

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



6/2018

Índice

Artículos Doctrinales

- 6 El nuevo recurso de casación en materia tributaria**
Clara Jiménez

Jurisprudencia

- 7 La deducción de los intereses no puede depender de la residencia del prestatario**
Ignacio Pascual e Inés Miranda de Sousa
- 8 El responsable también puede instar la tasación pericial contradictoria para rebatir la valoración contenida en la deuda principal**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo
- 9 No es preciso agotar la vía administrativa de impugnación si el recurso contencioso-administrativo se basa solo en la inconstitucionalidad de las normas aplicadas**
Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri

Otras sentencias

- 10 La transmisión por una entidad no residente de participaciones de una entidad cuyo principal activo es un inmueble está exenta cuando lo que se transmite realmente es el negocio subyacente**
Victoria von Richetti y Raquel Cuesta
- 11 Existencia de fraude de ley para denegar la deducibilidad de unos intereses generados como consecuencia de una reorganización empresarial internacional**
Víctor Tenorio y Raquel Cuesta
- 12 Deducibilidad fiscal de los intereses derivados de un préstamo participativo otorgado entre sociedades vinculadas, con la finalidad de comprar participaciones propias y posterior reparto de reservas a los accionistas, dejando la sociedad con un patrimonio negativo**
Víctor Tenorio e Inés Miranda de Sousa

Doctrina

- 13** ¿Los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago de una indemnización exenta se encuentran también exentos?
Ekaitz Cascante y Alejandra Flores
- 14** El devengo del IVA en los pagos anticipados
Daniel Olábarri y Alejandra Flores
- 15** El principio de capacidad económica hay que ponerlo en relación siempre con la persona obligada al pago del IIVTNU
José Suárez e Inés Miranda de Sousa
- 16** Tributación de los premios en competiciones deportivas
Ekaitz Cascante y Alejandra Flores
- 17** La limitación a la compensación de BINs contenida en el artículo 26.4 LIS
Yi Zhou y Raquel Cuesta
- 18** La tributación por AJD de una nueva declaración de obra nueva y división horizontal referida únicamente a una parte de un inmueble
Victoria von Richetti y Antonio Carvajal
- 19** Tratamiento fiscal en España de la figura del trust
Victoria von Richetti y Antonio Carvajal

Otras noticias de interés

- 20** Convenios de doble imposición con España
Inés Miranda de Sousa

EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Clara Jiménez • Socia

La Disposición Final Tercera de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, modificó sustancialmente el recurso de casación regulado en la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, cuya entrada en vigor tuvo lugar un año después de su publicación.

La principal reforma establecida en la regulación del recurso de casación fue el cambio en los criterios de admisión, puesto que dejó de constituir una última instancia de revisión para los asuntos de mayor cuantía, y se convirtió en un instrumento de mejora del ordenamiento jurídico. A tal efecto, se estableció la “existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia” como nuevo criterio para la admisión del nuevo recurso de casación.

Aunque se trata de un concepto jurídico indeterminado, cuyo contenido se irá precisando con el paso del tiempo, sí es posible señalar que bajo ese concepto se pretenden agrupar todas las cuestiones cuya resolución puede tener interés para toda la sociedad y no sólo para el recurrente. Ello determina que el Tribunal Supremo pueda conocer ahora de problemas jurídicos de baja cuantía que afectan a un gran número de personas y, por el contrario, rechazar el conocimiento de recursos de enorme cuantía que afectan a pocas personas.

Este cambio tiene una especial proyección en el ámbito tributario porque, a partir de ahora se empieza a formar jurisprudencia sobre tributos que, por su baja cuantía, quedaban excluidos del enjuiciamiento por parte del Tribunal Supremo. El supuesto paradigmático son los tributos locales, respecto de los que en los últimos meses se han publicado varias sentencias y antes, como es sabido, raramente accedían al recurso de casación.

