional, en instrumento público ante notario. Sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante. En estos casos, el beneficiario de la repudiación será el que tributará en el Impuesto sobre Sucesiones.

Se plantea, no obstante, cuáles son los efectos en el impuesto en caso de que la repudiación por un heredero y la aceptación de su parte de la herencia por los restantes se produzca después de prescrito el impuesto. Según la DGT, en estos casos se entenderá:

- (a) Que tanto la repudiación como la aceptación de la herencia por quienes se benefician de la repudiación tiene efectos *ex tunc*. Esto supone que quien repudia la herencia nunca la recibió y, por tanto, no ha de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones ni por el Impuesto sobre el Patrimonio.
- (b) Sin embargo, en estos casos de prescripción, quien recibe la herencia con motivo de la repudiación se entenderá que es beneficiario, en realidad, de una donación por la que ha de tributar por el Impuesto sobre Donaciones en el momento de la repudiación, conforme a lo establecido en la normativa del impuesto.

Esta donación, no obstante, solo tiene efectos en el donatario. No supone que el repudiante deba tributar en el IRPF ni en el Impuesto sobre el Patrimonio porque, como se ha indicado, se entiende que nunca ha llegado a adquirir los bienes repudiados.

4.6 IVA.- La DGT analiza las implicaciones en IVA de los planes de retribución flexible

Dirección General de Tributos. Consulta V0366-19 de 20 de febrero de 2019

En esta consulta se analiza un supuesto de entrega por una empresa a sus trabajadores, en el marco de un plan de retribución flexible, de unos vales de comida que constituyen un “bono univale” (canjeables por servicios de hostelería solo en el territorio de aplicación del IVA).

Según la DGT, en el marco de un plan de retribución flexible, la renuncia del trabajador a parte de su retribución dineraria a cambio de una prestación en especie determina la existencia de una operación onerosa que realiza el empleador en su favor y que queda gravada por el IVA:

- (a) Si la entrega de los productos está sujeta y no exenta de IVA (como ocurre en los vales de comida indicados), el empleador deberá ingresar el impuesto devengado.
- (b) Si, por el contrario, las entregas o prestaciones de servicios estuvieran exentas (como ocurriría en operaciones de seguro, por ejemplo) no habría que ingresar IVA pero se podría ver afectado el derecho a deducción de IVA del empleador, que vería afectada su prorrata de deducción.

5. Normativa

5.1 Se publican los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2018

En el BOE de 17 de mayo de 2019 se publicó la Orden HAC/554/2019, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018.

En la misma orden se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

La principal novedad es que el programa de ayuda PADIS del modelo 200 ya no estará disponible y será sustituido por un formulario de ayuda (“Sociedades web”). Por lo demás, se adaptan los modelos a las novedades normativas aprobadas durante el año, entre las que destacan las siguientes:

- Adaptación del régimen de reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles a la regulación de la OCDE.
- Actualización de las actividades prioritarias de mecenazgo y de los acontecimientos de excepcional interés público.
- Posibilidad, por primera vez, de destinar el 0,7% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para actividades de interés general consideradas de interés social.

- Introducción de un nuevo supuesto de gasto no deducible consistente en la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de actos jurídicos documentados (documentos notariales), para las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en los que el sujeto pasivo sea prestamista.
- Nuevas reglas derivadas de la aplicación de la Circular 4/2017 para las entidades sometidas a las normas de contabilidad del Banco de España (que requieren, entre otros aspectos, la actualización de los modelos de balance, cuentas de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto).

No hay modificaciones en cuanto a los plazos de presentación de los modelos (25 de julio para contribuyentes con ejercicio coincidente al año natural) y domiciliación bancaria de la deuda tributaria (20 de julio), así como en relación con los formularios de información adicional y los requisitos para su presentación.

5.2 Se aprueban las reducciones para 2018 de determinados índices en el método de estimación objetiva del IRPF

En el BOE de 30 de abril de 2019 se publicó la Orden HAC/485/2019, de 12 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2018 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

5.3 Nuevas marcas fiscales para cigarrillos y picadura para liar

En el BOE de 30 de abril de 2019 se publicó la Orden HAC/484/2019, de 9 de abril, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio) sobre marcas fiscales para cigarrillos y picadura para liar.

Estas normas recogen cambios (i) en los productos que deben llevar adherida marca fiscal o precinta, manteniendo la obligación para los cigarrillos e incorporando como novedad los envases de picadura de liar, y (ii) en la fecha de implantación de las nuevas marcas fiscales, que deberán estar adheridas a los envases que se comercialicen en España a partir del 20 de mayo de 2019.

5.4 Se modifican las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y del modelo 525

En el BOE de 29 de abril de 2019 se publicó la Orden HAC/481/2019, de 26 de marzo, por la que se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y el modelo 525 “Documento de acompañamiento de emergencia interno”, aplicables en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el ámbito territorial interno, cuya entrada en vigor tendrá lugar el próximo 1 de julio de 2019.

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

