

2019

Agosto-
Septiembre

NEWSLETTER
TRIBUTARIO



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Sentencias - Resoluciones - Consultas

ÍNDICE

1. La exención de la indemnización por despido exige probar que el cese ha sido real

2. Sentencias
 - 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Antes de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión solo exigía cumplir con el límite de la cifra de negocios

 - 2.2 Haciendas forales.- Para calcular el volumen de operaciones, los pagos anticipados se computan en el ejercicio en que se perciben

 - 2.3 IRPF.- Aclaradas diversas cuestiones relacionadas con las ganancias y pérdidas del juego

 - 2.4 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Los ayuntamientos no pueden establecer usos distintos de los establecidos por la normativa catastral para la aplicación de los tipos diferenciados

 - 2.5 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- El Tribunal Supremo plantea una nueva cuestión de inconstitucionalidad frente a la normativa reguladora de la plusvalía municipal

 - 2.6 Procedimientos tributarios.- La obtención ilegítima de datos bancarios en el extranjero no vulnera el derecho a un proceso con todas las garantías

- 2.7 Procedimiento de gestión-requerimientos de información.- La información obtenida mediante requerimientos de información a terceros se debe contrastar si el contribuyente niega la veracidad de su contenido
- 2.8 Procedimiento de gestión.- Los ingresos indebidos derivados de una liquidación tributaria también se pueden recuperar dentro del plazo de prescripción
- 2.9 Procedimiento de inspección.- La orden para completar el expediente del procedimiento inspector no supone una interrupción justificada del procedimiento sancionador
- 2.10 Procedimiento de recaudación.- El Tribunal Supremo aclara cómo se calculan los intereses de demora en caso de estimación parcial de una reclamación contra una ejecución de sentencia
- 2.11 Procedimiento de revisión.- El contribuyente puede introducir argumentos nuevos y aportar pruebas nuevas en vía económico-administrativa

3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades.- No resulta de aplicación la deducción por doble imposición a las utilidades percibidas por la condición de socio
- 3.2 Impuesto sobre Sucesiones.- Si se inicia un litigio de nulidad testamentaria después del plazo para la declaración, la Administración debe exigir que se liquide o acordar la suspensión
- 3.3 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El abono de los billetes de avión por los viajeros que finalmente no vuelan no tiene carácter indemnizatorio

- 3.4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- No está exenta la transmisión de un suelo en curso de urbanización para realizar una nueva promoción previo derribo de las edificaciones existentes
- 3.5 Impuesto sobre Actividades Económicas.- El derecho a comprobar los datos censales declarados no prescribe
- 3.6 Procedimiento económico-administrativo.- No cabe suspender las reclamaciones que planteen la misma cuestión que va ser resuelta en el marco de una cuestión prejudicial
- 3.7 Procedimiento económico-administrativo.- La Administración puede solicitar la suspensión de la resolución que recurra en alzada si justifica que el cobro de la deuda se podría ver frustrado en caso contrario
- 3.8 Procedimiento de ejecución.- La Administración solo tiene seis meses para sancionar cuando la sanción previa ha quedado invalidada por nulidad parcial de la liquidación
- 3.9 Procedimiento de ejecución.- Los plazos previstos para la ejecución de resoluciones estimatorias por razones de forma se aplican también cuando los motivos son de fondo
- 3.10 Delito contra la Hacienda Pública.- Las cartas de pago que acompañan a las liquidaciones vinculadas a delito no son impugnables en vía económico-administrativa

4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La reducción de la carga administrativa asociada a los requisitos de solvencia de las entidades aseguradoras puede ser un motivo económico válido

- 4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Si la escisión total va seguida de la donación de las participaciones recibidas, puede quedar afectado el requisito de la proporcionalidad
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- La DGT aclara la tributación de los canjes transnacionales
- 4.4 IRPF.- No es posible trasladar a ejercicios futuros la aportación al plan de pensiones de un cónyuge que ha obtenido rentas superiores a 8.000 euros
- 4.5 IRPF.- La reducción por rentas irregulares es aplicable al rendimiento derivado de la liquidación anticipada de un plan de opciones sobre acciones
- 4.6 IRPF.- En el año en que el trabajador es contratado, la exención por trabajos en el extranjero se calculará a partir del salario obtenido dividido por la totalidad de días del año
- 4.7 IRPF.- Los rendimientos del trabajo derivados de acuerdos transaccionales homologados judicialmente se pueden beneficiar de la reducción del 30%
- 4.8 IRPF.- No es posible amortizar el fondo de comercio incluido en un negocio adquirido por donación
- 4.9 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Los días pasados en el extranjero no computan para determinar la comunidad autónoma de residencia
- 4.10 Impuesto especial sobre la Electricidad.- La exención por autoconsumo es aplicable a los arrendatarios de instalaciones fotovoltaicas

5. Normas de interés

- 5.1 Se aprueban diversos beneficios tributarios para los afectados por temporales y otras situaciones catastróficas
- 5.2 Aprobadas nuevas instrucciones para el documento único administrativo (DUA)



1. La exención de la indemnización por despido exige probar que el cese ha sido real

Una reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central acepta que la Inspección Tributaria pueda entrar a analizar la verdadera naturaleza jurídica del despido.