Precisamente, la materia tributaria es una de las más afectadas por el cambio de regulación, probablemente por la complejidad y continua modificación de este sector del ordenamiento jurídico. De hecho, los datos de admisiones referidos al año 2018 ponen de manifiesto que más de la mitad de los recursos de casación admitidos a trámite son de naturaleza tributaria y serán enjuiciados por la Sección Segunda de la Sala Tercera.

Otro de los cambios más comentados del nuevo recurso de casación es la introducción de severos requisitos formales para la presentación de escritos. En relación con ello, es cierto que ha supuesto un esfuerzo de adaptación por parte de los abogados, que tenemos que resumir todos los argumentos que sustentan nuestra pretensión en un máximo de 25 folios. Pero también es cierto que, correlativamente, el Tribunal Supremo ha asumido esa necesidad de síntesis y está dictando sentencias extraordinariamente breves y fáciles de leer.

Nuestra valoración de esa limitación de espacio es también positiva, porque el destinatario recurso es un especialista en la materia y es fácilmente imaginable que se puedan exponer todos los argumentos de forma abreviada sin temor a malentendidos. Y, además, en caso de que por cualquier motivo fuera conveniente exponer con mayor detenimiento los argumentos que sustentan nuestra pretensión, siempre se podrá solicitar la celebración de una vista, en la que se pueden desarrollar todos esos argumentos sin ningún tipo de restricción.

En todo caso, lo más relevante de todo es que el Tribunal Supremo, a través de la jurisprudencia dictada con el nuevo recurso de casación, está completando el ordenamiento jurídico-tributario a través de sentencias claras y concisas que mejoran la comprensión del sistema tributario y dan más seguridad jurídica a los contribuyentes.

LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES NO PUEDE DEPENDER DE LA RESIDENCIA DEL PRESTATARIO

Ignacio Pascual e Inés Miranda de Sousa • Abogados

Sentencia del TJUE de 22 de febrero de 2018 (Asuntos C-398/16¹³ y C-399/16¹⁴)

En estos pronunciamientos acumulados el TJUE analiza la adecuación a Derecho europeo de las normas domésticas holandesas en materia de deducción de intereses (C-398-16) e integración de pérdidas cambiarias (C-399-16) derivadas de la financiación y tenencia de inversiones en entidades no residentes, respectivamente.

La norma holandesa determinaba la no deducibilidad del gasto por interés derivado de un préstamo contraído con una entidad del grupo mercantil, no residente, destinado a financiar las aportaciones al capital de una filial. En el caso enjuiciado, se había denegado la deducibilidad del interés devengado en sede de una entidad holandesa que había recibido un préstamo de su vinculada sueca. El dinero obtenido con el préstamo se destinaba a realizar una aportación a los fondos propios de una filial italiana (BidCo) para que adquiriese otra entidad también residente en Italia.

El contribuyente alegó que la deducción del gasto por interés en la operación no habría sido limitada si la entidad receptora de los fondos (entidad italiana) hubiera sido holandesa, dado que la aportación al capital de esta última no se hubiera tenido en cuenta en régimen de consolidación (vetado a sociedades no residentes). Este hecho suponía, en opinión del contribuyente, una violación de la libertad de establecimiento.

La sentencia comentada determina que, efectivamente, el régimen de consolidación fiscal holandés es contrario al principio de libertad de establecimiento, siguiendo la estela marcada en el caso *Groupe Steria* (C 386/14).

Por el contrario, la sentencia no reconoce el derecho de la sociedad holandesa a deducir las pérdidas por diferencias de cambio derivadas de la tenencia de participaciones en una filial de Reino Unido ya que, considera, (i) que la situación no es comparable: si la filial fuera holandesa raramente podría deducir pérdidas cambiarias y; (ii) por mantenimiento de la simetría fiscal: no se puede tomar la pérdida si cuando existe un ingreso no se grava por aplicación de las normas de *participation exemption*.

