

**2019**

Julio

NEWSLETTER  
TRIBUTARIO



**GARRIGUES**

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashes de actualidad - Sentencias

## ÍNDICE

1. La regularización fiscal completa exige cubrir también ejercicios prescritos
2. Sentencias
  - 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se delimita el concepto de “pérdida definitiva” a los efectos de la compensación de pérdidas generadas por las filiales de otros Estados miembros
  - 2.2 Impuesto sobre Sociedades.- La renuncia de derechos de suscripción preferente de forma gratuita supone la obtención de una renta
  - 2.3 IRPF.- El contribuyente puede probar que el vehículo se encuentra totalmente afecto a su actividad económica
  - 2.4 Impuestos sobre la publicidad y otros impuestos sectoriales.- No constituye una ayuda de Estado prohibida el establecimiento de un sistema progresivo
  - 2.5 IVA.- La actividad de los miembros del consejo de vigilancia de una fundación no está sujeta a IVA
  - 2.6 IVA / ITPAJD.- La sujeción a ITPAJD de la adquisición de joyas por empresarios a particulares no es contraria a la Directiva de IVA
  - 2.7 ITPAJD.- La separación de comuneros tributa por TPO si la comunidad se mantiene

- 2.8 Tasas locales.- La inspección y el control de viviendas vacías realizadas por un ayuntamiento no son susceptibles de ser gravadas por una tasa local
- 2.9 Procedimiento administrativo.- La responsabilidad por colaborar en la ocultación de bienes para impedir el pago de deudas tributarias solo existe cuando los actos ilícitos son posteriores al nacimiento de las deudas
- 2.10 Procedimiento de recaudación.- Hasta que no se produzca la firmeza de una sentencia, no se reinicia el derecho cobro de la deuda por parte de la Administración
- 2.11 Procedimiento de recaudación.- Las solicitudes de suspensión y aplazamiento de deudas tributarias son compatibles

### 3. Resoluciones

- 3.1 Procedimiento administrativo.- El TEAC sigue flexibilizando el concepto de “opción tributaria”
- 3.2 Procedimiento de inspección.- No procede la tasación pericial contradictoria cuando se aplica el método de valoración basado en el precio libre comparable
- 3.3 Procedimiento de revisión.- La AEAT no puede introducir nuevos argumentos en los recursos de alzada interpuestos frente a resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos Regionales
- 3.4 Procedimiento de revisión.- Las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones estadísticas en el sistema INTRASTAT no son susceptibles de reclamación económico-administrativa

3.5 Procedimiento de ejecución.- Si no se solicita suspensión, se devengan intereses de demora por el periodo que exceda de un año para resolver las reclamaciones económico-administrativas

## 4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- No aplica la exención en la transmisión de sociedades patrimoniales aunque participen en sociedades operativas

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Los servicios profesionales prestados gratuitamente por un socio a una sociedad en ejercicios no prescritos, son aportaciones de socios

4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Se aclaran diversos aspectos de la deducción por contratación de trabajadores con discapacidad

4.4 Impuesto sobre Sociedades.- El IVA no deducible es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades

4.5 IRPF.- Los gastos de manutención son deducibles del rendimiento de la actividad económica

4.6 IRPF.- No se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional hasta que no se haya presentado la declaración en el otro país

4.7 IRPF.- El tipo de retención para las retribuciones de administradores es independiente de que la sociedad pagadora forme parte de un grupo de sociedades

4.8 IRPF.- Los impatriados no se pueden beneficiar de la exención por trabajos en el extranjero

4.9 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- La venta de *bitcoins* tributa en España si radica en territorio español la entidad que presta el servicio de almacenamiento

4.10ITPAJD.- Se aclara quién es el sujeto pasivo del AJD en préstamos hipotecarios tras las recientes modificaciones

## 5. Normativa

5.1 Se modifican diversas reglas sobre la llevanza de libros registro en el IRPF

5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el tercer trimestre de año 2019, a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros

## 6. Otros

6.1 El Ministerio de Hacienda pública diversos intercambios de cartas y acuerdos homólogos relativos a algunos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España

6.2 La AEAT publica los textos normativos propuestos para trasponer la Directiva de intermediarios tributarios (DAC 6)

## 1. La regularización fiscal completa exige cubrir también ejercicios prescritos

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostiene que la regularización completa obliga a la Administración a tener en cuenta también los ejercicios prescritos, con el fin de evitar la doble imposición

El principio de regularización completa ya ha sido defendido reiteradamente por los tribunales. De acuerdo con este principio, la Administración debe procurar que la regularización de la situación del obligado tributario se realice “para lo bueno y para lo malo”. Así, por ejemplo, si una compañía ha deducido un gasto en un ejercicio anterior al de su devengo y la inspección regulariza su situación aumentando la base imponible de ese ejercicio, la obligación de regularización completa exigirá que se modifique también la base imponible del ejercicio posterior en el que, según la inspección, se debió imputar ese gasto. Solo así se evitará una situación de doble imposición.

En una sentencia de 10 de abril de 2019, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha ido más allá defendiendo que esa regularización completa debe alcanzar también a ejercicios no prescritos.

En el caso analizado por el tribunal:

- (a) El contribuyente había deducido un gasto en 2008 en concepto de provisión de despidos que, según la inspección, se debió haber deducido en 2009, que es cuando tuvieron lugar esos despidos.
- (b) Además, el obligado tributario había amortizado en 2008 unos activos al 30% al entender que su calificación era de utillaje. Según la inspección, se trataba de maquinaria, por lo que le correspondía un porcentaje de amortización del 12%.

La compañía aportó en el procedimiento de inspección documentos y asientos contables que acreditaban que los gastos por despidos se habían deducido solo una vez (en 2008) y que la amortización de los activos se había realizado linealmente al 30% desde su adquisición. Y se daba la circunstancia de que, en el momento de emisión de la liquidación administrativa de 2008, la entidad ya no podía iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos por el ejercicio 2009, por estar prescrito.

El tribunal entiende que la Administración tributaria debió ampliar sus actuaciones a los ejercicios posteriores a 2008 (incluso aquellos que estuvieran prescritos) con el objeto de regularizar la situación de forma completa. De lo contrario, se produce un supuesto de doble tributación que resulta inadmisibles.

