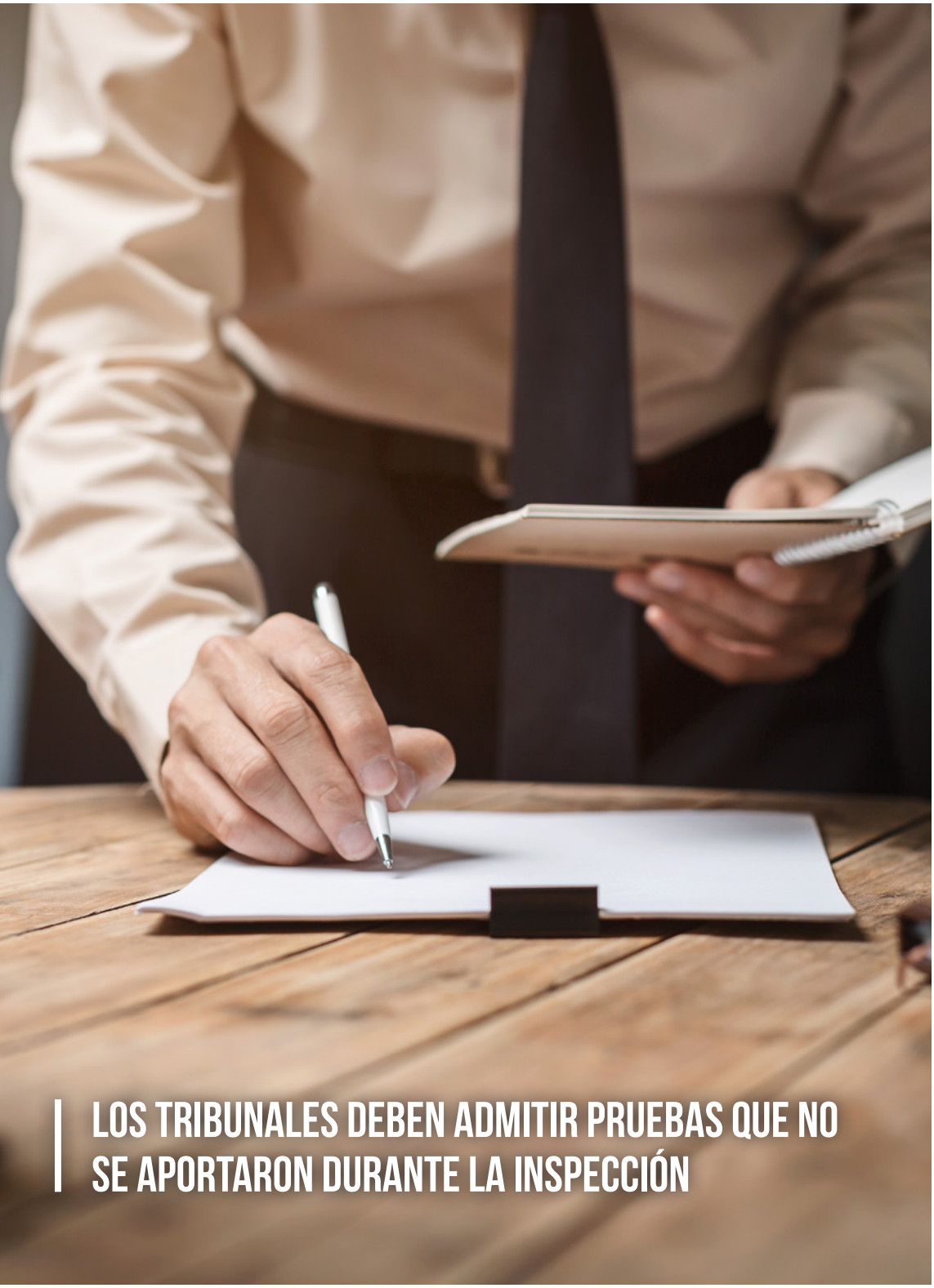
GARRIGUES

NEWSLETTER
TRIBUTARIO

DICIEMBRE 2017



LOS TRIBUNALES DEBEN ADMITIR PRUEBAS QUE NO SE APORTARON DURANTE LA INSPECCIÓN

DESTACADOS

Sentencias

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Permanecer fuera de España con motivo de una beca durante más de 183 días no puede considerarse ausencia esporádica
- Impuesto sobre el Valor Añadido.- La base imponible debe tener en cuenta una estimación del precio contingente

Resoluciones y consultas

- Impuesto sobre Sociedades.- Que la sociedad absorbida tenga BIN pendientes de compensar no impide aplicar el régimen neutral
- IRPF.- Los gastos derivados de la adquisición de lotería para clientes son deducibles con el límite del 1% de la cifra de negocios

Normativa

- Acuerdo para el intercambio de informes país por país entre Estados Unidos y España

OTRAS PUBLICACIONES

AGENDA GARRIGUES

BLOG

accede a nuestro BLOG

SÍGUENOS

WWW.GARRIGUES.COM

ÍNDICE

1. Sentencias 6

1 Impuesto sobre Sociedades.- No pueden gravarse las plusvalías derivadas de una aportación de un EP no residente a una sociedad no residente si no se exige lo mismo en una operación nacional equivalente (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de noviembre de 2017, asunto C-292/16) **6**

2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Permanecer fuera de España con motivo de una beca durante más de 183 días no puede considerarse ausencia esporádica (Tribunal Supremo. Tres sentencias de 28 de noviembre de 2017) **6**

3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No hay que declarar ajuar doméstico si no hay vivienda habitual (Tribunal de Justicia de Valencia. Sentencia de 28 de junio de 2017) **6**

4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Reducción de la base imponible del IVA en supuestos de impago por declaración de concurso (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de noviembre de 2017 en el asunto C-246/16) **7**

5 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Puede negarse una exención si hay prácticas abusivas, aunque la normativa no faculte expresamente a ello (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de noviembre de 2017 en el asunto C-251/16) **7**

6 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Si no ha tenido lugar la primera ocupación no hay exención en la entrega del inmueble (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de noviembre de 2017, en el asunto C-308/16) **7**

7 Impuesto sobre el Valor Añadido.- La forma en que se indique la dirección del emisor de la factura no puede constituir un requisito determinante a efectos de la deducción (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 15 de noviembre de 2017 en los asuntos C-374/16 y C-375/16) **8**

8 Impuesto sobre el Valor Añadido.- La base imponible debe tener en cuenta una estimación del precio contingente (Tribunal Supremo. Sentencia de 31 de octubre de 2017) **8**

9 Procedimiento tributario.- El respeto efectivo del derecho de defensa exige que exista una posibilidad real de acceso al expediente administrativo (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de noviembre de 2017, asunto C-298/16) **8**

10 Procedimiento de inspección.- La falta de motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras se puede alegar en cualquier momento del procedimiento (Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de octubre de 2017) **9**

11 Procedimiento de revisión.- Es posible aportar pruebas en la vía contencioso-administrativa (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 14 de septiembre de 2017) **9**

2. Resoluciones y consultas 10

1 Impuesto sobre Sociedades.- Los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en los ejercicios en los que estuvo en vigor el TRLIS (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 4 de diciembre de 2017) **10**

2 Impuesto sobre Sociedades.- Que la sociedad absorbida tenga BIN pendientes de compensar no impide aplicar el régimen neutral (Dirección General de Tributos. Consultas V2435-17, de 2 de octubre; V2568-17, de 10 de octubre; V2618-17, de 13 de octubre; V2635-17, de 16 de octubre; V-2710-17, de 24 de octubre) **10**

3 Impuesto sobre Sociedades.- La fusión de dos entidades estadounidenses que forman parte de un grupo y que participan en entidades españolas no genera ganancia patrimonial en España (Dirección General de Tributos. Consulta V2674-17, de 20 de Octubre) **10**

4 Impuesto sobre Sociedades.- No es necesaria la ampliación de capital en una fusión entre entidades cuyos socios son personas físicas (Dirección General de Tributos. Consulta V2444-17, de 2 de Octubre). **11**

5 Impuesto sobre Sociedades.- Requisitos para que el arrendamiento de inmuebles se pueda considerar rama de actividad a efectos del régimen fiscal de neutralidad (Dirección General de Tributos. Consultas V2441-17, de 2 de octubre; V2445-17, de 2 de octubre; V2636-17, de 16 de octubre). **11**

6 Impuesto sobre Sociedades.- No se computa el coste de los envases y embalajes en la deducción por gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de noviembre de 2017) **12**