Aunque la sentencia versa sobre la adecuación a Derecho comunitario de los beneficios de consolidación contenidos en el régimen holandés por comparación con el tratamiento en régimen general (tal y como se demuestra en la premura del legislador holandés en la modificación de las reglas del régimen especial -*letter no. 2018-000059780-*), debemos destacar el impacto que puede tener indirectamente en la interpretación de la norma anti-abuso contenida en el art. 15.1.h) de la LIS y su cláusula de escape.

EL RESPONSABLE TAMBIÉN PUEDE INSTAR LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA PARA REBATIR LA VALORACIÓN CONTENIDA EN LA DEUDA PRINCIPAL

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo • Socia, Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018 (Rec. núm. 38/2017) ¹

Los responsables tributarios se ven obligados a pagar las deudas de un tercero y por ello pueden impugnar la procedencia de dicha derivación y, también, la procedencia de la deuda tributaria exigida al deudor principal.

Ese derecho a impugnar la deuda principal ha sido fortalecido por el Tribunal Supremo en otras sentencias comentadas en esta *newsletter*, como la de 13 de marzo de 2018 (rec. núm. 53/2017), en la que se rechazó la limitación de facultades de impugnación para los responsables que hubieran sido administradores y, además, se reconoció la posibilidad de impugnar liquidaciones o sanciones que hubieran devenido firmes para el deudor principal; y la de 3 de abril de 2018 (rec. núm. 427/2017), en la que se reconoció que la Administración debe suministrar al responsable-reclamante los expedientes de los que derivan las liquidaciones giradas al deudor principal.

En esa misma línea, la sentencia ahora comentada reconoce el derecho del responsable a instar la tasación pericial contradictoria (“TPC”) si pretende cuestionar las valoraciones realizadas por la Administración para la determinación de la deuda tributaria del obligado principal. Ello es debido a que el responsable debe tener los mismos mecanismos de impugnación que el deudor principal.

Además, como consecuencia de lo anterior, se reconoce el deber de la Administración de informar al responsable de ese derecho a promover la TPC en todos los supuestos en que se hubiera tramitado un procedimiento de comprobación de valores para la determinación de la deuda del obligado principal. El fundamento de esta decisión es que la TPC es un medio específico de impugnación de uno de los elementos de las resoluciones tributarias y, por tanto, resulta de aplicación la regla general de informar al administrado sobre los recursos que cabe interponer contra dicha resolución.

En todo caso, trasladando al supuesto concreto la interpretación jurisprudencial sobre la validez de las notificaciones irregulares, matiza que el incumplimiento de ese requisito no afectará a la validez del acto, pero condicionará el día de inicio del plazo para promover la TPC.

NO ES PRECISO AGOTAR LA VÍA ADMINISTRATIVA DE IMPUGNACIÓN SI EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SE BASA SOLO EN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS APLICADAS

Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri • Of Counsel, Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018 (Rec. núm. 113/2017) ²

Como es sabido, para poder impugnar en sede judicial los actos administrativos es preceptivo agotar la vía administrativa. Se trata de un privilegio inveterado de la Administración, que tiene derecho a revisar sus actos antes de que tenga lugar su control en sede jurisdiccional.

En algunos casos, la interposición de recursos en sede administrativa es claramente inútil, como sucede en los casos en que se invoca la ilegalidad de un reglamento o la inconstitucionalidad de una ley, puesto que la Administración no tiene competencia para estimar ese tipo de pretensiones. Sin embargo, incluso en los supuestos en que la interposición del recurso administrativo era manifiestamente inútil, su carácter “preceptivo” determinaba la inadmisión de los recursos directamente interpuestos en sede judicial sin haber cumplido ese requisito procesal.

La sentencia invocada introduce un cambio radical en el entendimiento de esas normas, en tanto determina que cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales -cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello-, no resulta obligatorio interponer el correspondiente recurso administrativo como preceptivo para la interposición del recurso contencioso-administrativo.

La sentencia se refiere a un supuesto en que el contribuyente, considerando que el artículo 107 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, era inconstitucional, impugnó en sede judicial la liquidación del IIVTNU sin haber agotado la vía administrativa previa (recurso de reposición).