## 2. Sentencias

### 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se delimita el concepto de “pérdida definitiva” a los efectos de la compensación de pérdidas generadas por las filiales de otros Estados miembros

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 19 de junio de 2019, asuntos C-607/17 y C-608/17**

En su sentencia de 13 de diciembre de 2005 (asunto C-446/03, *Marks & Spencer*), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró que está justificado que se limite el derecho de una sociedad a deducir las pérdidas de una filial extranjera (aunque se permita la deducción de las pérdidas de una filial residente) por la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros e impedir el riesgo de doble imputación de las pérdidas. Sin embargo, el TJUE precisó que resulta desproporcionado que el Estado de residencia de la matriz excluya esta posibilidad cuando las pérdidas de la filial no residente sean “definitivas”.

En dos nuevas sentencias dictadas el 19 de junio de 2019, el TJUE delimita el concepto de “pérdida definitiva”. Los supuestos planteados al TJUE son los siguientes:

- (i) Asunto C-608/17, *Holmen AB*: en esta sentencia se analiza un supuesto en el que una sociedad sueca tiene diversas filiales españolas que consolidan fiscalmente en España. En la medida en que una de las filiales había acumulado un nivel importante de pérdidas, la matriz sueca se plantea la posibilidad de liquidar las filiales españolas y compensar las pérdidas generadas en España con los beneficios obtenidos en Suecia.

Se debe tener en cuenta que:

- La normativa española impide transferir las bases imponibles negativas en el ejercicio de liquidación de una sociedad.
- La normativa sueca prevé la posibilidad de que una sociedad compense las pérdidas de una filial no residente que se liquide y que sean definitivas (en los términos fijados en el asunto *Marks & Spencer*) siempre que la matriz no ejerza actividad alguna en el estado de la filial en el año de la liquidación.

En este contexto, se plantea al TJUE si el hecho de que la normativa española impida la transmisión de las pérdidas en el año de liquidación, permite que estas tengan la consideración de definitivas en Suecia.

El TJUE concluye que la anterior circunstancia no es determinante a efectos de determinar que se trate de una pérdida definitiva, a menos que la matriz sueca demuestre que le resulta imposible materializar dichas pérdidas, por ejemplo, mediante una cesión de la filial deficitaria, que permita que las pérdidas sean tenidas en cuenta para la determinación del precio de transmisión. A estos efectos, resulta irrelevante que una parte de las pérdidas no se hayan podido imputar a los beneficios corrientes de la filial que generó las pérdidas o a otra entidad del mismo grupo.

Además, el TJUE precisa que en caso de que las filiales españolas no sean participadas directamente por la matriz sueca, estaría justificada la limitación del traspaso de pérdidas a la matriz (aun cumpliéndose los requisitos para que estas sean consideradas como

definitivas), pues el grupo podría estar buscando estrategias de optimización de tipos impositivos que pueden poner en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

- (ii) Asunto C-607/17, *Memira Holding AB*: en esta segunda sentencia se analiza la posibilidad de que una sociedad sueca deduzca las pérdidas generadas por su filial alemana en un supuesto en el que la referida matriz se plantea absorber a su filial, con disolución sin liquidación de la filial alemana.

En relación con lo anterior, se debe tener en cuenta que la normativa alemana excluye la transferencia de pérdidas entre empresas sujetas al Impuesto sobre Sociedades alemán en caso de fusión. Por su parte, la normativa sueca sí permite dicha transferencia en caso de fusión.

En este contexto, se plantea al TJUE si las pérdidas generadas por la sociedad alemana pueden tener la consideración de definitivas y, por tanto, pueden ser compensadas por la matriz sueca con el fin de evitar una vulneración de la libertad de establecimiento.

El TJUE concluye, de nuevo, que las pérdidas generadas por la filial alemana no tienen la consideración de definitivas, a menos que la matriz sueca demuestre que le resulta imposible materializar dichas pérdidas, por ejemplo, mediante una cesión de la filial deficitaria.

## 2.2 Impuesto sobre Sociedades.- La renuncia de derechos de suscripción preferente de forma gratuita supone la obtención de una renta

**Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de marzo de 2019**

Se constituyó una sociedad de responsabilidad limitada para su utilización como vehículo de inversión. Sus dos socios (dos entidades -A y B-) suscribieron posteriormente un acuerdo de inversión con un tercer posible accionista persona física (C), a quien se le proponía invertir en el referido vehículo de inversión aportando capital y prima. Para la realización de esa ampliación de capital, ambos socios (A y B) renunciaron parcialmente a sus derechos de participación preferente. Más adelante se hicieron nuevas ampliaciones de capital suscritas por los tres socios (A, B y C), que implicaron la renuncia de derechos de suscripción por unos en favor de otros.

La inspección revisó la situación del socio A y concluyó, como posteriormente confirman el TEAC y la Audiencia Nacional, que la valoración de la operación de forma global demuestra que en un corto espacio de tiempo el socio A (una entidad) había renunciado a favor del socio C (persona física) al ejercicio de derechos de suscripción y había adquirido de este otros derechos de suscripción, todo ello de forma gratuita.

La Audiencia Nacional concluye en este sentido que:

- (a) Los derechos de suscripción preferente son derechos transmisibles vinculados a la titularidad de la participación que tienen un contenido económico. Su objeto es proteger al accionista de la pérdida que le supone el aumento de capital suscrito por un tercero.
- (b) La renuncia de derechos de suscripción de participaciones a favor de una entidad y la adquisición del mismo tipo de derechos de forma gratuita por parte de una entidad son operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades conforme al artículo 15.3 del Texto

Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 17.4 de la Ley actual). Conforme a esa normativa, los bienes transmitidos y adquiridos a título gratuito se deben valorar por su valor normal de mercado.

- (c) Ello implica que en la transmisión gratuita de derechos de suscripción se integre en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable; y que en la adquisición del mismo tipo de derechos se integre el valor normal de mercado del elemento adquirido.

No obstante, en este caso, analizada la operación de forma global, como se renuncia a unos derechos de suscripción y se reciben otros, todo ello gratuitamente, el aumento neto de la base imponible se calculará por diferencia entre el valor de mercado de los derechos recibidos y el valor de mercado de los derechos a los que se renuncia (que no tenían valor contable).

## 2.3 IRPF.- El contribuyente puede probar que el vehículo se encuentra totalmente afecto a su actividad económica

**Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de junio de 2019**

En una reciente sentencia, el Tribunal Supremo se posiciona sobre los casos en los que los vehículos pueden ser considerados afectos a la actividad económica en el IRPF aunque se usen también para necesidades privadas.