7 Impuesto sobre Sociedades / Impuesto sobre el Valor Añadido – Tributación de la cesión gratuita de un activo intangible entre empresas pertenecientes a un mismo grupo de consolidación fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V2439-17, de 2 de octubre de 2017) **12**

8 IRPF.- No es posible aplicar la exención por reinversión en rentas vitalicias a la ganancia patrimonial obtenida por el cobro aplazado del precio con posterioridad a 6 meses desde la transmisión (Dirección General de Tributos. Consulta V2712-17, de 24 de octubre de 2017) **13**

9 IRPF.- No se puede aplicar la reducción del 30% a una prima de fichaje satisfecha a un trabajador al incorporarse a la empresa y condicionada a su permanencia en la misma durante 24 meses (Dirección General de Tributos. Consulta V2661-17, de 18 de octubre de 2017) 13

10 IRPF.- Los gastos derivados de la adquisición de lotería para clientes son deducibles con el límite del 1% de la cifra de negocios (Dirección General de Tributos. Consulta V2490-17, de 4 de octubre de 2017) 14

11 Impuesto sobre el Patrimonio.- Las acciones de una entidad no residente propiedad de un no residente depositadas en un banco español están sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio (Dirección General de Tributos. Consulta V2380-17, de 19 de septiembre de 2017) 14

12 Impuesto sobre el Valor Añadido.- La valoración de los vehículos en el IRPF es extensible a efectos de determinar la cuota a repercutir e ingresar a efectos del IVA (Tribunal Económico-Administrativo Central. Dos Resoluciones de 22 de noviembre de 2017) 14

13 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- El procedimiento de regularización catastral interrumpe el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (Dirección General de Tributos. Consultas V0035-17, de 10 de octubre de 2017; V0036-17, de 10 de octubre de 2017 y V2722-17, de 24 de octubre de 2017) 14

14 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Tributación de la consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario (Dirección General de Tributos. Consulta V2431-17, de 28 de septiembre de 2017) 15

15 Procedimiento administrativo.- La caducidad del anterior procedimiento y el inicio de uno nuevo pueden declararse mediante un solo acto administrativo, que debe distinguir cómo impugnar cada decisión (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 16 de noviembre de 2017) 15

16 Procedimiento administrativo.- La liquidación administrativa no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de noviembre de 2017) 16

17 Procedimiento administrativo.- Los requerimientos generales de información deben estar motivados y adoptarse siguiendo los cauces previstos en la norma (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de noviembre de 2017) 16

18 Procedimiento tributario.- El alta en el sistema de dirección electrónica habilitada se mantiene hasta que se extinga la sociedad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de noviembre de 2017) 16

19 Procedimiento de recaudación.- Pueden dictarse providencias de apremio de deudas impagadas en período voluntario de un deudor en concurso, sin la previa calificación como créditos contra la masa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Dos resoluciones de 30 de noviembre de 2017) 17

20 Procedimiento de revisión.- Es posible aportar ante los TEA documentos y pruebas que no habían sido aportados antes, si no es preciso que el Tribunal despliegue una actividad de comprobación e investigación (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de noviembre de 2017) 17

3. Normativa 17

1 Acuerdo para el intercambio de informes país por país entre Estados Unidos y España 17

2 Modificaciones en los modelos 210 y 296 18

3 Precios medios de venta para 2018 de determinados medios de transporte a efectos de la comprobación de valores 19

4 Modificaciones en el modelo 309 de IVA y en el modelo 030 de declaración censal 19

5 Calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2018 19

6 Convenio para evitar la doble imposición internacional con Catar 19

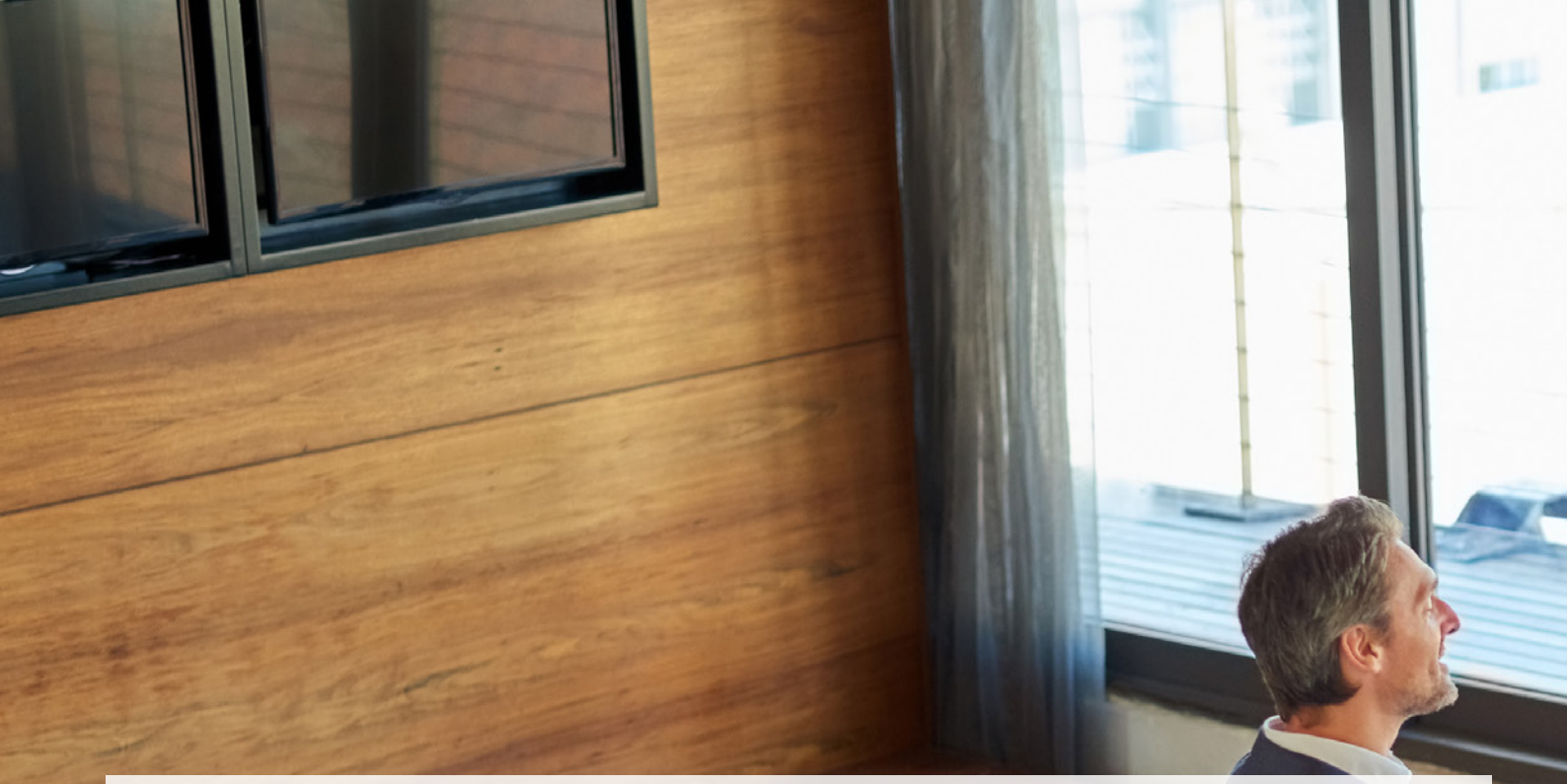
7 Método de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA para 2018 20

8 Modificación en los precios de referencia para los hidrocarburos producidos en concesiones de explotación de yacimientos sujetas al Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados 20

4. Otros 21

1 Listado de jurisdicciones no colaborativas a efectos fiscales 21

2 Dictamen favorable del Consejo de Estado sobre la nulidad de pleno derecho de una liquidación y una sanción por lesionar derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional 21



NEWSLETTER TRIBUTARIO

En los últimos años se han emitido numerosas sentencias en las que se ha analizado si el contribuyente puede aportar pruebas ante los Tribunales, que no se hayan aportado durante el procedimiento de inspección o gestión. En general, la tendencia parecía contraria a esta posibilidad, sobre la base de que es ante la Administración donde el sujeto debe desplegar toda su fuerza probatoria.

Sin embargo, esta tendencia parece estar modificándose, en aras del derecho de defensa de los contribuyentes.