La Inspección Tributaria lleva ya algunos años revisando las indemnizaciones por despido satisfechas por las empresas a sus trabajadores y, en particular, la aplicación de la exención que establece el artículo 7.e) de la Ley del IRPF. En este ámbito son objeto de revisión cuestiones como la calificación jurídica del despido o el hecho mismo de si ha existido realmente una extinción unilateral por parte de la empresa o si, por el contrario, ha habido un acuerdo entre las partes. En este contexto, la Administración viene restando valor al hecho de que se hayan seguido de forma escrupulosa los procedimientos laborales o de que la conciliación laboral sea un proceso inexcusable en el ámbito laboral.

En esta línea, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su reciente resolución de 10 de julio de 2019 (R.G. 3934/2017), subraya que esta calificación tributaria de los despidos por parte de la Inspección entra dentro del ámbito de sus competencias y afirma lo siguiente:

- (a) La Inspección es competente para analizar la verdadera naturaleza jurídica del despido, dada su trascendencia tributaria, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley General Tributaria.
- (b) Como reiteradamente ha afirmado el propio tribunal, la previa formalización ante el SMAC de la conciliación entre empresa y empleado sobre la improcedencia del despido, fijando la cuantía de la indemnización, no es impedimento para que la Inspección pueda concluir que la exención es improcedente sin necesidad de acudir a la figura de la simulación.

En el caso analizado, el tribunal considera razonable que la Inspección haya concluido que determinadas extinciones eran producto de un mutuo acuerdo con base en indicios relacionados con (i) la edad de los empleados (próxima a la jubilación), (ii) el importe pagado (algunas veces superior y otras inferior a la establecida en el Estatuto de los Trabajadores), (iii) la falta de justificación de los motivos disciplinarios que dieron lugar a la decisión de extinción, etc. Interesa subrayar que la Audiencia Nacional se ha pronunciado en sentido similar en su reciente sentencia del 3 de julio de 2019 (recurso 144/2017).

Aunque la utilización de algunas de estas situaciones como indicios de mutuo acuerdo resulta cuando menos sorprendente (la propia Ley del IRPF acepta que se pague más de lo que establece el Estatuto de los Trabajadores cuando regula una reducción por rendimiento irregular sobre los importes no exentos), esta situación obliga a prestar especial atención a la justificación de las causas de los despidos, porque en este ámbito la prueba de los hechos resulta fundamental.

En la misma resolución el TEAC analiza también la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (artículo 7 p) de la Ley del impuesto) y concluye (de forma más que discutible) que solo resulta de aplicación a las rentas del trabajo *strictu sensu*, es decir, que no se puede aplicar cuando la relación que une al sujeto con la empresa no es laboral o estatutaria.

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Antes de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión solo exigía cumplir con el límite de la cifra de negocios

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de julio de 2019

Una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles aplicó el régimen de empresas de reducida dimensión en 2010 y 2011. La Administración entendió que no resultaba procedente porque en esos ejercicios la entidad no había realizado una auténtica actividad económica (faltaban los medios - empleado con contrato laboral a jornada completa- en los términos exigidos en las resoluciones del TEAC de 29 de enero de 2009 y de 30 de mayo de 2012 recaídas en recursos para la unificación de criterio).

El Tribunal Supremo analiza los requisitos que debe cumplir una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles para poder aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), entonces en vigor. En concreto, se plantea si la aplicación de los citados incentivos:

- Se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica, en los términos del artículo 27 de la Ley del IRPF, requisito no exigido entonces legalmente (sí en la ley actual) o;
- bastará con que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior al límite legalmente establecido, único requisito legal establecido en el TRLIS.

Tras analizar la evolución legislativa del Impuesto sobre Sociedades, el tribunal concluye que en los ejercicios analizados no es posible condicionar la aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión a la realización de una verdadera actividad económica (entendida según la normativa del IRPF), porque el TRLIS no establecía expresamente este requisito. Recuerda el tribunal que desde los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2007, en los que se suprimió el régimen de sociedades patrimoniales, la definición de actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se determinaba además según la normativa del IRPF.

2.2 Haciendas forales.- Para calcular el volumen de operaciones, los pagos anticipados se computan en el ejercicio en que se perciben

Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de julio de 2019

A fin de determinar la tributación de un contribuyente en territorio común o en territorio foral, se plantea si, para calcular el volumen total de operaciones realizadas durante el ejercicio (artículos 14.Dos -Impuesto sobre Sociedades- y 27.Dos -Impuesto sobre el Valor Añadido- del Concierto Económico Vasco), los pagos anticipados previos a la entrega de un bien se deben computar en el ejercicio en que se reciban los pagos o en el ejercicio de entrega del bien.

El Tribunal Supremo considera que, a efectos del Concierto Económico, la determinación del volumen de operaciones debe ser igual en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, para justificar tal interpretación, se refiere a lo siguiente:

- La casi idéntica redacción de los artículos 14.Dos y 27.Dos del concierto.
- El hecho de que el precepto referente al Impuesto sobre Sociedades emplee el concepto “volumen de operaciones”, más propio del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no el de “cifra de negocios”, típico y específico de la contabilidad y del Impuesto sobre Sociedades.
- Que se utilice la misma cifra máxima de volumen de operaciones en ambos tributos.
- Que el artículo 75.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y la normativa foral sitúen el devengo del IVA en el momento de los pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible.

Conforme a ello, concluye el tribunal que, para calcular el volumen total de operaciones, hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados percibidos en el ejercicio, aun cuando la entrega del bien transmitido tenga lugar en un ejercicio posterior.