El artículo 29.2 de la Ley del IRPF admite la afectación parcial de activos a la actividad económica, pero añade que “*en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles*”; y remite al Reglamento del IRPF el establecimiento de aquellos casos en que los bienes se podrán considerar afectos a la actividad por ser su utilización para necesidades privadas accesorias y notoriamente irrelevantes.

En desarrollo de la Ley, el artículo 22.4 del Reglamento del IRPF establece:

- (a) Que los bienes se entenderán utilizados para necesidades privadas de forma accesorias y notoriamente irrelevantes cuando se utilicen para uso personal solo en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad.
- (b) Que, sin embargo, no se podrán incluir en esta categoría los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo (con ciertas excepciones).

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que el referido artículo del Reglamento del IRPF no es ilegal porque solo matiza la regla prevista en el artículo 29.2 de la ley.

Es decir, dado que los vehículos indicados son bienes indivisibles, lo que hace el reglamento es establecer una presunción en virtud de la cual en estos activos no se puede distinguir el uso privado del profesional. Sin embargo, insiste en que se trata de una presunción que admite prueba en contrario, sin perjuicio de las dificultades para obtener este tipo de pruebas.





## 2.4 Impuestos sobre la publicidad y otros impuestos sectoriales.- No constituye una ayuda de Estado prohibida el establecimiento de un sistema progresivo

Tribunal General de la Unión Europea. Sentencia de 27 de junio de 2019

En una reciente sentencia, el Tribunal General de la Unión Europea analiza la conformidad al Derecho de la UE de un impuesto húngaro sobre la publicidad que entró en vigor en 2014, del que destacan los siguientes rasgos:

- (a) El sujeto pasivo es quien difunde la publicidad (periódicos, medios audiovisuales, etc.) y no los anunciantes.
- (b) La base imponible es el volumen de negocios neto de un ejercicio anual generado mediante la difusión de publicidad.
- (c) Para determinar la cuota, se establecen unos tipos impositivos progresivos que oscilan entre el 0% y el 50%, en función de cuál es la base imponible.
- (d) Finalmente, los sujetos pasivos cuyo beneficio antes de impuestos en el ejercicio 2013 fuera nulo o negativo, podrían deducir de la base imponible de 2014 el 50% de las pérdidas de ejercicios anteriores.

En este contexto, la Comisión Europea (CE) declaró la existencia de una ayuda de Estado prohibida por el art. 108 del TFUE, al estimar que:

- (a) Los tipos impositivos progresivos establecían una diferencia entre las empresas con elevados ingresos por publicidad y las empresas con bajos ingresos publicitarios. Es decir, según la CE se concedía una ventaja selectiva a estas últimas en razón de su tamaño.
- (b) La posibilidad de deducir el 50% de las pérdidas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 también concedía una ventaja selectiva.

Frente a la decisión adoptada por la CE, Hungría interpuso el correspondiente recurso ante el TGUE, que ha estimado el recurso y anulado la decisión. El TGUE alcanza dicha conclusión sobre la base de que es posible introducir en estas figuras tributarias un sistema de progresividad, sin que, en principio, se pueda considerar que dicho sistema es discriminatorio para las restantes empresas del sector. Según el tribunal, es lícito el deseo del legislador de gravar una actividad únicamente cuando alcance una determinada importancia. De hecho, según el tribunal, cuando se alcanza un determinado nivel hay ya una ventaja selectiva porque es razonable presumir que las empresas con mayor volumen de negocios pueden tener, gracias a las economías de escala, costes proporcionalmente inferiores que las empresas con menor volumen de negocios.

Cabe señalar que la Sra. Juliane Kokott, Abogada General en el asunto c-75/18, en el que se analiza la adecuación al Derecho de la UE de un impuesto sobre las telecomunicaciones chipriota basado en el volumen de negocios de las compañías, ha expuesto exactamente las mismas consideraciones en sus conclusiones de fecha 13 de junio de 2019. Resultan especialmente relevantes las referencias incluidas en este escrito de conclusiones al nuevo impuesto sobre servicios digitales (comúnmente conocido como *Google tax*) propuesto por la CE, que también se basa en el volumen de negocios de las empresas. En concreto, la Abogada General critica que la CE sostenga que no existe una relación directa entre el volumen de negocios y la capacidad financiera de una empresa en el caso de determinados impuestos sectoriales y, sin embargo, proponga un impuesto sobre servicios digitales que presenta una configuración legal casi idéntica.

## 2.5 IVA.- La actividad de los miembros del consejo de vigilancia de una fundación no está sujeta a IVA

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 13 de junio de 2019

El TJUE aborda, en una reciente sentencia, la sujeción a IVA de los servicios prestados por un miembro del “consejo de vigilancia” de una fundación.

Este tipo de consejos, que actúan como órganos colegiados, tiene como principales facultades (i) el nombramiento, la suspensión y la revocación de los miembros del órgano de dirección de la fundación y la determinación de sus condiciones de trabajo, (ii) la suspensión de la ejecución de las decisiones del órgano de dirección, (iii) el asesoramiento a ese órgano de dirección, (iv) la aprobación de las cuentas anuales y (v) el nombramiento, suspensión y revocación de los miembros del propio consejo de vigilancia y la determinación de su retribución fija.

A juicio del TJUE, los miembros del consejo de vigilancia no realizan una actividad económica con carácter independiente, porque (i) aun cuando no están vinculados por ninguna relación de subordinación jerárquica con respecto al órgano de dirección de la fundación, (ii) ni están vinculados por tal relación con respecto al consejo de vigilancia en lo relativo al ejercicio de su actividad como miembros de ese consejo, no actúan ni en nombre propio ni por su propia cuenta ni bajo su propia responsabilidad, sino que lo hacen por cuenta y bajo la responsabilidad del citado consejo. Además, no soportan el riesgo económico derivado de su actividad, dado que perciben una retribución fija que no depende ni de su participación en las reuniones ni de sus horas de trabajo efectivas.

Por este motivo, su actividad no está sujeta a IVA.

## 2.6 IVA / ITPAJD.- La sujeción a ITPAJD de la adquisición de joyas por empresarios a particulares no es contraria a la Directiva de IVA

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de junio de 2019

El Tribunal Supremo planteó al TJUE si es compatible con la Directiva de IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA (el ITPAJD), en la adquisición de bienes muebles (oro, plata, joyas) a personas físicas, aun cuando tales bienes se destinen a la realización de operaciones sujetas a IVA en el marco de la actividad económica de la empresa.