En este Boletín comentamos varias sentencias y resoluciones en este sentido:

a) La Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de septiembre de 2017, relacionada con una solicitud de devolución de retenciones sobre dividendos pagados por una filial española a su matriz, porque en el momento del pago de los dividendos no había transcurrido el período mínimo para aplicar la exención matriz-filial. Tras negar la Administración la devolución por no probar todos los requisitos de la exención, el sujeto aportó las evidencias oportunas en la vía judicial. El Tribunal concluye que se debe aceptar la aportación de pruebas en sede judicial, porque solo ello permite que el Tribunal se pronuncie sobre su conflicto con la Administración.

b) La Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 también se inclina (con base en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017), por entender que el contribuyente puede aportar en un Tribunal Económico-Administrativo documentos y pruebas que no fueron aportados en el procedimiento de comprobación.

No obstante, el TEAC matiza que ello será así en la medida en que (i) se trate de documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo y (ii) no sea preciso que el Tribunal despliegue una actividad de comprobación e investigación para verificar ese extremo, dado que este tipo de actividad le está vedada.

No cabe duda de que el TEAC acierta cuando excluye que pueda realizar una actividad inquisitiva o de comprobación, pero resulta discutible que sea clara la diferencia entre esa actividad de comprobación y lo que no es sino la valoración conjunta y completa de la prueba que corresponde a cualquier órgano de revisión y a un tribunal.

1 Sentencias

1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- NO PUEDEN GRAVARSE LAS PLUSVALÍAS DERIVADAS DE UNA APORTACIÓN DE UN EP NO RESIDENTE A UNA SOCIEDAD NO RESIDENTE SI NO SE EXIGE LO MISMO EN UNA OPERACIÓN NACIONAL EQUIVALENTE (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2017, ASUNTO C-292/16)

La normativa fiscal finlandesa establece que, en el supuesto de que una sociedad residente aporte un establecimiento permanente (EP) no residente a una sociedad también no residente, se producirá la tributación inmediata de las plusvalías resultantes de dicha operación, no permitiéndose la recaudación diferida del impuesto adeudado. Sin embargo, en una situación nacional equivalente, tales plusvalías no tributan hasta la enajenación de los activos aportados.

El TJUE concluye que esa norma no respeta la libertad de establecimiento porque la diferencia de trato que genera puede disuadir a las sociedades establecidas en Finlandia de ejercer una actividad económica en otro Estado miembro a través de un EP; por tanto, esta norma constituye una restricción a la libertad de establecimiento.

Reconoce el Tribunal que la restricción podría estar justificada porque Finlandia pierde el vínculo con dicho EP. No obstante, como no se ofrece la opción entre el pago inmediato y el pago diferido del impuesto, se entiende que la normativa va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.- PERMANECER FUERA DE ESPAÑA CON MOTIVO DE UNA BECA DURANTE MÁS DE 183 DÍAS NO PUEDE CONSIDERARSE AUSENCIA ESPORÁDICA (TRIBUNAL SUPREMO. TRES SENTENCIAS DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2017)

El sujeto había permanecido fuera de España durante más de 183 días en el ejercicio natural, con motivo del desarrollo de actividades en el marco de una beca. La Administración consideró que esa estancia en el extranjero debía entenderse como ausencia esporádica a los efectos de retener la residencia habitual del contribuyente en España, porque al estar fuera de España por una beca, era evidente la intención del contribuyente de retornar a España tras el disfrute de la beca.

El Tribunal Supremo, en contra del criterio administrativo, concluye que el concepto de ausencia esporádica debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español. Por lo tanto, es independiente de si el sujeto tiene intención o no de establecerse de manera ocasional o permanente fuera del territorio español.

3 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.- NO HAY QUE DECLARAR AJUAR DOMÉSTICO SI NO HAY VIVIENDA HABITUAL (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE VALENCIA. SENTENCIA DE 28 DE JUNIO DE 2017)

La normativa del ISD establece una presunción en virtud de la cual en la masa hereditaria se incluye siempre el ajuar doméstico, que se ha de valorar en el 3% del importe del caudal relicto del causante (salvo prueba de otro valor). En este caso, el causante había vendido su vivienda habitual unos años antes de su fallecimiento, trasladándose a una residencia. Por este motivo, no se declaró ajuar doméstico en el Impuesto. La Administración entendió que el traslado a una residencia no era prueba de la inexistencia de ajuar.

El TSJ de Valencia, reconociendo que hay otras sentencias en sentido contrario, confirma el criterio del sujeto pasivo, concluyendo que queda suficientemente acreditada la inexistencia de ajuar doméstico con la prueba de la venta de la vivienda habitual del causante años antes de su fallecimiento.

4 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN SUPUESTOS DE IMPAGO POR DECLARACIÓN DE CONCURSO (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2017 EN EL ASUNTO C-246/16)

La Administración no aprobó la reducción de la base imponible en un caso en que el cliente había entrado en concurso, porque hasta que no finalizara el procedimiento concursal y lo hiciera de modo infructuoso, no habría certeza de que la deuda quedaría insatisfecha. No bastaba, por tanto, la existencia de una sentencia declarando la quiebra.

Ante las cuestiones planteadas por la Comisión Tributaria Provincial de Siracusa (Italia), el TJUE concluye que supeditar la reducción de la base imponible a la conclusión de un procedimiento concursal va en contra de los principios de proporcionalidad y efectividad del derecho de la Unión y el principio de neutralidad del IVA. Apunta en este sentido que la duración media de los procedimientos concursales en Italia supera en ocasiones los diez años.

5 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- PUEDE NEGARSE UNA EXENCIÓN SI HAY PRÁCTICAS ABUSIVAS, AUNQUE LA NORMATIVA NO FACULTE EXPRESAMENTE A ELLO (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2017 EN EL ASUNTO C-251/16)

En aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas, la Administración consideró que la exención del IVA relativa a las segundas y ulteriores entregas de viviendas no resultaba aplicable en un caso en que entendió que la primera de las entregas se había realizado artificialmente para evitar la imposición de las ventas posteriores.

El TJUE concluye sobre esta cuestión que:

a) El principio de prohibición de prácticas abusivas puede ser invocado por un Estado Miembro frente a sujetos pasivos del IVA para denegar la aplicación de una exención aunque no existan disposiciones de derecho interno que faculten a ello.

   Se trata de un principio general del Derecho de la Unión Europea que se fundamenta en jurisprudencia reiterada y no en una determinada Directiva o disposición normativa que pudiera aplicarse por efecto directo.

b) Para determinar si el objetivo de una determinada operación es fraudulento, solo debe tomarse en consideración la operación concreta y no las operaciones que, a raíz de esa operación concreta, cumplan formalmente los requisitos para disfrutar del derecho, correspondiendo al órgano judicial nacional apreciar conforme a la normativa interna si la operación debe declararse abusiva o fraudulenta.

6 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- SI NO HA TENIDO LUGAR LA PRIMERA OCUPACIÓN NO HAY EXENCIÓN EN LA ENTREGA DEL INMUEBLE (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2017, EN EL ASUNTO C-308/16)

Se adquirió un inmueble que posteriormente se reformó. El coste de la reforma supuso aproximadamente el 55% del valor inicial del inmueble. Tras la reforma, se utilizó como vivienda piloto hasta su venta. La Administración consideró que no era aplicable la exención correspondiente a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones en la medida en que la venta se había producido en el marco de la primera ocupación del edificio.

El TJUE concluye de la siguiente forma:

a) La venta de edificaciones no puede quedar exenta de IVA si se produce, de acuerdo con el tenor de la Directiva, con carácter previo a su primera ocupación, concepto que, aun no estando definido en la norma comunitaria, debe aplicarse de forma uniforme en la UE.

b) La "primera ocupación" es la primera utilización del bien por su propietario o por un arrendatario. Sobre la base de lo anterior, si no ha tenido lugar esa primera ocupación, la operación de venta no puede quedar exenta del Impuesto.

c) El concepto de "transformación" recogido pero no definido en la Directiva sugiere como mínimo que el edificio de que se trate haya sufrido modificaciones sustanciales destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo, entendiendo que lo anterior comprende el supuesto de realización de unas obras ya terminadas o suficientemente avanzadas a cuyo término el edificio se destinará a otros usos.

7 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- LA FORMA EN QUE SE INDIQUE LA DIRECCIÓN DEL EMISOR DE LA FACTURA NO PUEDE CONSTITUIR UN REQUISITO DETERMINANTE A EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIAS DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2017 EN LOS ASUNTOS C-374/16 Y C-375/16)

Se analiza si el requisito que exige que en una factura conste la dirección de su expedidor a efectos del ejercicio del derecho a deducción se refiere a la dirección en que el expedidor ejerce la actividad económica. El Tribunal concluye que:

a) La identificación del emisor de la factura debe permitir a la Administración verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA y, además, debe permitir al destinatario de la factura determinar si el emisor es un sujeto pasivo a efectos de la normativa del Impuesto. Por lo tanto, no debe entenderse necesario que se indique en la factura la dirección del lugar en que el emisor de la factura ejerce su actividad económica.

b) La deducción del IVA soportado debe concederse si se cumplen los requisitos materiales aunque se hayan omitido determinados requisitos. Por ello, la forma en que se indique la dirección del emisor de la factura no puede constituir un requisito determinante a efectos de la deducción.