2.3 IRPF.- Aclaradas diversas cuestiones relacionadas con las ganancias y pérdidas del juego

Tribunal Superior de Justicia de Baleares. Sentencia de 23 de julio de 2019

Un jugador de póker profesional obtuvo en un ejercicio anterior a 2012 rentas positivas y negativas derivadas del ejercicio de esta actividad. El contribuyente entendió lo siguiente:

- (a) Que las rentas se debían calificar como rendimientos de actividades económicas y no como ganancias o pérdidas patrimoniales, porque se dedicaba profesionalmente a la actividad.

El Tribunal Superior de Justicia de Baleares rechaza esta posición porque, en su opinión, los rendimientos derivados del póker no dependen solo del trabajo personal sino, en gran medida, del azar.

- (b) Que para el cálculo de las rentas netas se deben tener en cuenta los gastos de traslado y manutención.

Tanto la Administración como el tribunal parece que admiten esta deducibilidad, si bien niegan en concreto la de los gastos de desplazamiento y manutención por no estar debidamente justificada su vinculación con la generación de rentas.

- (c) Que se deben compensar las ganancias con las pérdidas del juego dentro del mismo ejercicio, tal y como establece la ley desde 2012, lo que es admitido por el tribunal.

En concreto, la sentencia señala que los contribuyentes pueden compensar ganancias y pérdidas y, además, tener en cuenta los costes de participación de los torneos en los que no se obtiene ganancia. Añade que esta interpretación se debe aplicar incluso antes de la reforma de la Ley del IRPF (es decir, antes de 2012), porque de lo contrario se estaría vulnerando el principio de capacidad económica.

2.4 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Los ayuntamientos no pueden establecer usos distintos de los establecidos por la normativa catastral para la aplicación de los tipos diferenciados

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 29 de mayo de 2019

La Ley de Haciendas Locales establece la posibilidad de que los ayuntamientos apliquen a los bienes inmuebles urbanos tipos diferenciados del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones (excluidos los de uso residencial).

En el supuesto analizado en esta sentencia, el ayuntamiento recurrente había aprobado por medio de la oportuna ordenanza fiscal la aplicación del tipo diferenciado del IBI para aquellos inmuebles que tuvieran asignado el uso “almacenes y estacionamientos”.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana entiende que la ordenanza es contraria a derecho en este punto, a la vista de que la norma catastral no contempla un uso específico para “almacenes y estacionamientos”. En definitiva, se pueden aprobar tipos diferenciados en función del uso, pero las ordenanzas municipales deben partir de los usos previstos en la normativa catastral.

2.5 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- El Tribunal Supremo plantea una nueva cuestión de inconstitucionalidad frente a la normativa reguladora de la plusvalía municipal

Tribunal Supremo. Auto de 1 de julio de 2019

Tal y como adelantamos en nuestra [Alerta de Tributario de 18 de julio de 2019](#), el Tribunal Supremo ha planteado una nueva cuestión de inconstitucionalidad en relación con la normativa del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, esta vez en un caso en el que la cuota del impuesto era superior al beneficio realmente obtenido por el contribuyente en la transmisión del inmueble.

Cabe señalar que el Tribunal Constitucional ha admitido a trámite, a través de su Providencia del día 16 de julio de 2019, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza en relación con esta misma cuestión.

2.6 Procedimientos tributarios.- La obtención ilegítima de datos bancarios en el extranjero no vulnera el derecho a un proceso con todas las garantías

Tribunal Constitucional. Sentencia de 16 de julio de 2019

El Tribunal Constitucional revisa en amparo la Sentencia núm. 116/2017, de 23 de febrero, de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, en la que se declaró probado que el sujeto (demandante de amparo) no había declarado la titularidad de determinadas cuentas bancarias y activos financieros que poseía en el extranjero. Los hechos quedaron probados mediante información económica que un trabajador de una entidad bancaria había obtenido sin autorización y que fue hallada en su domicilio por la fiscalía de su país y entregada, a petición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la autoridad financiera española.



El Tribunal Constitucional considera en esta sentencia que el derecho a un “proceso con todas las garantías” regulado en el artículo 24.2 de la Constitución Española es compatible con la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo del artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Según esa interpretación, solo se ven afectadas por la regla de exclusión de pruebas aquellas vulneraciones que se hubieran producido en el desarrollo de la actividad probatoria en el marco de un proceso penal.

Además, observa el tribunal, los datos utilizados por la Hacienda Pública española se refieren a aspectos periféricos e inocuos de la llamada “intimidad económica”. De hecho, los datos controvertidos no son movimientos de cuentas, sino la existencia misma de las cuentas bancarias y de los importes ingresados en ellas.

Finalmente, afirma que en este caso la intromisión a la intimidad se ha producido fuera del territorio donde rige la soberanía española, por lo que una posible injerencia solo podría alcanzar proyección universal en “el núcleo irrenunciable del derecho fundamental inherente a la dignidad de la persona”.

Conforme a ello, el Pleno del Tribunal Constitucional, por unanimidad, declara que la obtención de datos bancarios, pese a existir constancia de que fueron sustraídos de forma ilegítima por un tercero, no vulnera el derecho a la presunción de inocencia ni a un proceso con todas las garantías.