Aunque la sentencia se refiere a supuestos de impugnación de actos tributarios locales considerados inconstitucionales, su argumentación parece extrapolable a otros supuestos, como podría ser la impugnación de actos tributarios locales en los que se denuncia la ilegalidad de la ordenanza o también actos tributarios del Estado en los que se denuncia la ilegalidad o inconstitucionalidad de preceptos que, por motivos obvios, no puede ser estimada por los Tribunales Económico-Administrativos.

LA TRANSMISIÓN POR UNA ENTIDAD NO RESIDENTE DE PARTICIPACIONES DE UNA ENTIDAD CUYO PRINCIPAL ACTIVO ES UN INMUEBLE ESTÁ EXENTA CUANDO LO QUE SE TRANSMITE REALMENTE ES EL NEGOCIO SUBYACENTE

Victoria von Richetti y Raquel Cuesta • Abogadas

Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de diciembre de 2017 (rec. 0184 / 2016) ²

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza el tratamiento fiscal a efectos del IRNR de una transmisión, por parte de una entidad luxemburguesa, de acciones de una entidad española cuyo activo estaba constituido principalmente por inmuebles afectos a una actividad hotelera.

A fin de determinar la sujeción o no en España de la plusvalía generada con la transmisión de las acciones, la Audiencia Nacional analiza el contenido del artículo 14.1 c) del texto refundido de la Ley del IRNR, el cual dispone que estarán sujetas al IRNR las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones con sustrato inmobiliario localizado en España. Asimismo, la Audiencia Nacional analiza el Convenio de Doble Imposición firmado entre España y Luxemburgo y los comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”), concluyendo que, para determinar la sujeción o no de las plusvalías es relevante la determinación de si el activo de la entidad cuyas acciones se transmiten está constituido principalmente por inmuebles.

Si bien es cierto que atendiendo al balance contable de la entidad transmitida sus activos totales estaban compuestos principalmente por inmuebles (en los que desarrollaba una actividad hotelera), el precio pagado por la entidad española era muy superior a su valor en libros, lo que evidenciaba la existencia de un fondo de comercio no contabilizado a la hora de determinar el valor de compra de la entidad española.

A este respecto, entiende la Audiencia Nacional que la plusvalía generada por la transmisión de las acciones no está sujeta al IRNR en España porque, a pesar de que el principal activo en libros de la sociedad transmitida era un inmueble (hotel), la realidad es que la ganancia patrimonial que podría ser objeto de gravamen estaba constituida principalmente por un fondo de comercio determinante en la fijación del precio.

Para llegar a tal conclusión, la Audiencia Nacional consideró aplicable la doctrina existente en materia del ex artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (vigente hasta el 13 de noviembre de 2015), que considera que los fondos de comercio no contabilizados y que hayan sido tenidos en cuenta en el cálculo del precio de compra de las acciones, se tendrán en cuenta para determinar si el valor de la compañía está constituido principalmente por inmuebles. Según la Audiencia Nacional, en este caso concreto, el hecho de que fuera un negocio en funcionamiento y la existencia del fondo de comercio implícito determinante del valor de compra, se desprende del propio contrato de compraventa en el que se regulaba que, junto al hotel propiamente dicho, se transmitían todas sus instalaciones, maquinaria, mobiliario, elementos de decoración, licencias de explotación, permisos administrativos, etc. En definitiva, todo lo necesario para que la compradora continuara con la explotación del negocio hotelero. Por lo tanto, considera la Audiencia Nacional que no se está ante una venta encubierta de inmuebles sujeta a tributación en España sino ante la transmisión de un verdadero negocio, cuya plusvalía está exenta de tributación.