8 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- LA BASE IMPONIBLE DEBE TENER EN CUENTA UNA ESTIMACIÓN DEL PRECIO CONTINGENTE (TRIBUNAL SUPREMO. SENTENCIA DE 31 DE OCTUBRE DE 2017)

Se vendió una finca por 25 millones de euros, de los que 24 millones debían satisfacerse en metálico de acuerdo con un calendario de pagos establecido por las partes en función de los proyectos de actuación sobre las fincas. El resto se satisfaría mediante la entrega de parcelas urbanizadas valoradas en el millón restante. Posteriormente, en vista de la inviable aprobación de los proyectos de actuación sobre las parcelas transmitidas, se modificó el precio pactado, fijándose un importe de 8,1 millones de euros más una tercera parte del valor que se obtuviera por la venta de cada una de las parcelas. Como consecuencia de lo anterior, la entidad expidió las correspondientes facturas rectificativas, modificando la base imponible y dejándola en 8,1 millones.

No obstante, la Administración consideró que la modificación de la base imponible efectuada por la entidad recurrente no era acorde con el contenido de la escritura de modificación de condiciones contractuales, por cuanto se había negado valor alguno al importe que se percibiría en un futuro por la venta de las parcelas. Sobre este extremo la Ley del IVA prevé la posibilidad de determinar una base imponible provisional cuando el importe de la contraprestación no resulte conocido en el momento de devengo. Tanto la Audiencia Nacional en primera instancia como el Tribunal Supremo confirman que la reducción practicada por la recurrente no debió incluir exclusivamente el importe en metálico sino que debió estimarse la parte variable del precio.

9 PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- EL RESPETO EFECTIVO DEL DERECHO DE DEFENSA EXIGE QUE EXISTA UNA POSIBILIDAD REAL DE ACCESO AL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO (TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. SENTENCIA DE 9 DE NOVIEMBRE DE 2017, ASUNTO C-298/16)

Las autoridades fiscales rumanas practicaron una liquidación complementaria en concepto de IVA sin conceder al obligado tributario la posibilidad

de acceder a la información y los documentos que sirvieron de base para practicar la referida liquidación.

La cuestión controvertida se centra en determinar si el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que exige que, en los procedimientos administrativos nacionales de inspección, un particular tenga acceso a toda la información y los documentos contenidos en el expediente administrativo que la autoridad pública ha tomado en consideración al adoptar su resolución. El TJUE concluye de la siguiente forma:

(i) Recuerda en primer lugar que el derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración propone adoptar un acto lesivo para una persona.

(ii) Partiendo de lo anterior, el respeto efectivo del derecho de defensa exige que exista una posibilidad real de acceso al expediente administrativo, a menos que la restricción del acceso esté justificada por objetivos de interés general.

10 PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.- LA FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACUERDO DE AMPLIACIÓN DE ACTUACIONES INSPECTORAS SE PUEDE ALEGAR EN CUALQUIER MOMENTO DEL PROCEDIMIENTO (TRIBUNAL SUPREMO. SENTENCIA DE 5 DE OCTUBRE DE 2017)

El sujeto impugnó la liquidación administrativa sobre la base de la falta de motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras. No obstante, esta alegación no se hizo en el plazo concedido con la comunicación de la propuesta de acuerdo sino posteriormente. Tanto la Administración como la Sala de instancia entendieron que al no haber invocado este argumento en el plazo previsto para ello, el sujeto perdió su derecho a utilizarlo posteriormente.

El Tribunal Supremo rechaza esta postura señalando que la falta de alegaciones del sujeto en un primer momento no sana los defectos del acuerdo de ampliación, ni impide al sujeto alegar cuanto tenga por conveniente sobre la corrección de tal ampliación.

En similares términos ya se había pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de junio de 2016 en la que señaló que la necesidad de declarar la prescripción debe sobreponerse al hecho de no haber efectuado alegaciones específicas frente al acuerdo de ampliación.

11 PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN.- ES POSIBLE APORTAR PRUEBAS EN LA VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA (TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID. SENTENCIA DE 14 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

La exención matriz-filial sobre los dividendos pagados a matrices residentes en la Unión Europea está sometida a que la participación en la filial se haya mantenido al menos un año. Este requisito puede cumplirse con posterioridad al pago de los correspondientes dividendos. En tal caso, el pagador practicará la correspondiente retención y la matriz no residente o bien el retenedor podrá, cuando transcurra el plazo de un año, solicitar la pertinente devolución.

Así ocurrió en el caso analizado en esta sentencia. Una vez transcurrido el referido plazo de un año, se solicitó la devolución. No obstante, la Administración rechazó la devolución sobre la base de que no se había acreditado el cumplimiento del resto de requisitos necesarios para la aplicación de la exención.

La entidad aportó los documentos que acreditaban el cumplimiento de la totalidad de los requisitos legales para la aplicación de la exención en vía contencioso-administrativa. La representación procesal de la Administración alegó que no cabía aportar dichas pruebas por primera vez en vía judicial. Frente a ello, el TSJ de Madrid indica en esta Sentencia que no cabe rechazar la aportación de pruebas *ex novo* en sede judicial, pues de lo contrario se estaría impidiendo a los contribuyentes que un Tribunal se pronuncie sobre su conflicto con la Administración.

2 Resoluciones y consultas

1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- LOS INTERESES DE DEMORA DERIVADOS DE PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE EN LOS EJERCICIOS EN LOS QUE ESTUVO EN VIGOR EL TRLIS (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 4 DE DICIEMBRE DE 2017)

La cuestión controvertida se centra en determinar si los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 14 del TRLIS. El TEAC concluye que los referidos intereses no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible sobre la base de las siguientes consideraciones:

a) No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación ni con los generados por la concesión de un préstamo ni con los generados por la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento.

b) De acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de febrero de 2010, es contrario al principio de justicia que el autor de un acto que no respeta el ordenamiento obtenga un beneficio o ventaja del mismo; y admitir la deducibilidad fiscal de los referidos intereses generaría desigualdad entre contribuyentes.

c) Aunque no tienen naturaleza sancionadora, tampoco la tienen los recargos, que la norma declara expresamente como no deducibles, por lo que sería incoherente que los intereses de demora sí lo fueran.

d) Finalmente, el hecho de que el ICAC haya concluido que se deben contabilizar como gastos financieros, no implica de forma automática su deducibilidad, no estando entre las competencias del ICAC la realización de calificaciones fiscales.

2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- QUE LA SOCIEDAD ABSORBIDA TENGA BIN PENDIENTES DE COMPENSAR NO IMPIDE APLICAR EL RÉGIMEN NEUTRAL (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTAS V2435-17, DE 2 DE OCTUBRE; V2568-17, DE 10 DE OCTUBRE; V2618-17, DE 13 DE OCTUBRE; V2635-17, DE 16 DE OCTUBRE; V-2710-17, DE 24 DE OCTUBRE)

En relación con diversas operaciones de fusión por absorción, se plantea si el hecho de que las entidades absorbidas cuentan con bases imponibles negativas (BIN) previas a la operación de reestructuración, puede desvirtuar la existencia de motivos económicos válidos a efectos de aplicar el régimen fiscal de neutralidad.

En diversas consultas, la DGT señala que esta circunstancia no invalida, por sí misma, la aplicación del régimen fiscal especial en la medida en que las distintas operaciones de fusión:

a) Redunden positivamente en la actividad de las entidades operativas intervinientes en la operación de fusión.

b) Su finalidad preponderante no sea el aprovechamiento de las BIN pendientes de compensar generadas en sede de las entidades absorbidas.

c) La entidad o entidades absorbidas puedan compensar por sí mismas las BIN generadas antes de la fusión.

3 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- LA FUSIÓN DE DOS ENTIDADES ESTADOUNIDENSES QUE FORMAN PARTE DE UN GRUPO Y QUE PARTICIPAN EN ENTIDADES ESPAÑOLAS NO GENERA GANANCIA PATRIMONIAL EN ESPAÑA (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2674-17, DE 20 DE OCTUBRE).