2.7 Procedimiento de gestión-requerimientos de información.- La información obtenida mediante requerimientos de información a terceros se debe contrastar si el contribuyente niega la veracidad de su contenido

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 17 de julio de 2019

Los antecedentes de hecho del caso enjuiciado en esta sentencia son los siguientes:

- (a) La Administración tenía indicios de que un contribuyente había obtenido ganancias en tres casinos. Por ello realizó reiterados requerimientos de información a los casinos, que lo confirmaron e informaron concretamente de las cantidades obtenidas por el sujeto.
- (b) El contribuyente rechazó la veracidad de la información suministrada por los casinos. A pesar de ello, la Administración giró una liquidación en concepto de IRPF al contribuyente, imputando las ganancias derivadas del juego a su base general del impuesto.
- (c) En sede judicial, los representantes legales de dos de los casinos confirmaron (mediante declaración testifical) la información previa pero no los del tercer casino.

La Audiencia Nacional confirma la validez de la imputación de las ganancias derivadas del juego obtenidas en los casinos cuyos representantes legales confirmaron la información proporcionada a la Administración. Sin embargo, rechaza la imputación de las ganancias supuestamente obtenidas en el tercer casino. A juicio de la Audiencia Nacional, la presunción de certeza de la que gozan las contestaciones a requerimientos de información obliga a la Administración a contrastar la información si el contribuyente niega el contenido de dichas contestaciones, lo que no realizó la Inspección en relación con el tercero de los casinos.



2.8 Procedimiento de gestión.- Los ingresos indebidos derivados de una liquidación tributaria también se pueden recuperar dentro del plazo de prescripción

Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de junio de 2019

El contribuyente recibió una liquidación tributaria en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La liquidación no fue recurrida en el preceptivo plazo de un mes, por lo que adquirió firmeza.

Una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 declaró contraria a Derecho la normativa aplicada en esa liquidación, por lo que el contribuyente entendió que el ingreso derivado de la liquidación administrativa era indebido. Por este motivo, aunque la liquidación era firme, solicitó la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

La Administración rechazó la solicitud por entender que, en tanto la liquidación había adquirido firmeza, no cabía acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Frente a ello, la Audiencia Nacional concluye que, como la norma no prevé expresamente un límite temporal para poder solicitar la devolución de ingresos indebidos, esta se podrá iniciar en cualquier momento antes de que transcurra el plazo de prescripción (cuatro años).

2.9 Procedimiento de inspección.- La orden para completar el expediente del procedimiento inspector no supone una interrupción justificada del procedimiento sancionador

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de julio de 2019

El Tribunal Supremo declara nula la previsión contenida en el artículo 25.4 del reglamento sancionador en virtud de la cual la orden de completar el expediente en el procedimiento inspector da lugar a una interrupción justificada del procedimiento sancionador y provoca, por tanto, la ampliación del plazo máximo de duración de este procedimiento.

El tribunal considera que en este punto el reglamento sancionador es contrario a la Ley General Tributaria, que no prevé este supuesto de interrupción y que, por el contrario, proclama la separación absoluta entre los procedimientos inspector y sancionador.

2.10 Procedimiento de recaudación.- El Tribunal Supremo aclara cómo se calculan los intereses de demora en caso de estimación parcial de una reclamación contra una ejecución de sentencia

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de julio de 2019

En el caso analizado en esta sentencia se habían estimado parcialmente las pretensiones del reclamante. En ejecución de sentencia, la Administración dictó una liquidación que comprendía cuota e intereses de demora, que el contribuyente pagó. No obstante, frente a la liquidación se interpuso incidente de ejecución, porque el contribuyente no estaba de acuerdo con el cálculo de los intereses de demora. Este incidente fue parcialmente estimado, lo que llevó a emitir una nueva liquidación en sustitución de la anterior, en la que no variaba la cuota tributaria pero sí el cálculo de los intereses de demora, lo que arrojaba un importe a devolver en concepto de intereses en favor del contribuyente.



La cuestión con interés casacional que se plantea en esta sentencia es la siguiente:

- Si la Administración tributaria puede compensar, como hizo, los intereses de demora resultantes de la primera y de la segunda liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad a su favor más los intereses de demora correspondientes a esa devolución, o
- si, por el contrario, la Administración ha de devolver al contribuyente la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora calculados sobre esa cantidad y posteriormente girar la nueva liquidación por el importe correcto, sin compensar una deuda con otra a los efectos de calcular los intereses.

El Alto Tribunal concluye que la primera de las alternativas es la correcta.

2.11 Procedimiento de revisión.- El contribuyente puede introducir argumentos nuevos y aportar pruebas nuevas en vía económico-administrativa

Audiencia Nacional. Sentencia de 13 de junio de 2019

Una entidad impugnó una liquidación mediante una reclamación económico-administrativa. En la reclamación se plantearon argumentos de defensa que no se habían utilizado en las alegaciones formuladas frente al acta y se aportaron nuevas pruebas.

En opinión del tribunal económico-administrativo, en la fase económico-administrativa no se pueden aducir argumentos nuevos o presentar pruebas adicionales.

La Audiencia Nacional, sin embargo, con base en la doctrina del TS -sentencia de 10 de septiembre de 2018- afirma que la introducción de nuevos argumentos y pruebas en la vía económico-administrativa no está vedada legalmente, siempre que no haya existido mala fe procesal.