Por último, la sentencia considera que no es necesario detenerse en la última alegación de la recurrente relativa a la posible discriminación de no residentes, en la medida que se estimó el recurso por las anteriores consideraciones. Sin embargo, es importante tener en cuenta que, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 en adelante, las entidades residentes en territorio español pueden aplicar la exención en aquellas plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones, con independencia de que su activo esté compuesto principalmente o no por bienes inmuebles situados en territorio español (siempre y cuando estén afectos a una actividad económica). De esta forma, podría existir una discriminación prohibida en el Derecho de la Unión Europea para aquellos no residentes que transmitan “entidades inmobiliarias”.

EXISTENCIA DE FRAUDE DE LEY PARA DENEGAR LA DEDUCIBILIDAD DE UNOS INTERESES GENERADOS COMO CONSECUENCIA DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL INTERNACIONAL

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta • Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de diciembre de 2017 (rec. 0187 / 2015) ²³

En esta sentencia, la Audiencia Nacional confirma la existencia de fraude de ley en la deducibilidad de los intereses pagados por la entidad recurrente en España, los cuales no tributaban en la entidad prestataria. Así, en el marco de una reestructuración empresarial, una entidad española adquiere a su matriz holandesa participaciones de entidades pertenecientes al mismo grupo mercantil con financiación prestada por otra entidad del grupo mercantil, residente en Luxemburgo.

Junto con esta adquisición, se produce una concatenación de operaciones que, según la inspección, carecen de efectos en la reorganización empresarial, porque constituyen un mero movimiento interno de participaciones societarias de entidades que pertenecían directamente a la matriz holandesa y que, por decisión de esta, pasan a pertenecer a la entidad española, íntegramente participada por la matriz holandesa.

Al realizarse la reorganización a través de compraventa de participaciones con financiación procedente del grupo mercantil, se generó en sede de la entidad compradora una importante carga financiera que erosionó considerablemente su base imponible del IS. Asimismo, la Audiencia Nacional recalca que consta en el expediente administrativo que la entidad luxemburguesa, prestamista, no tributó por los intereses obtenidos.

En virtud de lo anterior, la Audiencia Nacional entiende que no se han justificado suficientemente las concretas y específicas ventajas de la operación efectuada y que el resultado alcanzado con concatenación de operaciones se podría haber alcanzado de manera más sencilla sin elusión fiscal.

De esta sentencia se pueden extraer conclusiones similares que las derivadas de las sentencias del Tribunal Supremo con fecha 5, 19 y 26 de febrero de 2015 que versan, entre otras cuestiones, del tratamiento fiscal de ciertas reestructuraciones internacionales y la posible aplicación a las mismas de la figura del fraude de ley, en las que se pone de manifiesto la importancia de la prueba que pudiera admitir la presencia de motivos económicos válidos a esta tipología de reestructuraciones y el valor añadido obtenido tras la reestructuración.

DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS INTERESES DERIVADOS DE UN PRÉSTAMO PARTICIPATIVO OTORGADO ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS, CON LA FINALIDAD DE COMPRAR PARTICIPACIONES PROPIAS Y POSTERIOR REPARTO DE RESERVAS A LOS ACCIONISTAS, DEJANDO LA SOCIEDAD CON UN PATRIMONIO

Víctor Tenorio e Inés Miranda de Sousa • Abogados

Audiencia Nacional, 26 de marzo de 2018, recurso n.º 72/2016 [↗](#)

El supuesto enjuiciado deriva de una entidad que adquiere acciones propias y reduce capital social abonando a los socios un importe superior al de las aportaciones realizadas mediante el reparto de reservas, provocando que la sociedad quedase en una situación de patrimonio negativo. El pago derivado de la compra de acciones propias se realizó, en parte, con fondos obtenidos mediante un préstamo participativo que le concede una entidad vinculada (propiedad de los mismos socios de la recurrente). De esta forma, la entidad recurrente no incurre en la causa de disolución prevista en la normativa mercantil, ya que el préstamo participativo otorgado para la compra de acciones propias tiene la condición de patrimonio neto a efectos mercantiles.