A y B son dos Limited Liability Companies de Estados Unidos. La Entidad A está participada por C, entidad también residente en Estados Unidos con la forma societaria de Incorporation. Por su parte, la entidad B está participada íntegramente por la entidad D (una Holding Corporation), cabecera del grupo. En España el grupo cuenta con las entidades E y F.

Tras la compra de B por C, se plantea si la fusión de A y B (siendo B la absorbente) de las que dependen las entidades españolas E y F, genera una ganancia patrimonial gravable en España. La DGT viene a señalar que:

a) El Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Estados Unidos resulta de aplicación a las entidades A y B, en la medida en que ambas entidades pertenecen a una Incorporation residente a efectos fiscales en Estados Unidos (entidad C).

b) Según el Protocolo, una enajenación no incluye la transmisión de acciones entre miembros de un grupo de sociedades en régimen de declaración consolidada en la medida en que la contraprestación recibida por la transmitente consista en una participación u otros derechos en el capital de la adquirente o de otra sociedad residente del mismo Estado, que tenga directa o indirectamente el 80% o más de las acciones con derecho de voto y del capital de la adquirente, si:

- La transmitente y la adquirente son sociedades residentes del mismo Estado contratante.

- La transmitente o la adquirente tienen, directa o indirectamente, el 80% o más de las acciones con derecho de voto y del capital de la otra, o una sociedad residente del mismo Estado contratante tiene directa o indirectamente (a través de sociedades residentes del mismo Estado contratante) el 80% o más de las acciones con derecho de voto y del capital de cada una de ellas.

c) En el caso analizado en la consulta, la contraprestación recibida por los partícipes de la entidad transmitente (entidad A) son las participaciones en la entidad absorbente (entidad B). Ambas entidades están participadas por una sociedad (entidad C), que tiene más de un 80% de las participaciones o derechos de ambas.

De acuerdo con ello, la ganancia derivada de la fusión entre A y B no se considera una enajenación incluida en el artículo 13.4 del Convenio, por lo que solo podrá tributar en Estados Unidos.

4 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- NO ES NECESARIA LA AMPLIACIÓN DE CAPITAL EN UNA FUSIÓN ENTRE ENTIDADES CUYOS SOCIOS SON PERSONAS FÍSICAS (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2444-17, DE 2 DE OCTUBRE).

Las entidades A y B están participadas por dos personas físicas, cada una de las cuales tiene el 50% de cada una de esas entidades. Se pretende que la entidad A absorba a la entidad B, planteándose si la operación de fusión por absorción se puede realizar sin necesidad de que la entidad A lleve a cabo una ampliación de capital y le sea de aplicación el régimen especial de neutralidad fiscal.

La DGT concluye que, siempre que la operación cumpla con la normativa mercantil y con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto para la aplicación del régimen de neutralidad, se podrá aplicar este último, sin necesidad de que la entidad A amplíe capital.

5 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- REQUISITOS PARA QUE EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES SE PUEDA CONSIDERAR RAMA DE ACTIVIDAD A EFECTOS DEL RÉGIMEN FISCAL DE NEUTRALIDAD (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTAS V2441-17, DE 2 DE OCTUBRE; V2445-17, DE 2 DE OCTUBRE; V2636-17, DE 16 DE OCTUBRE).

Se plantean operaciones de escisión parcial mediante las que se pretende escindir la actividad de arrendamiento de inmuebles y, en concreto, qué requisitos deben cumplirse para que esta actividad constituya una rama de actividad.

La DGT recuerda en primer lugar que para que una escisión parcial se pueda acoger al régimen neutral:

a) Lo que se escinda debe constituir una rama de actividad en sede de la entidad escindida, es decir, una organización de medios materiales y personales diferenciados. Si se segregan varios bloques patrimoniales, se requiere que exista una organización empresarial individualizada en la entidad escindida para llevar a cabo la gestión de cada uno de ellos,

de tal manera que se pueda identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a cada rama de actividad.

b) Además, el patrimonio segregado debe permitir por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la entidad adquirente.

c) Finalmente, bajo la titularidad de la entidad escindida deben mantenerse elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad.

En lo que se refiere al arrendamiento inmobiliario, es preciso, en todo caso, que se cuente con un trabajador a jornada completa dedicado a esa actividad. No obstante, afirma la DGT que la existencia de diferentes personas contratadas para el seguimiento de distintos inmuebles no determina por sí mismo la existencia de una gestión diferenciada debido a que, si el volumen de activo lo requiere, deberá disponerse de cuantas personas y locales resulten necesarios para realizar la actividad de la manera más eficiente posible.

6 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- NO SE COMPUTA EL COSTE DE LOS ENVASES Y EMBALAJES EN LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD DE PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2017)

Se plantea si en la base de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público es posible incluir el coste total de los envases y embalajes en los que figura el logotipo del acontecimiento.

De conformidad con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de julio de 2017, el TEAC, tras confirmar la competencia de la Administración para comprobar la idoneidad de los gastos que forman parte de la base de la deducción, concluye que solamente puede integrarse en dicha base la parte del coste de los envases y embalajes que cumple una función estrictamente publicitaria.

La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio fue objeto de comentario en nuestro Newsletter Tributario de septiembre de 2017. Asimismo, en nuestro Newsletter Tributario de noviembre de 2017 analizamos la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de octubre de 2017, en la que dicho tribunal cambió su criterio mantenido hasta entonces para acogerse también al establecido por el Tribunal Supremo.

7 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES / IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO – TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN GRATUITA DE UN ACTIVO INTANGIBLE ENTRE EMPRESAS PERTENECIENTES A UN MISMO GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2439-17, DE 2 DE OCTUBRE DE 2017)

La entidad, que forma parte de un grupo fiscal a efectos del IVA y del Impuesto sobre Sociedades, se está planteando ceder gratuitamente un intangible a una entidad dependiente. Esta cesión dará lugar a la aplicación de la reducción de la base imponible prevista en la LIS para la cesión de intangibles (artículo 23 de la LIS). Ambas entidades tienen pleno derecho a la deducción del IVA soportado en sus operaciones.

Las implicaciones fiscales de esta cesión, según la DGT, serían las siguientes:

a) A efectos de IVA:

- La normativa de IVA prevé una regla especial para las operaciones entre entidades vinculadas, según la cual la base imponible es el valor de mercado de la operación realizada. Esta regla especial es de aplicación, exclusivamente, cuando de la divergencia entre la contraprestación pactada y el valor de mercado de la operación se derive un perjuicio para la Hacienda Pública (v.gr. que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto). En este caso, y dado que ambas entidades tienen pleno derecho a la deducción, no sería de aplicación la citada regla especial.

- Como la cesión es a título gratuito, resultarán de aplicación las previsiones contempladas para los autoconsumos de servicios. En concreto, la base imponible será el coste de la prestación de los servicios, incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

- En definitiva, la cesión del activo intangible a título gratuito por parte de una sociedad a una entidad dependiente, teniendo ambas derecho a la deducción del IVA, deberá ser valorada en el momento de la cesión por el coste de dicha prestación. En la cuantificación de dicho coste, se deben considerar todos aquellos gastos que hayan sido necesarios para la obtención de dicho activo intangible.

b) A efectos del Impuesto sobre Sociedades

- Al tratarse de una operación entre partes vinculadas, deberá valorarse a mercado, con independencia del precio pactado. Además, la citada operación se encontrará sujeta a las obligaciones de documentación, con independencia de que ambas entidades formen parte de un grupo fiscal, por cuanto da derecho a aplicar la reducción del artículo 23 de la LIS.

- En todo caso, se podrá solicitar a la Administración tributaria, con carácter previo a la operación de cesión, la adopción de un acuerdo previo de valoración con el fin de determinar las rentas que pueden acogerse al incentivo previsto en el artículo 23 de la LIS.

8 IRPF.- NO ES POSIBLE APLICAR LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN RENTAS VITALICIAS A LA GANANCIA PATRIMONIAL OBTENIDA POR EL COBRO APLAZADO DEL PRECIO CON POSTERIORIDAD A 6 MESES DESDE LA TRANSMISIÓN (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2712-17, DE 24 DE OCTUBRE DE 2017)

El consultante ha transmitido dos fincas, estipulándose en el contrato de compraventa que parte del precio de una de ellas se pagará una vez transcurrido un año de la transmisión. Se plantea si, en el momento de cobrar el precio aplazado, es posible la aplicación de la exención por reinversión en rentas vitalicias prevista en el artículo 38.3 de la LIRPF a la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

La DGT señala que, de acuerdo con la normativa aplicable, para poder aplicar la exención a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión, es necesario que la renta vitalicia se constituya en el plazo de seis meses desde la fecha de la transmisión, sin que la norma prevea ninguna especialidad para el caso de cobros aplazados. Como en el caso consultado la reinversión del importe aplazado en una renta vitalicia se haría después de seis meses desde que se realizó la transmisión, no podrá aplicarse tal exención.