3. Resoluciones

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- No resulta de aplicación la deducción por doble imposición a las utilidades percibidas por la condición de socio

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

En esta Resolución el TEAC concluye que a las utilidades percibidas por la condición de socio (distintas de los dividendos) no les resulta de aplicación la deducción por doble imposición.

Sostiene el tribunal a estos efectos que las principales notas diferenciadoras de las utilidades percibidas por la condición de socio son las siguientes:

- Para su disfrute no se exige en la normativa del impuesto, como condición previa, la existencia de resultados positivos en la entidad;
- No se obtienen en función de la participación del socio en el capital de la entidad; y
- No son acordados en Junta General de accionistas.

3.2 Impuesto sobre Sucesiones.- Si se inicia un litigio de nulidad testamentaria después del plazo para la declaración, la Administración debe exigir que se liquide o acordar la suspensión

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18 de junio de 2019

Después de la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones se inició un litigio de nulidad testamentaria, por lo que los sujetos pasivos solicitaron la suspensión de los plazos de presentación de la autoliquidación del impuesto.

Transcurridos más de cuatro años desde la finalización del periodo voluntario para la presentación de la declaración, devino firme la sentencia que puso fin al litigio de nulidad testamentaria. En ese momento, la Administración practicó la liquidación del impuesto.

El TEAC anula la liquidación administrativa por prescripción. Entiende el tribunal que, tras la solicitud de suspensión, la Administración debió requerir la presentación de la declaración o bien acordar expresamente la suspensión. Al no hacerlo y no interrumpir de otro modo la prescripción, esta se ha producido.

3.3 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El abono de los billetes de avión por los viajeros que finalmente no vuelan no tiene carácter indemnizatorio

TEAC. Resolución de 15 de julio de 2019

Al reservar un billete de avión, es habitual que se haya de pagar el importe total del billete, que no se recupera si finalmente no se viaja. Se plantea en esta resolución cuál es el tratamiento en IVA en estos supuestos.

En opinión del TEAC, el precio retenido por las compañías aéreas en estos casos no tiene carácter indemnizatorio. Como la compañía ha recibido la totalidad del precio del billete y lo retiene, el tribunal entiende que el tratamiento en IVA debe ser idéntico al de los casos en que el cliente sí acude, es decir, en que el servicio se presta. Dicho de otro modo, en estos supuestos no se puede entender que la retención del precio por la compañía tenga por objetivo el resarcimiento de un daño efectivo. La exclusión del carácter indemnizatorio del precio retenido conduce a la sujeción al impuesto.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se había pronunciado en este sentido en los asuntos acumulados C-250/14 y C-289/14 (Air France-KLM y Hop!- Brit Air SAS).

3.4 Impuesto sobre el Valor Añadido.- No está exenta la transmisión de un suelo en curso de urbanización para realizar una nueva promoción previo derribo de las edificaciones existentes

TEAC. Resolución de 15 de julio de 2019

El artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA establece una exención para las segundas entregas de edificaciones.



En esta resolución se plantea si esa exención resulta aplicable en la transmisión de unas naves industriales, si la intención del adquirente es promover una nueva urbanización previo derrumbe de las edificaciones existentes.

El TEAC considera que, dado que la intención del adquirente es realmente adquirir el suelo, no la edificación, no cabe aplicar la exención.

Este criterio, no obstante, se podría ver modificado a la luz del más reciente pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-71/18 (Skatteministeriet y KPC Herning) en el que se apunta a que para que la exención no resulte aplicable se debe demostrar que la transmisión del suelo está tan estrechamente vinculada a la demolición del edificio que su división resultaría artificial, sin que baste por sí sola la mera intención de las partes.

3.5 Impuesto sobre Actividades Económicas.- El derecho a comprobar los datos censales declarados no prescribe

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de junio de 2019

El TEAC señala en esta resolución que el derecho de la Administración a comprobar los datos censales declarados por los contribuyentes a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) no prescribe.

No obstante, aclara el tribunal que la regularización de estos datos por parte de la Administración solo puede tener efectos en las liquidaciones del IAE de aquellos períodos que no hayan prescrito.

3.6 Procedimiento económico-administrativo.- No cabe suspender las reclamaciones que planteen la misma cuestión que va ser resuelta en el marco de una cuestión prejudicial

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 15 de julio y 28 de marzo de 2019

Un contribuyente solicitó al TEAC la suspensión del procedimiento económico-administrativo porque el Tribunal Supremo había planteado una cuestión prejudicial sobre la misma cuestión que se había planteado ante el TEAC.

El TEAC entiende que no procede esta suspensión porque la norma solo prevé que se suspenda el procedimiento cuando sean los propios órganos económico-administrativos quienes hayan planteado la cuestión prejudicial.

3.7 Procedimiento económico-administrativo.- La Administración puede solicitar la suspensión de la resolución que recurra en alzada si justifica que el cobro de la deuda se podría ver frustrado en caso contrario

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

El TEAC concluye en esta resolución que la Administración puede solicitar la suspensión de la ejecutividad de la resolución frente a la que ha interpuesto recurso de alzada ordinario, si la referida solicitud viene acompañada de un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente puede resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no ser acordada la suspensión.



En el caso concreto planteado, el TEAC acuerda la suspensión porque el importe de la deuda con Hacienda es superior al del patrimonio neto del contribuyente y a su exigible a corto y a largo plazo.