La cuestión controvertida en esta sentencia versa sobre la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados del préstamo participativo, en aplicación de los artículos 13 de la LGT (simulación) y 14.1.a del TRLIS, en virtud del cual no se considerarán gastos fiscalmente deducibles aquellos gastos que representen una retribución a los fondos propios. La conclusión a la que llega la Audiencia Nacional es que, en este caso concreto, no debe admitirse la deducibilidad de los gastos por intereses del préstamo participativo otorgado con la finalidad de distribuir reservas a sus socios, pues considera que los socios de la entidad en cuestión recuperaron los capitales invertidos a título de aportación, y recibieron, adicionalmente, una atribución patrimonial, que determinó que los fondos propios al cierre del ejercicio resultaran negativos (recalificando los intereses devengados a una retribución de los fondos propios).

Esta sentencia sigue una línea similar a otras, como la del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, en las que se niega la deducibilidad de aquellos intereses financieros derivados de préstamos otorgados para la compra de participaciones en otras entidades (*LBO*) con posterior recapitalización de dividendos a los accionistas (*recaps*), en aplicación de la normativa anti-abuso general. Igualmente, esta sentencia es relevante por cuanto la Audiencia Nacional (asumiendo las reflexiones realizadas por el TEAC en la resolución impugnada), parece admitir la deducibilidad de intereses de préstamos intra-grupo con la finalidad de repartir reservas, siempre y cuando no se descapitalicen los fondos propios de la sociedad en cuestión hasta dejarlos negativos.

En cualquier caso, debe considerarse que este caso se refiere a ejercicios fiscales previos a la entrada en vigor de la actual LIS, la cual ya limita específicamente la deducibilidad de los gastos por intereses de préstamos participativos otorgados entre entidades que forman parte del mismo grupo, equiparándolos a una retribución a los fondos propios.

¿LOS INTERESES INDEMNIZATORIOS POR EL RETRASO EN EL PAGO DE UNA INDEMNIZACIÓN EXENTA SE ENCUENTRAN TAMBIÉN EXENTOS?

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores • Abogados

Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018 (R.G. 2560/2017) ²

El TEAC analiza, en un recurso extraordinario para la unificación de criterio, una cuestión referida a si los intereses indemnizatorios abonados a un empleado como consecuencia del retraso en el pago de una indemnización por lesiones laborales (reconocida judicialmente en sentencia), deben seguir el mismo régimen tributario que la indemnización y, en consecuencia, quedar exentos de tributación en el IRPF o si, por el contrario, deben considerarse como una ganancia patrimonial no exenta del IRPF.

Para resolver esta cuestión el TEAC analiza diferentes resoluciones emitidas por el propio Tribunal, de fechas 22 de diciembre de 2000 y 11 de octubre y 16 de noviembre de 2001, así como diferentes contestaciones a consultas de la DGT, entre las que destaca la V1938-15.

De este modo, el Tribunal concluye que los intereses indemnizatorios se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico que ampara la exención ya que su naturaleza no es otra que compensar a las víctimas por el retraso en el abono de la indemnización, por lo que si bien tales intereses están sujetos al impuesto y son considerados como una ganancia patrimonial, los mismos deben quedar exentos por su carácter accesorio al importe principal percibido (exento del IRPF en virtud de artículo 7 que regula este impuesto).

Es decir, de la resolución del TEAC se puede extraer que la naturaleza indemnizatoria por el retraso en el pago de la indemnización tendrá el mismo tratamiento fiscal (exento en el IRPF o no) que la deuda que los genera.

EL DEVENGO DEL IVA EN LOS PAGOS ANTICIPADOS

Daniel Olábarri y Alejandra Flores • Abogados

Resolución del TEAC de 19 de abril de 2018 (R.G. 2198/2016). [↗](#)

En un supuesto en el que se adjudicaron viviendas mediante subrogación hipotecaria en la que no se había cumplido con el requisito formal de incluir en la escritura de compraventa el consentimiento del acreedor, el TEAC entiende que no puede darse por producida la novación consistente en sustituir un nuevo deudor en lugar primitivo, razón por la cual en la fecha de la escritura no puede entenderse producido el pago anticipado y, por tanto el devengo del impuesto de acuerdo con el artículo 75.Dos de la LIVA.