Sobre la base de doctrina previa, el TJUE concluye que un impuesto como el ITPAJD no es contrario a la Directiva de IVA y que ni esa norma europea ni el principio de neutralidad se oponen a su devengo en un supuesto como el planteado por el Tribunal Supremo.

## 2.7 ITPAJD.- La separación de comuneros tributa por TPO si la comunidad se mantiene

Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de junio de 2019

Un matrimonio y sus dos hijos adquirieron una vivienda con un préstamo hipotecario. Más adelante se disolvió parcialmente el condominio, pasando la propiedad de todo el inmueble al matrimonio a cambio de (ii) asumir la totalidad de la deuda por el préstamo hipotecario aún no amortizado y (iii) satisfacer a sus hijos un importe en efectivo por el valor del 50% del inmueble (una vez descontada la deuda correspondiente) que pasaba a sus padres.



Por la liquidación parcial del condominio se liquidó AJD (actos jurídicos documentados) sobre la base de que se trataba de la extinción de una comunidad de bienes sobre un bien indivisible. Sin embargo, la Administración entendió que procedía liquidar TPO (transmisiones patrimoniales onerosas) porque el condominio no se extinguía, sino que se mantenía con un menor número de comuneros.

Según el tribunal, en este caso (i) no estamos ante el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, (ii) ni ante una adjudicación a un comunero con la finalidad de extinguir un condominio. En definitiva, al no extinguirse la comunidad (se mantiene para dos comuneros), la operación produce un exceso de adjudicación sujeto a TPO y no a AJD.

La sentencia tiene un voto particular de tres magistrados en el que se concluye que no hay transmisión porque los comuneros salientes solo reciben el valor de su cuota ideal y, por tanto, la compensación en metálico que reciben no es un exceso de adjudicación sino consecuencia de la indivisión de la cuota común, que no altera el equilibrio entre los partícipes.

## **2.8 Tasas locales.- La inspección y el control de viviendas vacías realizadas por un ayuntamiento no son susceptibles de ser gravadas por una tasa local**

**Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de junio de 2019**

El Tribunal Supremo confirma, en una reciente sentencia, la nulidad de pleno derecho de la modificación de los artículos de la ordenanza fiscal aprobada por el Ayuntamiento de Barcelona relativos a la tasa por las actuaciones de control e inspección de las viviendas vacías del municipio llevadas a cabo por parte de dicho consistorio.

El tribunal afirma que la actuación administrativa que se pretendía gravar con esta tasa local no se puede encuadrar en ninguno de los servicios o actividades susceptibles de ser gravados mediante el establecimiento de una tasa de este tipo.

## **2.9 Procedimiento administrativo.- La responsabilidad por colaborar en la ocultación de bienes para impedir el pago de deudas tributarias solo existe cuando los actos ilícitos son posteriores al nacimiento de las deudas**

**Audiencia Nacional. Sentencias de 22 de mayo y 12 de junio de 2019**

El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria prevé la responsabilidad solidaria de las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

La Audiencia Nacional considera que una interpretación respetuosa con la literalidad y finalidad de esta norma lleva a concluir que es requisito necesario para su aplicación que la deuda tributaria objeto de derivación ya hubiera nacido cuando se realizaron los actos por los que se exige la responsabilidad.

Entiende la Audiencia Nacional que solo a partir del devengo del impuesto que origina la deuda tributaria objeto de derivación se ha de entender que el declarado responsable tenía conocimiento de la existencia de la deuda y, para evitar el cobro por parte de la Administración tributaria, colaboró en las operaciones de ocultación.



## 2.10 Procedimiento de recaudación.- Hasta que no se produzca la firmeza de una sentencia, no se reinicia el derecho cobro de la deuda por parte de la Administración

Tribunal Supremo. Sentencia de 2 de julio de 2019

Se dictó una liquidación que, además de la cuota tributaria y los intereses de demora, contenía también la correspondiente sanción (en un momento en el que aún no era obligatoria la tramitación separada de los procedimientos sancionadores). Tras la confirmación de la liquidación por la Audiencia Nacional, el contribuyente recurrió en casación solo la parte relativa a la sanción, que fue estimada por el Tribunal Supremo. En ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, la Administración exigió al sujeto el pago de la cuota y los correspondientes intereses de demora e intereses suspensivos (la ejecución de la deuda tributaria había sido suspendida en sede judicial).

El contribuyente recurrió el acuerdo de ejecución alegando que había prescrito el derecho de cobro de la Administración en relación con la cuota y los intereses, en la medida en que ante el Tribunal Supremo solo se impugnó la parte relativa a la sanción y habían transcurrido más de cuatro años desde la sentencia de la Audiencia Nacional.

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia lo siguiente:

- (a) En este caso estamos ante un acto administrativo único integrado por dos partes diferenciables: (i) la cuota y los intereses de demora por un lado y (ii) la sanción por otro.
- (b) La medida cautelar de suspensión de la ejecución de la deuda iba referida a la totalidad de esta, es decir, afectaba a la cuota y a los intereses pero también a la sanción; y esa medida cautelar se mantuvo vigente durante el periodo de casación.
- (c) Conforme a ello, en tanto se sustanciaba el recurso de casación, la Administración no podía ejecutar parcialmente la deuda tributaria, aunque solo se hubiera recurrido la sanción. No existe, en este sentido, una “firmeza parcial” de las sentencias que permita una especie de “levantamiento parcial” de las medidas cautelares. De hecho, la Administración no puede ejecutar un acto que se encuentra suspendido (i) hasta que el órgano judicial no acuerde expresamente el levantamiento de la medida cautelar o (ii) hasta que recaiga resolución firme.

Por los motivos anteriores, el Tribunal Supremo confirma la corrección de la ejecución administrativa.

## 2.11 Procedimiento de recaudación.- Las solicitudes de suspensión y aplazamiento de deudas tributarias son compatibles

Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de junio de 2019

Una sentencia del Tribunal Supremo ha anulado el apartado 8 del artículo 46 del Reglamento General de Recaudación, en el que se establecía que cuando se solicitara el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda junto con su suspensión (aunque una petición se hiciera con carácter subsidiario a la otra), procedía el archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.