3.8 Procedimiento de ejecución.- La Administración solo tiene seis meses para sancionar cuando la sanción previa ha quedado invalidada por nulidad parcial de la liquidación

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de julio de 2019

En Resolución de 17 de julio de 2014, el TEAC concluyó que, en caso de que una sanción hubiese sido anulada por haber sido también anulada parcialmente la liquidación de la que deriva (lo que obligaba a corregir la base del cálculo de la sanción), la Administración podía imponer una nueva sanción en el plazo de cuatro años.

No obstante, el TEAC modifica su criterio en una nueva resolución y concluye que en estos supuestos la Administración únicamente dispone de un plazo de seis meses para imponer una nueva sanción. El incumplimiento de dicho plazo (que se computa desde que la resolución parcialmente estimatoria tiene entrada en el registro del órgano encargado de ejecutar) determina la caducidad del procedimiento.

Finalmente, el TEAC recuerda que en estos supuestos no se ha producido una vulneración del *ne bis in idem* en su vertiente procesal, en la medida en que no es necesario iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

3.9 Procedimiento de ejecución.- Los plazos previstos para la ejecución de resoluciones estimatorias por razones de forma se aplican también cuando los motivos son de fondo

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 21 de mayo de 2019

El artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015) regulaba el plazo del que disponía la Administración para dictar una nueva liquidación en caso de que un órgano judicial o económico-administrativo hubiese ordenado “la retroacción de las actuaciones inspectoras”. El Tribunal Supremo matizó (entre otras, en Sentencia de 27 de marzo de 2017) que ese plazo se debía aplicar a casos de anulación por motivos de fondo y no solo cuando la anulación se debiera a motivos de forma.

Con la aparente finalidad de evitar que el plazo previsto en el artículo 150.5 de la Ley (actual 150.7) aplicase a supuestos en los que una liquidación hubiese sido anulada por cuestiones de fondo, el legislador dispuso expresamente que el referido plazo resultaba de aplicación solo en caso de que se aprecien “defectos formales” y se ordenara “la retroacción de las actuaciones inspectoras”.

Sin embargo, el TEAC afirma ahora que, a pesar de la modificación introducida en la Ley, el referido plazo resulta de aplicación a aquellos supuestos en los que se haya dictado una resolución o sentencia estimatoria por razones sustantivas o de fondo. Entiende el TEAC que la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en relación con el antiguo artículo 150.5 resulta igualmente de aplicación al actual artículo 150.7.



3.10 Delito contra la Hacienda Pública.- Las cartas de pago que acompañan a las liquidaciones vinculadas a delito no son impugnables en vía económico-administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de junio de 2019

Un contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa frente a los “actos de requerimiento de pago” de una liquidación vinculada a delito en la que se regularizaron distintas cuestiones en materia aduanera.

La Ley General Tributaria prevé que las liquidaciones vinculadas a delito no son impugnables en vía económico-administrativa. Partiendo de ello, el TEAC concluye que los documentos adjuntos a esas liquidaciones (como las cartas de pago) tampoco son impugnables en vía económico-administrativa.

El TEAC afirma que la carta de pago es un simple instrumento material que permite al obligado pagar la deuda y en el que se le informa del importe y plazos para ello, derivando dichas obligaciones del acto administrativo que la contiene (la liquidación). Es la referida liquidación (y no la carta de pago) el acto generador de derechos y obligaciones para el reclamante.

4. Consultas

4.1 Impuesto sobre Sociedades.- La reducción de la carga administrativa asociada a los requisitos de solvencia de las entidades aseguradoras puede ser un motivo económico válido

Dirección General de Tributos. Consulta V1516-19, de 24 de junio

La entidad consultante es una sociedad de seguros sujeta a la normativa de las entidades aseguradoras operantes en España, que es dominante de un grupo conformado por otra entidad aseguradora, íntegramente participada por la primera. Se plantea la absorción de la filial mediante una operación de fusión por absorción.

La DGT acepta como motivo económico válido la reducción de la carga administrativa derivada de los requerimientos de solvencia exigidos a las entidades aseguradoras y, en concreto, asociada con la recopilación, preparación y presentación de la información a incluir en los *reporting* obligatorios a la Dirección General de Seguros.

4.2 Impuesto sobre Sociedades.- Si la escisión total va seguida de la donación de las participaciones recibidas, puede quedar afectado el requisito de la proporcionalidad

Dirección General de Tributos. Consulta V1189-19, de 29 de mayo

La aplicación del régimen de neutralidad fiscal a las escisiones totales cuando existan dos o más entidades adquirentes exige que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad en los casos en que las participaciones que se atribuyan a los socios en las entidades adquirentes no tengan la misma proporción que en la sociedad escindida. Es decir, si se respeta esa proporción, no es preciso que los patrimonios escindidos sean ramas de actividad.

En esta consulta se analiza el caso de una persona física que pretende la escisión total de una entidad de la que es socio único en tres sociedades, con el fin de que en una futura sucesión cada uno de sus tres hijos reciba de manera separada el patrimonio de la sociedad escindida. La atribución de activos y pasivos a cada una de las tres sociedades no respondería a ningún criterio económico o empresarial.