Establece el TEAC, con base en jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE, que la regla especial del devengo de pagos anticipados, precisamente por ser una regla especial, debe entenderse de forma restrictiva. Por ello, dicha regla especial exige, al igual que el cobro monetario, la liberación total o parcial del precio o contraprestación abonada por el destinatario de la operación al sujeto pasivo.

Por tanto, cuando existe una asunción de deuda anterior al momento de la realización del hecho imponible, sin que tenga efectos liberatorios para el deudor primitivo no hay cobro, y, por tanto, no resulta de aplicación la regla especial de los pagos anticipados.

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA HAY QUE PONERLO EN RELACIÓN SIEMPRE CON LA PERSONA OBLIGADA AL PAGO DEL IIVTNU

José Suárez e Inés Miranda de Sousa • Abogados

Consulta general de la DGT 0022-18 de 17 de abril de 2018 [↗](#)

La DGT se pronuncia en esta contestación a consulta (general, no vinculante) por primera vez respecto a la inconstitucionalidad del IIVTNU.

La DGT afirma que el principio de capacidad económica hay que ponerlo en relación siempre con la persona obligada al pago del tributo.

En el caso de una transmisión onerosa será el transmitente el titular de la capacidad económica que se somete a tributación. Por el contrario, en una transmisión lucrativa de la propiedad de un terreno, como es el caso de una transmisión por herencia, la capacidad económica que se somete a tributación se produce en sede del adquirente, que recibe en su patrimonio un bien que antes no poseía, de forma gratuita, sin contraprestación.

En el caso objeto de consulta, se analiza un supuesto de transmisión lucrativa por la herencia del causante fallecido en fecha 21 de marzo de 2017, en la que el sujeto pasivo del IIVTNU es el consultante como adquirente de la propiedad del inmueble. Por lo tanto, la capacidad económica que se somete a tributación se produce en sede del consultante como adquirente del bien heredado, de modo que en el ámbito del IIVTNU se produce un incremento de valor que es objeto de gravamen.

De esta forma parece que la DGT viene a considerar que en un supuesto de adquisición gratuita difícilmente se podría incurrir en un supuesto de transmisión con pérdida en la que no se devenga el impuesto.

TRIBUTACIÓN DE LOS PREMIOS EN COMPETICIONES DEPORTIVAS

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores • Abogados

Consulta vinculante de la DGT V0704-18 de 15 de marzo de 2018. [↗](#)

El consultante plantea la cuestión del tratamiento que deben recibir a efectos del IRPF los premios dinerarios que obtiene por la participación en competiciones nacionales e internacionales.

La DGT inicia la contestación confirmando su criterio establecido en consultas anteriores, según el cual tanto las cantidades fijas como los premios que se satisfagan en competiciones deportivas tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales. La excepción a la calificación anterior vendría dada por la existencia de una relación laboral, en cuyo caso tendrían la consideración de rendimientos del trabajo.

Por tanto, la calificación como rendimientos profesionales (y, excepcionalmente de rendimientos del trabajo en caso de existir una relación laboral) determina que los mismos estén sometidos al sistema de retenciones.

Ahora bien, lo novedoso de esta consulta es que la DGT establece que la calificación de los rendimientos como actividades profesionales solo será posible cuando la actividad deportiva en la que se han obtenido los rendimientos constituya para el premiado una verdadera actividad económica, lo que exige la ordenación por cuenta propia de medios de medios materiales y humanos.

Si no existe tal ordenación –lo que constituye una cuestión de hecho en el supuesto planteado– y, no siendo consecuencia de una relación laboral entre organizador y deportista, los premios obtenidos se calificarán como ganancias patrimoniales para el premiado.