Como fundamento de esta anulación, señala el tribunal lo siguiente:

- (a) El artículo 65 de la Ley General Tributaria (LGT) regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias y habilita al reglamento a regular las condiciones para obtener un aplazamiento, pero no para regular la inadmisión del aplazamiento. El propio artículo 65 de la LGT define una lista cerrada de deudas tributarias que no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento y, entre ellas, no se encuentran aquellas para las que se haya solicitado suspensión.
- (b) Por lo tanto, se debe concluir que lo que hace el artículo 46.8 del Reglamento General de Recaudación es generar un supuesto de inadmisión no previsto en la LGT, lo que supone una extralimitación reglamentaria.

Estamos, en definitiva, ante dos derechos del contribuyente reconocidos legalmente (solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda y la suspensión de su ejecución) que son compatibles y que responden a finalidades distintas, por lo que no se pueden restringir por vía reglamentaria.

## 3. Resoluciones

### 3.1 Procedimiento administrativo.- El TEAC sigue flexibilizando el concepto de “opción tributaria”

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 14 de mayo y 9 de abril de 2019

La Ley General Tributaria establece, en su artículo 119, que las opciones tributarias solo se pueden rectificar dentro del plazo reglamentario de declaración, pero no define qué se entiende por “opción tributaria”. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por su parte, está ampliando en numerosas resoluciones el concepto de opción tributaria. Así, en tres recientes resoluciones, concluye que son opciones tributarias:

- (i) La aplicación del criterio de cobros (frente al de devengo) en la imputación de alteraciones patrimoniales en el IRPF.
- (ii) La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

Conforme a ello, el TEAC considera que:

- (i) Una vez ejercitada la opción por la aplicación del criterio de cobros en el IRPF, esta opción no se puede modificar mediante una declaración complementaria, aunque esta declaración se presente porque se produzca un cambio normativo que conduce a que la aplicación de ese criterio de cobros resulte más perjudicial para el contribuyente.
- (ii) Si una declaración del Impuesto sobre Sociedades se presenta fuera de plazo, no se podrán compensar en esa declaración bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Es decir, si no se ejercita en plazo la opción por esta compensación, se ha de entender que se ha optado por no realizar la compensación, siendo esta decisión inalterable.

Fuera de dicho plazo, la opción solo se puede ejercitar en supuestos excepcionales que supongan que las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las bases imponibles negativas existentes.

### 3.2 Procedimiento de inspección.- No procede la tasación pericial contradictoria cuando se aplica el método de valoración basado en el precio libre comparable

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 de febrero de 2019

En el marco de un procedimiento de inspección se dictó un acuerdo de liquidación en concepto de IRPF. En concreto, la regularización derivaba de la valoración a mercado de una operación entre el obligado tributario y la sociedad de la que era socio, aplicando el método de precio libre comparable.

En la reclamación económico-administrativa el contribuyente alegó, entre otras cuestiones, que el acuerdo de liquidación era nulo porque no informaba de su derecho a promover tasación pericial contradictoria.

El TEAC desestima la reclamación y concluye que el contribuyente solo tiene derecho a promover tasación pericial contradictoria cuando se haya utilizado uno de los métodos de valoración recogidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, entre los que no se encuentra el método del precio libre comparable.

### 3.3 Procedimiento de revisión.- La AEAT no puede introducir nuevos argumentos en los recursos de alzada interpuestos frente a resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos Regionales

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de junio de 2019

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía concluyó en una resolución que cuando un contribuyente del IRPF no declara la ganancia derivada de la transmisión de su vivienda habitual, se debe entender que ha optado por aplicar la exención por reinversión de vivienda habitual, aunque no haya consignado de forma expresa esa opción en su declaración.

El Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada ordinario frente a esa resolución, en el que planteó un argumento que (i) ni había sido esgrimido por la Administración en el acto administrativo impugnado, (ii) ni había sido analizado por el TEAR. En concreto, planteaba que no era posible entender que se había realizado esa opción porque la nueva vivienda adquirida no se convirtió en la vivienda habitual del contribuyente.

Aunque el TEAC comparte este nuevo argumento de la AEAT planteado en el recurso (como señala *obiter dicta*), desestima el recurso porque entiende que en un recurso de alzada ordinario no se pueden plantear argumentos, ni introducir solicitudes o pretensiones que sean claramente distintas a las plasmadas por la Administración en los actos impugnados en vía económico-administrativa en primera instancia, y sobre las que el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local no se pudo pronunciar.



### 3.4 Procedimiento de revisión.- Las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones estadísticas en el sistema INTRASTAT no son susceptibles de reclamación económico-administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de mayo de 2019

A un contribuyente le fue impuesta una sanción por haber incumplido una obligación estadística en el sistema INTRASTAT. Siguiendo el pie de recuso del acto administrativo que contenía la sanción impuesta, el recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

El TEAC inadmite la referida reclamación porque entiende que las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones estadísticas en el sistema INTRASTAT no son susceptibles de reclamación económico-administrativa. En este sentido, afirma que el sistema INTRASTAT es un mecanismo específico de recogida de datos con fines estadísticos que no queda encuadrado en la materia “aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias”, recogida en el art. 226 de la LGT.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TEAC ordena la retroacción de las actuaciones con el fin de que el órgano administrativo que dictó el acto administrativo impugnado comunique al obligado tributario, de manera correcta, los recursos que proceden contra aquel.

### 3.5 Procedimiento de ejecución.- Si no se solicita suspensión, se devengan intereses de demora por el periodo que exceda de un año para resolver las reclamaciones económico-administrativas

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 de febrero de 2019

La Inspección dictó acuerdo de liquidación, que fue recurrido por el contribuyente ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, no obstante lo cual el contribuyente ingresó la deuda. Tras la estimación de la reclamación, la AEAT anuló el acuerdo de liquidación y devolvió las cantidades ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes.

El Director de Departamento de Inspección de la AEAT interpuso recurso de alzada ordinario que fue estimado por el TEAC, lo que supuso que se exigiera de nuevo la deuda al obligado tributario. En recurso de ejecución, el contribuyente alegó que no se debían haber exigido intereses de demora por el tiempo que excedió el plazo de un año del que disponían el TEAR y el TEAC para resolver los recursos planteados frente a ellos.

El TEAC desestima el recurso al concluir que la regla a la que hace referencia el obligado tributario únicamente resulta de aplicación en aquellas ocasiones en las que se haya acordado la suspensión del ingreso de la deuda tributaria. Es decir, como el contribuyente no había solicitado la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria con ocasión de la interposición de su reclamación, no procede la limitación del devengo de intereses de demora aunque los tribunales económico-administrativos no hayan resuelto en plazo.