La DGT concluye lo siguiente:

- (a) Como la entidad escindida solo tiene un socio que recibirá la totalidad de las participaciones de las entidades beneficiarias de la escisión, no se altera la regla de la proporcionalidad, por lo que no se requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad.
- (b) No obstante, si una vez realizada la escisión, el titular de las entidades resultantes de la escisión realiza una donación de un porcentaje de cada una de estas tres sociedades a cada hijo, con objeto de anticipar la futura sucesión, no se podrá aplicar el régimen de neutralidad fiscal, ya que entiende que la referida donación producirá el mismo resultado práctico que una escisión no proporcional.

4.3 Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- La DGT aclara la tributación de los canjes transnacionales

Dirección General de Tributos. Consulta V1579-19, de 26 de junio

Se analiza el caso de una entidad residente en España que está participada en su totalidad por socios personas físicas (uno de ellos con más de un 25% de participación y el resto con menos) y por una sociedad, todos ellos residentes en Portugal. Se plantea realizar un canje de valores mediante el que la sociedad portuguesa adquirirá la condición de socio único de la entidad española.

La DGT concluye lo siguiente:

- (a) Se podrá aplicar el régimen de neutralidad fiscal porque (i) los socios de la entidad española son residentes en un Estado miembro de la Unión Europea y (ii) la entidad portuguesa adquirirá participaciones en el capital social de la entidad española que le permitan obtener la mayoría de los derechos de voto o ampliar esa mayoría.
- (b) En relación con la tributación de los socios personas físicas residentes en Portugal en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes:
 - En virtud del convenio para evitar la doble imposición hispano-portugués, la ganancia patrimonial generada en el canje de valores de los socios con un porcentaje de participación en la entidad española inferior al 25% solo se podrá someter a imposición en Portugal.
 - Conforme al referido convenio, la ganancia generada en el socio con un porcentaje superior al 25% estará sujeta y no exenta en España; pero la aplicación del régimen de neutralidad permitirá diferir la tributación siempre que se cumplan las condiciones previstas en este régimen.



4.4 IRPF.- No es posible trasladar a ejercicios futuros la aportación al plan de pensiones de un cónyuge que ha obtenido rentas superiores a 8.000 euros

Dirección General de Tributos. Consulta V1501-19, de 22 de junio de 2019

La Ley del IRPF permite que se realicen aportaciones por un contribuyente al plan de pensiones de su cónyuge (hasta 2.500 euros anuales) y que sea el contribuyente el que reduzca su base imponible por el importe de esas aportaciones. Para ello es preciso que el cónyuge no obtenga rendimientos del trabajo superiores a 8.000 euros anuales.

En el caso analizado, no se cumplió este último requisito y se plantea si es posible aplicar la reducción en años posteriores.

La DGT niega esta posibilidad de trasladar la reducción no aplicada a ejercicios posteriores, porque en este caso la imposibilidad de aplicar la reducción deriva del incumplimiento de los requisitos que permiten aprovechar las aportaciones realizadas en favor del cónyuge.

4.5 IRPF.- La reducción por rentas irregulares es aplicable al rendimiento derivado de la liquidación anticipada de un plan de opciones sobre acciones

Dirección General de Tributos. Consulta V1355-19, de 10 de junio de 2019

Los empleados de una filial se adhirieron a un plan de opciones sobre acciones de la sociedad matriz en 2015. Desde entonces se ha ido produciendo la consolidación de las opciones y, por tanto, el nacimiento del derecho a su ejercicio, si bien a día de hoy ningún empleado ha ejercido tal derecho.

En las disposiciones que regulan el plan se establece que, en caso de que se produzca una operación corporativa, el consejo de administración podrá realizar un pago a los partícipes del plan en concepto de liquidación anticipada del plan de opciones sobre acciones. En virtud de dicha disposición, y como consecuencia de una operación corporativa de fusión y cambio de control de la entidad matriz, la sociedad consultante ha efectuado dichos pagos.

La DGT concluye lo siguiente:

- (a) Como el derecho al pago anticipado estaba previsto en el plan desde el principio para el caso de que se produjera una operación corporativa, el rendimiento finalmente obtenido se comenzó a generar cuando se concedieron las opciones a los empleados.
- (b) Habiendo transcurrido más de dos años entre la implantación del plan de opciones y el pago anticipado, el rendimiento derivado de dicho pago será irregular y se podrá beneficiar de la reducción del 30% (siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la ley para aplicar esta reducción).



4.6 IRPF.- En el año en que el trabajador es contratado, la exención por trabajos en el extranjero se calculará a partir del salario obtenido dividido por la totalidad de días del año

Dirección General de Tributos. Consulta V1343-19, de 10 de junio de 2019

La Ley del IRPF establece una exención aplicable a los rendimientos derivados de la realización de trabajos en el extranjero. Para el cálculo de la exención, cuando no se ha establecido un sueldo específico por el trabajo en el extranjero, se ha de multiplicar el salario diario (salario anual entre el número total de días del año) por el número de días en el extranjero.

En el caso analizado en esta consulta, la consultante comenzó a trabajar en una empresa el 1 de febrero de 2018, teniendo derecho a la exención por 12 días. Para el cálculo de la renta exenta, se plantea cómo calcular el salario diario: dividiendo el salario obtenido entre los días del año desde el 1 de febrero (334 días) o dividiendo ese salario entre todos los días del año (365 días).

La DGT, con un discutible criterio, concluye que en el numerador se incluirá todo el salario obtenido y en el denominador el número total de días del año (365 días). Una vez obtenido el cálculo anterior, las rentas que gozan de exención se calcularán aplicando dicho cociente a los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero (12), para efectuar el trabajo contratado; todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales.