9 IRPF.- NO SE PUEDE APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 30% A UNA PRIMA DE FICHAJE SATISFECHA A UN TRABAJADOR AL INCORPORARSE A LA EMPRESA Y CONDICIONADA A SU PERMANENCIA EN LA MISMA DURANTE 24 MESES (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2661-17, DE 18 DE OCTUBRE DE 2017)

El consultante ha suscrito un contrato de trabajo con una entidad en virtud del cual esta última se compromete a abonar al trabajador una prima de fichaje en el momento de inicio de la relación laboral, condicionada a que el trabajador preste sus servicios a la entidad durante, al menos, 24 meses; si deja la empresa antes del transcurso de ese período, estará obligado a la devolución de la prima, en proporción al tiempo de permanencia. Se plantea la posible aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

La DGT descarta en este caso la existencia de período de generación alguno. Además, entiende que el presente caso tampoco se ajusta a ninguno de los supuestos de rentas calificadas reglamentariamente como notoriamente irregulares. Por ello, concluye negando la aplicación de la citada reducción.

10 IRPF.- LOS GASTOS DERIVADOS DE LA ADQUISICIÓN DE LOTERÍA PARA CLIENTES SON DEDUCIBLES CON EL LÍMITE DEL 1% DE LA CIFRA DE NEGOCIOS (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2490-17, DE 4 DE OCTUBRE DE 2017)

Se plantea la deducibilidad fiscal de los gastos soportados por un empresario en régimen de estimación directa derivados de la adquisición de billetes de lotería que serán entregados a clientes como obsequio.

La DGT recuerda que el desarrollo de una actividad económica por una persona física en régimen de estimación directa determina la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible. Por lo tanto, los mencionados gastos serán fiscalmente deducibles, con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (regla prevista en el artículo 15.e) de la LIS para las atenciones a clientes).

11 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.- LAS ACCIONES DE UNA ENTIDAD NO RESIDENTE PROPIEDAD DE UN NO RESIDENTE DEPOSITADAS EN UN BANCO ESPAÑOL ESTÁN SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2380-17, DE 19 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece que los no residentes deberán tributar por obligación real respecto de los bienes y derechos de su titularidad que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

En este contexto se plantea si una persona física no residente que es titular de acciones de una empresa alemana que cotiza en la Bolsa de Frankfurt pero que están depositadas en una entidad bancaria española debe declarar tales acciones a efectos del Impuesto. La DGT responde afirmativamente, al entender que el hecho de que las acciones hayan sido depositadas en un banco español determina su inclusión en el ámbito de aplicación del Impuesto.

12 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- LA VALORACIÓN DE LOS VEHÍCULOS EN EL IRPF ES EXTENSIBLE A EFECTOS DE DETERMINAR LA CUOTA A REPERCUTIR E INGRESAR A EFECTOS DEL IVA (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. DOS RESOLUCIONES DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2017)

Entendió la Inspección que para determinar el IVA a repercutir e ingresar por la cesión del uso de vehículos a los empleados había de valorarse, no el uso privado efectivo sino la disponibilidad de uso privado, al igual que se hizo a efectos de retenciones del IRPF para valorar la retribución en especie. En concreto, la Inspección valoró esa disponibilidad de uso privado considerando las horas de disponibilidad fuera de la jornada laboral del Convenio Colectivo.

El TEAC confirma el criterio de la Inspección con base en consultas de la DGT (i.e. V0891-12), en la jurisprudencia del TJUE (i.e. Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94) y en sentencias de la Audiencia Nacional (i.e. Sentencia nº 2202/2009, de 30 de junio de 2010); concluyendo en favor de aplicar el mismo criterio en ambos impuestos y, además, validando que la disponibilidad de uso privado se haga a partir de la referida jornada laboral (sin distinguir por categorías laborales).

13 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.- EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN CATASTRAL INTERRUMPE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTAS V0035-17, DE 10 DE OCTUBRE DE 2017; V0036-17, DE 10 DE OCTUBRE DE 2017 Y V2722-17, DE 24 DE OCTUBRE DE 2017)

Se analiza si los procedimientos de regularización catastral que suponen un incremento del valor catastral de inmuebles con efectos retroactivos, interrumpe la prescripción del derecho de los Ayuntamientos a liquidar el IBI sobre el incremento.

La DGT concluye en estas consultas que:

a) Las actividades de gestión catastral no pueden considerarse autónomas respecto de la gestión tributaria.

b) Por tanto, los actos de regularización de los órganos de Catastro (que tienen naturaleza tributaria), realizados con conocimiento formal del sujeto pasivo, interrumpen el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria del IBI mediante la oportuna liquidación.

14 IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.- TRIBUTACIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR FALLECIMIENTO DEL USUFRUCTUARIO (DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. CONSULTA V2431-17, DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 2017)

El padre del consultante falleció, transmitiéndose a su hijo la nuda propiedad y el usufructo vitalicio a su viuda. Posteriormente falleció la viuda, consolidándose el dominio en el hijo. Según la DGT, estos hechos dan lugar a las siguientes transmisiones a efectos del IIVTNU:

a) En la fecha de fallecimiento del padre, se transmite el derecho real de usufructo a favor del cónyuge viudo y la nuda propiedad a favor del hijo. Ambas transmisiones suponen el devengo del impuesto, siendo sujetos pasivos la cónyuge y el hijo, respectivamente.

b) Al fallecimiento de la madre, se extingue su derecho de usufructo y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario (el hijo), devengándose nuevamente el impuesto.

Este criterio se apoya en las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1984 y 14 de noviembre de 1996, así como en las sentencias del TSJ de Cataluña de 24 de marzo de 1999 y de 29 de septiembre de 2000; y del TSJ de Andalucía de 29 de diciembre de 1997 y de 9 de octubre de 1998.

No obstante, no se tiene en cuenta el más reciente criterio del Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de enero de 1999 o del TSJ de Cataluña de 30 de enero de 2002, en las que se concluye de otra forma. En estas sentencias se dice que el simple hecho de la extinción del usufructo no supone la transmisión de la propiedad de los bienes a los nudos propietarios a efectos de este impuesto.

15 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- LA CADUCIDAD DEL ANTERIOR PROCEDIMIENTO Y EL INICIO DE UNO NUEVO PUEDEN DECLARARSE MEDIANTE UN SOLO ACTO ADMINISTRATIVO, QUE DEBE DISTINGUIR CÓMO IMPUGNAR CADA DECISIÓN (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2017)

Unos contribuyentes presentaron declaración de unos bienes heredados con el fin de que les fuese practicada la correspondiente liquidación en concepto de ISD. Transcurridos más de seis meses desde la presentación de dicha liquidación, la AEAT declaró en unidad de acto la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración y el inicio de otro de comprobación de valores. La cuestión controvertida se centra en determinar si es posible notificar en el mismo acto la declaración de caducidad y la notificación de inicio de un nuevo procedimiento.

El TEAC recuerda que en estos supuestos se están notificando al obligado tributario en un mismo documento dos actos diferentes que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible y que implica que no ha existido interrupción de la prescripción en favor de la Administración (la declaración de caducidad) y otro no recurrible y que interrumpe de nuevo el plazo de prescripción de la acción de liquidación (el inicio del procedimiento).

Una vez sentado lo anterior, el TEAC concluye que, según la doctrina fijada en resoluciones precedentes (las cuales se han visto reforzadas por lo concluido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de julio de 2017), es compatible la notificación en un solo acto administrativo de la declaración de caducidad y del inicio de un nuevo procedimiento, pero solo si se incluye de forma expresa y clara en ese único acto el diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan.

En el caso concreto planteado, como no se identificaron las cuestiones indicadas, el TEAC estimó la reclamación económico-administrativa y anuló la liquidación impugnada.

16 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA NO INTERRUMPE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2017)

Un contribuyente solicita la rectificación de su autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos en relación con unos hechos que habían sido objeto de liquidación provisional por parte de la Administración. Esta liquidación fue recurrida primero en vía económico-administrativa y después ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, confirmándose tras ello la referida liquidación. En el momento de solicitar la devolución habían transcurrido más de cuatro años desde la autoliquidación original.