## 4. Consultas

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- No aplica la exención en la transmisión de sociedades patrimoniales aunque participen en sociedades operativas

Dirección General de Tributos. Consulta V1135-19, de 23 de mayo de 2019

Se analiza el caso de una entidad que transmite su participación en una segunda entidad, que tiene la consideración de patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Se da la circunstancia de que el activo de esta entidad patrimonial es el 100% de una tercera entidad que desarrolla una actividad económica. Según se manifiesta en la escritura de compraventa, el interés de los compradores es la toma de control sobre esta tercera entidad, sin perjuicio de que, por diversos motivos, la participación adquirida haya sido la de la entidad patrimonial.

En relación con esta operación, se plantea la posible aplicación de la exención regulada en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la transmisión de participaciones en entidades.

La Dirección General de Tributos (DGT) recuerda que esta exención no es de aplicación a las rentas positivas que derivan de la transmisión de entidades patrimoniales y, conforme a ello, deniega el derecho a la exención en el caso analizado, sin valorar a estos efectos la circunstancia de que el principal activo de la entidad sea la participación en una entidad no patrimonial ni que la verdadera intención de los compradores sea la adquisición de la entidad participada por la entidad patrimonial.

### 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Los servicios profesionales prestados gratuitamente por un socio a una sociedad en ejercicios no prescritos, son aportaciones de socios

Dirección General de Tributos. Consulta V1084-19, de 21 de mayo de 2019

La socia y administradora única de una sociedad no percibía remuneración por los servicios prestados a la entidad. En un procedimiento de inspección, se regularizó su IRPF de los años 2010 a 2012 tras valorar a mercado los servicios prestados por la contribuyente a la sociedad.

Como la sociedad había sido constituida en 2006 y los ejercicios 2006 a 2009 no habían sido regularizados, la contribuyente se plantea si las reservas acumuladas de la sociedad de los ejercicios 2006 a 2009 se podrían considerar a efectos fiscales como aportaciones de socios, en el valor que correspondería a los servicios profesionales gratuitos.

La DGT confirma que, a efectos fiscales, la valoración a mercado de los servicios profesionales prestados gratuitamente por un socio a su sociedad da lugar a:

- (a) Un rendimiento de la actividad económica del socio por el valor de mercado de los servicios profesionales prestados a la sociedad.
- (b) Un gasto deducible en la sociedad por el mismo importe.
- (c) Una aportación de socios, por el importe no facturado por el socio a la sociedad, que aumenta por tanto el valor de adquisición de la participación del socio.



No obstante, la DGT llama la atención sobre que estos ajustes solo serán procedentes en relación con ejercicios no prescritos. Por tanto, las reservas correspondientes al periodo 2006-2009 no se pueden considerar como aportaciones de socios a efectos fiscales.

### 4.3 Impuesto sobre Sociedades.- Se aclaran diversos aspectos de la deducción por contratación de trabajadores con discapacidad

**Dirección General de Tributos. Consulta V1044-19, de 13 de mayo de 2019**

La Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé la posibilidad de aplicar una deducción de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior; o de 12.000 euros si los trabajadores tienen un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

En esta resolución, la DGT aclara diversos aspectos de esta deducción:

- (a) En primer lugar, se plantea si, en los supuestos en que un trabajador incluido en el promedio de años anteriores pase a situación de excedencia, debe seguir computando en dicho promedio durante el tiempo que dure la excedencia o, por el contrario, se debe entender que hay una baja y una nueva alta (de forma que no compute en el promedio el tiempo que dura la excedencia).

La DGT concluye que en estos casos el trabajador en excedencia no formará parte del cómputo de la plantilla media (salvo que se trate de una excedencia que se asimile a una situación de alta).

En sentido contrario, los trabajadores con discapacidad que como consecuencia de su reingreso tras un período de excedencia deban causar el alta correspondiente, se pasarán a computar a los efectos del cálculo del promedio de plantilla.

- (b) Por otro lado, se analiza cómo se deben computar los trabajadores con jornada parcial en el cálculo del promedio de la plantilla.

La DGT entiende que en estos casos se debe tener en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- (c) En relación con los casos en que los trabajadores discapacitados entren a formar parte de una empresa como consecuencia de una sucesión empresarial, la DGT concluye que se podrán computar a efectos de calcular el incremento del promedio de plantilla de la nueva empresa, dejando de estar incluidos en el cómputo a realizar por la empresa transmitente.

- (d) En lo que se refiere a los empleados que pasen a situación de discapacidad de forma sobrevenida, se admite que se incluyan en el cómputo del promedio de la plantilla, aunque ya formaran parte de esta.

De forma similar, si un trabajador viera reducido su grado de discapacidad por debajo del 33%, se dejará de computar en el cálculo del promedio.

Y si un trabajador pasara de un grado de discapacidad comprendido entre el 33% y el 64% a un grado del 65% o superior, se computará dentro de la plantilla media de cada uno de los colectivos en proporción al tiempo que haya tenido cada grado de discapacidad.

#### 4.4 Impuesto sobre Sociedades.- El IVA no deducible es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades

Dirección General de Tributos. Consulta V1066-19, de 2 de mayo de 2019

La DGT reitera que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que no resulte deducible conforme a la normativa de IVA, será gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Recuerda la DGT que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no contiene ninguna regla especial sobre esta cuestión, por lo que es preciso seguir la norma contable. Como el Plan General de Contabilidad establece que el IVA no deducible forma parte del precio de adquisición de los bienes y servicios, debe ser deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

#### 4.5 IRPF.- Los gastos de manutención son deducibles del rendimiento de la actividad económica

Dirección General de Tributos. Consulta V1290-19

Con efectos desde 1 de enero de 2018, la Ley del IRPF establece que los gastos de manutención del contribuyente incurridos en el desarrollo de su actividad son deducibles para determinar el rendimiento neto en el régimen de estimación directa si se producen en establecimiento de restauración y hostelería y se abonan por medios electrónicos, con ciertos límites cuantitativos.

En relación con la deducibilidad de estos gastos, la DGT confirma que, aunque en general los gastos deducibles serán aquellos correlacionados con los ingresos (no siendo admisible la deducibilidad de los gastos ocasionados en el ámbito particular del contribuyente), los gastos de manutención constituyen un tipo especial de gasto cuya deducibilidad depende del cumplimiento de los referidos requisitos cuantitativos y de (i) pago electrónico y (ii) realización en determinado tipo de establecimientos.