4.7 IRPF.- Los rendimientos del trabajo derivados de acuerdos transaccionales homologados judicialmente se pueden beneficiar de la reducción del 30%

Dirección General de Tributos. Consulta V1285-19, de 6 de junio de 2019

Mediante un convenio y un acuerdo transaccional entre el consultante y la empresa de la que es empleado, homologados por sendos autos judiciales, se estableció el abono de dos cantidades al trabajador “por el concepto de indemnización por los conceptos de productividad y días libres no disfrutados por el período comprendido entre los años 2013 al 2016” (en el convenio) y “por el concepto de indemnización de daños y perjuicios por falta de progresión a flota de largo radio en plazo y por el período comprendido entre los años 2013 al 2016” (en el acuerdo transaccional).

La DGT concluye en relación con estos rendimientos lo siguiente:

- (a) Se deben imputar al período en que las resoluciones judiciales adquieren firmeza.
- (b) Como la imputación de los rendimientos se realiza en un único período impositivo, pero se refieren a un período que abarca más de dos años (2013-2016), resulta de aplicación la reducción del 30% prevista para los rendimientos del trabajo que tengan un periodo de generación superior a dos años.

4.8 IRPF.- No es posible amortizar el fondo de comercio incluido en un negocio adquirido por donación

Dirección General de Tributos. Consulta V1259-19, de 3 de junio de 2019

El consultante ha adquirido por donación un negocio, compuesto por local, mobiliario, existencias y fondo de comercio y se plantea la posibilidad de amortizar el fondo de comercio a efectos de la determinación de sus rendimientos de la actividad.

La DGT recuerda que la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se efectúa con carácter general según las normas del Impuesto sobre Sociedades y que, en este impuesto, se parte del resultado contable determinado según el Plan General de Contabilidad. De acuerdo con la norma contable, el fondo de comercio sólo podrá figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios. Es decir, no es posible activar un fondo de comercio adquirido a título lucrativo.

Por tanto, en el caso analizado, como la adquisición del negocio no ha tenido carácter oneroso, no se podrá amortizar el fondo de comercio.

4.9 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Los días pasados en el extranjero no computan para determinar la comunidad autónoma de residencia

Dirección General de Tributos. Consulta V1255-19, de 3 de junio de 2019

Una persona física residente en Madrid desea hacer a su hija una donación de dinero. La hija ha residido en México DF, por motivos laborales, desde 2011 hasta mayo de 2018, fecha en la que trasladó su residencia permanente y la de toda su familia a Madrid, donde reside actualmente.

Para conocer la normativa aplicable a la donación es preciso determinar en qué comunidad autónoma es residente la donataria, para lo que se ha de atender al territorio en el que haya permanecido un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores (contados de fecha a fecha) que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

Según la DGT, para efectuar este cálculo no es necesario que el donatario haya estado en una determinada comunidad autónoma la mitad más uno de los días de los últimos cinco años, sino que es suficiente que no haya otra comunidad autónoma en la que hubiera permanecido más días; es decir, solo se deben tener en cuenta los días en que permaneció en España.

4.10 Impuesto especial sobre la Electricidad.- La exención por autoconsumo es aplicable a los arrendatarios de instalaciones fotovoltaicas

Dirección General de Tributos. Consulta V1573-19, de 25 de junio de 2019

El artículo 94.5 de la Ley de Impuestos Especiales dispone que estará exenta la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios.

En esta consulta se analiza el caso de una empresa que está ofreciendo a sus clientes paneles fotovoltaicos para autoconsumo, bajo la modalidad de arrendamiento e instalación en el domicilio del cliente de los paneles.

En este contexto, se plantea si la referida exención es de aplicación al consumo de energía procedente de instalaciones situadas en el domicilio de un cliente, cuando este posee los materiales que componen dicha instalación en régimen de arrendamiento.

La DGT concluye que, si la normativa sectorial permite que el arrendatario de una instalación se inscriba como titular en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica, se podrá aplicar la exención, porque la norma fiscal no establece ninguna especialidad al respecto.



5. Normas de interés

5.1 Se aprueban diversos beneficios tributarios para los afectados por temporales y otras situaciones catastróficas

En el BOE de 21 de septiembre de 2019 se ha publicado el Real Decreto-ley 11/2019, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas.

Las ayudas tributarias aprobadas son las siguientes:

- (a) Exención de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a 2019 y, en su caso, 2020 (para los siniestros que ocurran en 2020) que afecten a viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, marítimo-pesqueros y profesionales, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares dañados, cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o daños en las explotaciones agrícolas y ganaderas que constituyan siniestros cuya cobertura no resulte posible mediante fórmulas de aseguramiento público o privado.
- (b) Reducción en el Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente al ejercicio 2019 y, en su caso, al ejercicio 2020, para las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados, siempre que hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad.
- (c) Exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ayudas excepcionales por daños personales.
- (d) Exención de las tasas del organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico para la tramitación de las bajas de vehículos solicitadas y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados.
- (e) Autorización para la reducción, con carácter excepcional, de los índices de rendimiento neto para el año 2019 del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las explotaciones y actividades agrarias.

5.2 Aprobadas nuevas instrucciones para el documento único administrativo (DUA)

En el BOE de 12 de septiembre de 2019 se ha publicado la Resolución de 2 de septiembre de 2019, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

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