El TEAC recuerda que, a efectos del plazo y el cómputo de la prescripción, se debe diferenciar el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria del derecho del contribuyente a solicitar la devolución de los ingresos indebidos. Al tratarse de facultades distintas, concluye el TEAC que tanto la liquidación provisional como los recursos interpuestos contra la misma no interrumpieron el plazo de prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la rectificación de su autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos. En consecuencia, entiende el TEAC que en este caso ha prescrito el derecho del contribuyente a solicitar la referida devolución.

17 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- LOS REQUERIMIENTOS GENERALES DE INFORMACIÓN DEBEN ESTAR MOTIVADOS Y ADOPTARSE SIGUIENDO LOS CAUCES PREVISTOS EN LA NORMA (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2017)

La cuestión controvertida se centra en determinar la procedencia del requerimiento de información realizado por la ONIF a una entidad financiera para la identificación de los titulares de contratos de alquiler de cajas de seguridad durante un determinado periodo de tiempo.

El TEAC distingue según el requerimiento lo efectúe un órgano de recaudación o un órgano de inspección. Así, concluye que:

a) Los órganos de recaudación no pueden realizar requerimientos generales de información, quedando su potestad limitada a quienes aparezcan como deudores de la Hacienda Pública.

b) La potestad de comprobación se extiende a todo sujeto pasivo, por lo que en este ámbito sí son procedentes los requerimientos generales de información, siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma.

En todo caso, estos requerimientos deben ser individualizados en relación con el sujeto al que se dirigen, no en relación a los datos solicitados, de los que lo único que se exige es que estén especificados y sean conocidos por el sujeto requerido como consecuencia del ejercicio de su actividad.

18 PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.- EL ALTA EN EL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA SE MANTIENE HASTA QUE SE EXTINGA LA SOCIEDAD (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2017)

La AEAT notificó a un contribuyente una comunicación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO). Disconforme con el anterior acto administrativo, el contribuyente siguió las correspondientes vías de recurso, recayendo, finalmente, la Resolución del TEAC identificada. Las alegaciones del contribuyente se centraron en señalar que se trataba de una entidad inactiva y sin recursos económicos, no habiendo sido disuelta la misma debido a que carecía de medios para ello.

El TEAC desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta sobre la base de las siguientes consideraciones:

(i) Siendo la recurrente una sociedad de responsabilidad limitada dada de alta en

el censo de empresarios y profesionales de la AEAT, se encuentra dentro de las personas y entidades obligadas a recibir sus notificaciones por medios electrónicos.

(ii) El hecho de no tener actividad no resulta significativo. Se mantendrá la obligación de estar dado de alta en el sistema de dirección electrónica habilitada mientras no se inscriba en el Registro Mercantil la escritura pública de extinción y se cancelen los correspondientes asientos registrales.

19 PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.- PUEDEN DICTARSE PROVIDENCIAS DE APREMIO DE DEUDAS IMPAGADAS EN PERÍODO VOLUNTARIO DE UN DEUDOR EN CONCURSO, SIN LA PREVIA CALIFICACIÓN COMO CRÉDITOS CONTRA LA MASA (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. DOS RESOLUCIONES DE 30 DE NOVIEMBRE DE 2017)

El TEAC ha dictado dos Resoluciones en el marco de sendos recursos de alzada para la unificación de criterio, en los cuales se planteaba si para que la AEAT pueda dictar providencias de apremio de deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, es necesario que el Juez competente del concurso las califique previamente como créditos contra la masa.

El TEAC corrige las conclusiones alcanzadas en las resoluciones del TEAR de Madrid y de Castilla y León impugnadas y concluye que puede hacerlo sin que sea necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso.

El TEAC alcanza dicho criterio tras concluir que no es necesario acudir, en todo caso, al incidente concursal para resolver sobre la calificación y pago de los créditos, como requisito previo a su efectividad. Solamente cuando haya existido conflicto sobre la calificación o pago de los créditos contra la masa será preciso acudir al incidente concursal.

20 PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN.- ES POSIBLE APORTAR ANTE LOS TEA DOCUMENTOS Y PRUEBAS QUE NO HABÍAN SIDO APORTADOS ANTES, SI NO ES PRECISO QUE EL TRIBUNAL DESPLIEGUE UNA ACTIVIDAD DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2017)

La AEAT practicó liquidación provisional, rechazando la aplicación de una exención prevista por no haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos legales para esa exención. En el recurso de alzada ordinario ante el TEAC, se aportó documentación que no se había aportado en la Inspección con el fin de acreditar el cumplimiento de esos.

Con carácter previo a la valoración de la suficiencia de las pruebas aportadas, el TEAC se plantea si es posible que el contribuyente aporte nuevas pruebas y documentos que no habían sido aportados en el momento de la comprobación y concluye que, con base en lo concluido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de abril de 2017, el contribuyente puede aportar en un TEA pruebas que no fueron aportados en el procedimiento de comprobación, siempre que (i) se trate de documentos o pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo y (ii) no sea preciso que el Tribunal despliegue una actividad de comprobación e investigación para verificar ese extremo, dado que este tipo de actividad le está vedada.

3 Normativa

1 ACUERDO PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMES PAÍS POR PAÍS ENTRE ESTADOS UNIDOS Y ESPAÑA

Se ha publicado en el BOE de 26 de diciembre de 2017 el Acuerdo administrativo entre la autoridad competente del Reino de España y la autoridad competente de los Estados Unidos de América para el intercambio de informes país por país, hecho en San Marino y Madrid el 13 y el 19 de diciembre de 2017.

Según este Acuerdo, las autoridades competentes de cada Estado tienen previsto intercambiar anualmente y de forma automática el informe país por país remitido por cada entidad que comunica información, que sea residente a efectos fiscales en su país o territorio, siempre que, sobre la base de la información facilitada, una o más entidades del grupo de empresas multinacional sean residentes a efectos fiscales en Estados Unidos o España o estén sujetas a tributación por razón de la actividad que realicen a través de un establecimiento permanente.

Se prevé que el primer intercambio de informes país por país sea el relativo a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016, que se producirá tan pronto como sea posible y, en todo caso, en el plazo de 18 meses desde el último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacional al que se refiera el mismo.

Se espera que los informes país por país relativos a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017 se intercambien tan pronto como sea posible y en todo caso en el plazo de 15 meses desde el último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacional.

El presente Acuerdo surte efectos desde el 19 de diciembre de 2017.

2 MODIFICACIONES EN LOS MODELOS 210 Y 296

En el BOE de 23 de diciembre de 2017 se ha publicado la Orden HFP/1271/2017, de 21 de diciembre, por la que se modifican (i) la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y (ii) la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta».

Las modificaciones más relevantes se introducen en relación con el modelo 210:

- Se crea un nuevo código de renta (35) destinado a identificar los supuestos de declaraciones relativas a rendimientos de inmuebles arrendados que contengan agrupación de rentas que incluyan las de varios pagadores. Esta novedad será de aplicación a los modelos 210 correspondientes a devengos producidos a partir de 1 de enero de 2018.

- Se crea un nuevo código de renta (36) para identificar las autoliquidaciones realizadas al amparo de un procedimiento especial de declaración que pretende simplificar la declaración de ganancias patrimoniales exentas derivadas de la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores.

  Dicho procedimiento especial, aplicable a devengos producidos a partir de 1 de enero de 2017, debe sujetarse a las siguientes reglas:

  - En un mismo modelo 210 podrán agruparse ganancias exentas obtenidas por contribuyentes que sean residentes del mismo país, procedentes de valores de un mismo emisor.

  - La persona que realice la autoliquidación podrá ser bien un representante común a todos los contribuyentes o bien la entidad depositaria o gestora de los valores que tenga encomendado su depósito o gestión.

  - Las ganancias exentas correspondientes a cada uno de los contribuyentes durante el año natural deberán ser inferiores a 500 euros por emisor.

En relación con el modelo 296 se introduce una nueva sub-clave de rentas para perceptores que hayan acreditado al pagador de rendimientos por cuenta ajena haber hecho uso del procedimiento previsto para la comunicación a la AEAT de su desplazamiento al extranjero a los efectos de que las retenciones se practiquen a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Esta modificación se utilizará por primera vez en la declaración informativa correspondiente al ejercicio 2017.

La presente Orden entró en vigor el pasado 24 de diciembre de 2017.

3 PRECIOS MEDIOS DE VENTA PARA 2018 DE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE A EFECTOS DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES

En el BOE de 22 de diciembre de 2017 se ha publicado la Orden HFP/1258/2017, de 5 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

4 MODIFICACIONES EN EL MODELO 309 DE IVA Y EN EL MODELO 030 DE DECLARACIÓN CENSAL

En el BOE de 21 de diciembre de 2017 se ha publicado la Orden HFP/1247/2017, de 20 de diciembre, que aprueba (i) el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y (ii) el modelo 030 de declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales que pueden utilizar las personas físicas. En ambos casos, se introducen modificaciones básicamente de carácter técnico.