Aunque la DGT añade, como es habitual, que la correlación de estos gastos con los ingresos es una cuestión de hecho, afirma que lo que se habrá de comprobar en estos casos son las circunstancias y características de la actividad.

#### 4.6 IRPF.- No se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional hasta que no se haya presentado la declaración en el otro país

Dirección General de Tributos. Consulta V1163-19, de 28 de mayo de 2019

La DGT revisa el caso de un contribuyente del IRPF que se desplaza al Reino Unido durante diversos períodos del año para prestar servicios en dicho país en beneficio de la matriz de su empleador, si bien manteniendo su residencia fiscal en España. Las retribuciones derivadas de su trabajo (desempeñado tanto en España como en Reino Unido) son satisfechas íntegramente por su empleador en España y sometidas a retención en este país. No obstante, conforme al artículo 14 del convenio para evitar la doble imposición entre España y Reino Unido y la normativa interna del Reino Unido, la matriz británica está obligada a practicar una retención a cuenta del impuesto sobre la renta de dicho país (conocido como *Pay as You Earn* o PAYE).

En relación con la posibilidad de deducir en España el impuesto inglés, la DGT concluye lo siguiente:

- (a) Comienza recordando que, si se dieran las condiciones previstas en el artículo 14.2 del convenio, los rendimientos percibidos por los trabajos realizados en Reino Unido solamente podrían ser gravados en España. Por tanto, no cabría aplicar en España la deducción del impuesto retenido en el Reino Unido, sin perjuicio de la posibilidad de solicitar su devolución a la Administración británica.
- (b) Por el contrario, en caso de que, conforme a las disposiciones del convenio, el Reino Unido pudiera gravar los rendimientos percibidos por trabajos desarrollados en dicho estado, España deberá eliminar la doble imposición. Como el PAYE es un impuesto equivalente al IRPF, será deducible de la cuota del IRPF.

El procedimiento para aplicar la deducción será el siguiente:

- En la medida en que en el momento de la presentación de la autoliquidación del IRPF en España aún no se haya presentado la declaración del impuesto correspondiente en Reino Unido, no se consignará cantidad alguna en la autoliquidación en concepto de deducción para evitar la doble imposición. Ello es independiente de que se hayan soportado retenciones a cuenta del impuesto en ese estado.
- Una vez declarado el impuesto, el contribuyente podrá rectificar la autoliquidación inicialmente presentada.

#### 4.7 IRPF.- El tipo de retención para las retribuciones de administradores es independiente de que la sociedad pagadora forme parte de un grupo de sociedades

**Dirección General de Tributos. Consulta V0861-19, de 23 de abril de 2019**

Las retribuciones percibidas por la condición de administradores y miembros de consejos de administración están sometidas a una retención del 35%. No obstante, el tipo de retención será del 19% cuando los rendimientos procedan de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros.

En esta consulta la DGT aclara que el tipo de retención aplicable dependerá del importe neto de la cifra de negocios de la entidad en la que se tiene el cargo de administrador o consejero, con independencia de si la entidad forma parte o no de un grupo societario o de su vinculación con otras sociedades.

#### 4.8 IRPF.- Los impatriados no se pueden beneficiar de la exención por trabajos en el extranjero

**Dirección General de Tributos. Consulta V0856-19, de 23 de abril de 2019**

La normativa del IRPF regula un régimen especial por el cual las personas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar (si se cumplen ciertos requisitos) por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con determinadas especialidades.

Entre dichas especialidades se encuentra la imposibilidad de aplicar las exenciones recogidas en el artículo 14 de Texto Refundido de la Ley del Impuesto de no Residentes, que se remite a las rentas exentas mencionadas en el artículo 7 de la Ley del IRPF.

En consecuencia, si el trabajador opta por el régimen especial de impatriados, no podrá disfrutar de la exención prevista en la Ley del IRPF para los trabajos desarrollados en el extranjero.

#### 4.9 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- La venta de *bitcoins* tributa en España si radica en territorio español la entidad que presta el servicio de almacenamiento

Dirección General de Tributos. Consulta V1069-19, de 20 de mayo de 2019

El consultante reside fuera de España desde el año 2005. Posee una cierta cantidad de moneda digital *bitcoin* que podría vender a cambio de euros. Se plantea la obligación de tributar por dicha operación en España.

Según la DGT, las ventas de *bitcoins* a cambio de euros suponen la obtención de una renta por diferencia entre el precio obtenido y el valor de adquisición, que tendrá la calificación de ganancia o pérdida patrimonial. Esta renta se entenderá derivada de la transmisión de bienes muebles inmateriales, por lo que se entenderá obtenida en España cuando se trate de bienes situados en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que los *bitcoins* se encuentran situados en territorio español si radica en este territorio la entidad con la que se realiza el servicio de almacenamiento de claves que permiten su gestión y disposición a través de su página web.

#### 4.10 ITPAJD.- Se aclara quién es el sujeto pasivo del AJD en préstamos hipotecarios tras las recientes modificaciones

Dirección General de Tributos. Consulta V1133-19, de 23 de mayo de 2019

En general, el sujeto pasivo de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. No obstante, el Real Decreto-ley 17/2018 ha establecido una regla especial por la cual el sujeto pasivo en las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria será el prestamista.

En relación con esta modificación, se realizan las siguientes aclaraciones:

- (a) Será de aplicación la regla general a (i) los préstamos o créditos con garantía distinta de la hipotecaria (por ejemplo, derechos de prenda o anticresis), (ii) la constitución de derechos de hipoteca no vinculados a préstamos o créditos, (iii) las operaciones de arrendamiento financiero y (iv) las operaciones de cancelación de garantías vinculadas a préstamos o créditos hipotecarios (si bien la cancelación de hipoteca está exenta de tributación).
- (b) Será de aplicación la regla especial a las operaciones de cesión de préstamos o créditos hipotecarios, si bien, dado que en estos casos tanto el transmitente como el adquirente tienen la condición de prestamistas, parece que lo lógico es que sea sujeto pasivo el adquirente de la cartera, que es quien manifiesta una capacidad económica por dicha adquisición.

También será de aplicación la regla especial a las operaciones de novación de préstamos hipotecarios, con independencia de la exención establecida por la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios para estas operaciones.