También se introducen modificaciones técnicas y de gestión recaudatoria en la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la AEAT.

La Orden entrará en vigor el 1 de enero de 2018, por lo que el nuevo modelo 309 será utilizado para presentar las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2018 y siguientes. No obstante lo anterior:

- Las modificaciones aprobadas para el modelo 030 estarán disponibles a partir del 5 de abril de 2018.
- Las modificaciones introducidas en materia recaudatoria entrarán en vigor cuando comience la primera quincena de las definidas en el artículo 29 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, correspondiente al mes de febrero de 2018.

5 CALENDARIO DE DÍAS INHÁBILES EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO PARA EL AÑO 2018

En el BOE de 18 de diciembre de 2017 se ha publicado la Resolución de 1 de diciembre de 2017, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se establece a efectos de cómputos de plazos, el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2018.

6 CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL CON CATAR

Se ha publicado en el BOE de 15 de diciembre de 2017 el Convenio entre el Reino de España y el Estado de Catar para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hechos en Madrid el 10 de septiembre de 2015.

Destacan de este convenio (CDI) los siguientes aspectos:

- Los dividendos tributarán, con carácter general, al 5%. Sin embargo, no se someterán a retención en origen si: (i) el beneficiario efectivo es una sociedad que posea al menos el 10% de la sociedad pagadora; (ii) el beneficiario es el Estado, una de sus subdivisiones políticas, entidades locales, entidades públicas o entidad totalmente participada por el Estado o autoridad (incluyendo, la Qatar Investment Authority y el Qatar Holding) siempre que posea el 5% de la entidad pagadora; y (iii) cuando las acciones de la sociedad pagadora se negocien sustancial y regularmente en un mercado de valores de uno de los Estados

y el beneficiario posea al menos el 1% de la sociedad que paga los dividendos.

- 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. Para la determinación de la participación del 50% no se tendrán en cuenta los bienes inmuebles utilizados como oficinas o a los efectos de actividades industriales. También tributarán en la fuente en aquellos casos en los que 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 (esto es, los contratos de aprovechamiento por turno y acuerdos similares).

El CDI incluye también un procedimiento amistoso de resolución de conflictos y un régimen de intercambio de información.

La entrada en vigor del CDI está prevista para el 6 de febrero de 2018 y sus disposiciones surtirán efecto:

- En relación con los impuestos de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta correspondientes a cualquier ejercicio fiscal que comience a partir de la fecha en la que el CDI entre en vigor.

- En los restantes casos, en la fecha en la que el Convenio entre en vigor.

7 MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IRPF Y RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DEL IVA PARA 2018

En el BOE de 30 de noviembre de 2017 se ha publicado la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

En general se mantiene la estructura y contenido de la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, aplicable durante el ejercicio 2017. Como novedad, a efectos del IRPF, se reduce el índice de rendimiento neto aplicable a la actividad agrícola de obtención de arroz, con el fin de adaptarlo a la realidad actual de este sector. El nuevo índice se aplicará también al periodo impositivo 2017.

La Orden entró en vigor el 1 de diciembre de 2017, con efectos para el año 2018.

8 MODIFICACIÓN EN LOS PRECIOS DE REFERENCIA PARA LOS HIDROCARBUROS PRODUCIDOS EN CONCESIONES DE EXPLOTACIÓN DE YACIMIENTOS SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA EXTRACCIÓN DE GAS, PETRÓLEO Y CONDENSADOS

En el BOE de 30 de noviembre de 2017 se ha publicado la Orden ETU/1160/2017, de 21 de noviembre, por la que se modifica la Orden ETU/78/2017, de 31 de enero, por la que se regulan determinados aspectos relacionados con el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados y con los perímetros de referencia para la determinación de los pagos a propietarios de terrenos suprayacentes a concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.

En la Orden se sustituye el índice establecido en la redacción original para el petróleo crudo, actualmente inexistente, por otro índice cuya vigencia en el tiempo se considera más estable. Este índice seleccionado como sustitutivo es utilizado con profusión en el sector de hidrocarburos líquidos a la hora de referenciar precios de venta en contratos comerciales.

La presente Orden entró en vigor el 1 de diciembre de 2017 siendo de aplicación a partir del periodo impositivo correspondiente al año 2018.

4 Otros

1 LISTADO DE JURISDICCIONES NO COLABORATIVAS A EFECTOS FISCALES

Con fecha 5 de diciembre de 2017 el Consejo de la Unión Europea emitió un documento de Conclusiones en relación con el listado de jurisdicciones no colaborativas a efectos fiscales.

De acuerdo con el análisis efectuado por el Consejo, se consideran como países no colaborativos a los siguientes: American Samoa, Bahrein, Barbados, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Guam, Islas Marshall, Macao, Mongolia, Namibia, Palaos (Micronesia), Panamá, Santa Lucía, Samoa, Trinidad y Tobago y Túnez.

De entre los países relacionados, España tiene suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional con cláusulas de intercambio de información con Barbados, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Panamá, Trinidad y Tobago y Túnez.

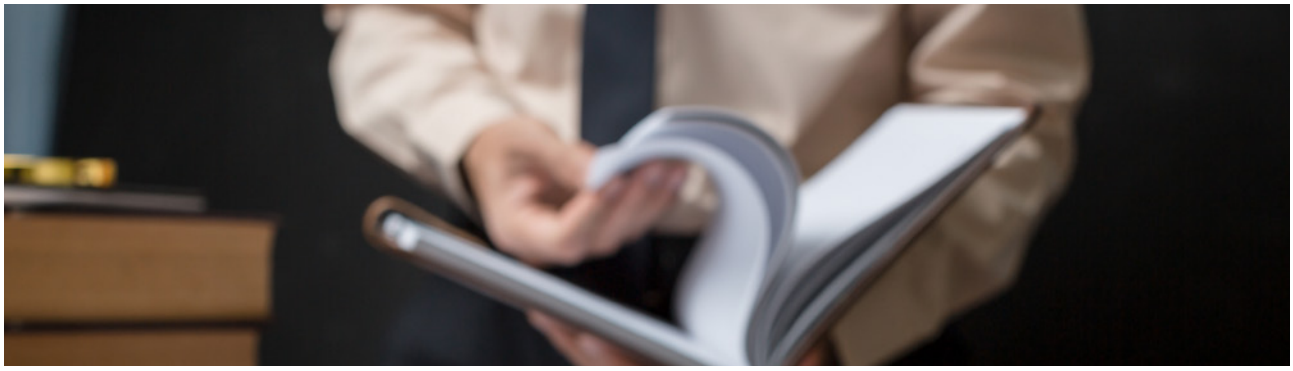
2 DICTAMEN FAVORABLE DEL CONSEJO DE ESTADO SOBRE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO DE UNA LIQUIDACIÓN Y UNA SANCIÓN POR LESIONAR DERECHOS Y LIBERTADES SUSCEPTIBLES DE AMPARO CONSTITUCIONAL

En el marco de un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, el Consejo de Estado ha emitido un Dictamen favorable a la nulidad de pleno derecho instada por el contribuyente de una liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre Sociedades y de la sanción derivada de esta.

En el caso concreto, el Ayuntamiento había realizado un cambio de numeración en la calle en la que se encontraba el domicilio fiscal del sujeto, habiéndose intentado las notificaciones derivadas del procedimiento (que resultaron infructuosas) al antiguo número de ese domicilio. Tras esos intentos infructuosos por "dirección incorrecta", las notificaciones se efectuaron por comparecencia con las pertinentes publicaciones en el BOE, lo que impidió al sujeto recurrir en plazo.

El sujeto solicitaba la nulidad de la liquidación y la sanción sobre la base de (i) la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, (ii) y del hecho de que se había prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para dictar los actos administrativos. Alegaba en este sentido que la forma en la que se habían realizado las notificaciones le había impedido conocer las actuaciones administrativas, no siendo su obligación comunicar un cambio de numeración que había sido aprobado por el Ayuntamiento.

El Consejo de Estado concluye que el cambio de numeración de una calle no es un supuesto que dé lugar a la obligación del sujeto de comunicar el cambio de domicilio, porque no se trata de un cambio físico que dependa de su voluntad. Por lo tanto, la indefensión causada derivada de no haber podido recurrir (al no recibir adecuadamente las notificaciones) conduce a la nulidad de pleno derecho de la liquidación y la sanción.



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