Por otra parte, tras la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el ITPAJD por el Real Decreto-ley 17/2018 y, posteriormente, por la Ley 5/2019, el régimen de las exenciones relativas a préstamos con garantía queda del siguiente modo:

- (a) Escrituras de subrogación o novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios que cumplan los requisitos previstos en la Ley 2/1994: En estos casos, como se trata de exenciones objetivas, se mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.
- (b) Escrituras de préstamos o créditos hipotecarios, suscritos con el promotor o el cliente final, referidas a viviendas de protección oficial cuando concurren los restantes requisitos previstos en la norma: Como en el caso anterior, dado que se trata de una exención objetiva, se mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.
- (c) Constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles cuyos vendedores sean SAREB, sociedades participadas mayoritariamente por SAREB o los Fondos de Activos Bancarios. En este caso hay que distinguir tres supuestos:

- Exención en la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la SAREB:

Se trata de una exención de carácter subjetivo, pues exige que el sujeto pasivo sea la SAREB. Por lo tanto, la modificación del sujeto pasivo ha cambiado también el sentido de la exención. Con la nueva regla especial de determinación del sujeto pasivo, la SAREB estará exenta de aquellas operaciones sobre préstamos con garantía hipotecaria en las que actúe como prestamista, pero en las operaciones en que actúe como prestatario desaparece la exención.

Esta exención dejará de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019, si bien:

- En caso de escrituras que documenten operaciones de préstamo con garantía hipotecaria, la exención perderá su vigencia.
  - Se mantiene la exención en el caso de concesión de garantías relativas a préstamos preexistentes o como garantías otorgadas al margen de préstamos, es decir, para garantizar el cumplimiento de otros tipos de obligaciones.
- Exención en la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB:

Esta exención es de carácter objetivo, por lo que mantiene plenamente su vigencia con independencia del cambio del sujeto pasivo (que solo se producirá cuando la garantía constituida sea hipotecaria y simultánea a la constitución del préstamo, es decir, cuando se trate de una escritura de préstamo con garantía hipotecaria).

- Exención en las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, conforme a la Ley 2/1994, cuando la condición de acreedor recaiga en la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria:



Esta exención también es de carácter objetivo, por lo que mantiene su vigencia.

- Exención de las operaciones de préstamos hipotecarios concedidos a cooperativas de viviendas:

Esta exención es subjetiva, por lo que ha dejado de tener virtualidad al pasar a ser el sujeto pasivo la entidad financiera que concede el préstamo. Esta exención dejara de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019.

## 5. Normativa

### 5.1 Se modifican diversas reglas sobre la llevanza de libros registro en el IRPF

En el BOE de 17 de julio de 2019 se ha publicado la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registro en el IRPF, que actualiza las obligaciones formales, contables y registrales de los contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresarios o profesionales.

La principal novedad es la necesidad de que, en las anotaciones en los libros registro de ventas e ingresos y de compras y gastos, se haga constar el NIF de la contraparte de la operación.

La AEAT publicará en su página web un formato tipo de libros registros.

La orden entró en vigor el 18 de julio de 2019 y se aplicará a las anotaciones registrales correspondientes al ejercicio 2020 y siguientes.

### 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el tercer trimestre de año 2019, a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros

En el BOE de 28 de junio de 2019 se publicó la Resolución de 26 de junio de 2019, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional que, como viene siendo habitual, indica los tipos de referencia aplicables para el cálculo del tipo de interés efectivo anual a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros, esta vez para el tercer trimestre natural de 2019. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: -0,326 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete: -0,146 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 0,671 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 0,706 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 1,695 por 100.

En el resto de los casos será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.



## 6. Otros

### 6.1 El Ministerio de Hacienda pública diversos intercambios de cartas y acuerdos homólogos relativos a algunos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España

Se han publicado en la web del Ministerio de Hacienda ([VER AQUÍ](#)) varios intercambios de cartas y acuerdos relativos a algunos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y que, hasta la fecha, no se habían publicado.

En general, o bien no contienen cambios sustanciales o bien habían sido ya actualizados en los materiales públicos de la Dirección General de Tributos. No obstante, algunos de los documentos publicados contienen cambios relevantes:

- (a) Acuerdo con los Países Bajos: Se trata de un acuerdo mutuo en virtud del cual se decide que el convenio con los Países Bajos será aplicable a los inversores en fondos mutuos "cerrados". Según el texto del acuerdo, la intención es que entrara en vigor el 1 de enero de 2013.
- (b) Acuerdo con el Reino Unido: Se trata de un acuerdo amistoso para determinar el modo de aplicación del procedimiento arbitral previsto en el artículo 25.5 del Convenio con el Reino Unido. El acuerdo parece que se alcanzó en 2014.
- (c) Intercambio de cartas con Chile: Se trata de dos cartas de 23 de agosto de 2017 y 17 de septiembre de 2018, relativas a (i) la cláusula de nación más favorecida del párrafo X del Protocolo del convenio entre ambos Estados, y a (ii) los artículos 11 (intereses) y 12 (cánones o regalías) del mismo convenio, a los que se da nueva redacción.

Cabe destacar que, con fundamento en la cláusula de nación más favorecida, desde el 1 de enero de 2019 se ha reducido del 15% al 10% el tipo de retención en la fuente sobre los intereses pagados por el residente de un estado a un residente en el otro estado (con excepción de entidades financieras, financiación pública y venta a crédito, que tienen tipos reducidos específicos).

- (d) Carta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de España a su homólogo en Estonia, de 14 de junio de 2016, relativa a la modificación del convenio entre ambos territorios, como consecuencia de la aplicación de una cláusula de nación más favorecida.

En concreto, en aplicación de esa cláusula, se modifica la noción de establecimiento permanente (EP). Así (i) se extiende de 9 a 12 meses la duración del período tras el cual una obra o proyecto de construcción, instalación o actividades relacionadas con ella pasa a tener la consideración de EP; y (ii) la definición de EP deja de incluir los proyectos de montaje.

### 6.2 La AEAT publica los textos normativos propuestos para trasponer la Directiva de intermediarios tributarios (DAC 6)

La Agencia Estatal de Administración Tributaria hizo públicos el 20 de junio (i) el anteproyecto de ley de modificación de la Ley General Tributaria y (ii) el proyecto de Real Decreto por el que se modificará el reglamento de aplicación de los tributos, por medio de los que se pretende trasponer a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, referida al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los "mecanismos transfronterizos" sujetos a comunicación de información.

El contenido de dichos textos ha sido comentado en nuestra [Alerta Tributario](#) España de 20 de junio 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](http://www.garrigues.com)