LA LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE BINs CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 26.4 LIS

Yi Zhou y Raquel Cuesta • Abogados

Consulta vinculante Vo416-18, de 19 de febrero de 2018 ²

En la consulta de referencia, la entidad consultante (C) es una entidad 100% participada por una entidad holding alemana (B), la cual está participada a su vez al 100% por una ETVE española (A). La entidad consultante tiene BINs pendientes de compensar originadas durante los ejercicios 2002 a 2015, ambos inclusive y ha cesado en su actividad para el ejercicio 2016 por ser esta deficitaria. Debido al peso de las pérdidas de la entidad consultante en la imagen crediticia del grupo, la entidad B está planificando la venta del 100% de las participaciones de la entidad C a la entidad A por un precio simbólico. En el marco de dicha operación, la entidad consultante desea conocer si resulta de aplicación la limitación a la compensación de BINs contenida en el art. 26.4 de la LIS.

Dicho artículo constituye una excepción al derecho general de los contribuyentes a la compensación de BINs generadas en los ejercicios anteriores cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias: (i) adquisición de las participaciones de la entidad por una persona, o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas que no posean más de un 25% en el capital social de la entidad transmitida en los períodos en los que generaron las BINs y (ii) la sociedad adquirida se encuentra incurso en determinadas circunstancias (i.e. inactividad durante los tres meses antes de la adquisición, cambio sustancial de su actividad empresarial en los dos años posteriores a la adquisición, consideración de sociedad patrimonial o haberse dado de baja en el índice de entidades).

A pesar de que la entidad C se encontraba inactiva desde su cese (2016), la DGT considera que no resulta de aplicación la limitación prevista en el artículo 26.4 de la LIS por considerar que no concurre el requisito (i) anterior. Para llegar a esta conclusión, la DGT considera que en la medida en que la entidad transmitente B y la entidad adquirente A son entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS, la entidad adquirente A ya poseía, de forma indirecta, más del 25% en el capital social de la entidad tramitada C en los periodos en los que generaron las BINs.

Esta consulta de la DGT viene a reafirmar el criterio establecido por dicho órgano en algunas resoluciones anteriores y excluye la aplicación del artículo 26.4 de la LIS en las operaciones intra-grupo, cuando no existe un cambio de control indirecto a nivel del grupo. Adicionalmente, debe considerarse que la DGT ha establecido en otras contestaciones a consultas vinculantes que *“la no aplicación del artículo 26.4 de la LIS no impide que pudieran resultar de aplicación otros preceptos de los regulados en la LGT”*, lo que podría suponer una restricción de las BINs por aplicación de las normas generales anti-abuso.

LA TRIBUTACIÓN POR AJD DE UNA NUEVA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL REFERIDA ÚNICAMENTE A UNA PARTE DE UN INMUEBLE

Victoria von Richetti y Antonio Carbajal • Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V0731-18, de 19 de marzo de 2018

El consultante pretende efectuar una declaración de obra nueva, así como una redistribución de la división horizontal que únicamente va a afectar a parte de un edificio.

En relación con las operaciones consultadas, la DGT concluye lo siguiente en cuanto a la tributación de las mismas en lo que se refiere al ITPAJD, en su modalidad de AJD:

- La modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen operaciones sujetas a la cuota variable del AJD, al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD.
- La base imponible se determinará en referencia a la obra nueva que se realice y a la división horizontal de la misma, sin incluir en la misma el resto del edificio que no se vea afectado por la obra que se declara.
- Será sujeto pasivo el propietario de la obra nueva que se declara y que se divide horizontalmente.

Mediante la presente consulta, la DGT aclara que en el otorgamiento de una “nueva” declaración de obra nueva y división horizontal que afecta únicamente a una parte de un inmueble, la base imponible del AJD irá referida exclusivamente a las partes que se vean alteradas por estas operaciones. Este criterio ya había sido manifestado en anteriores pronunciamientos de la DGT (entre otras, en la Consulta Vinculante 3845-16), pero la redacción de tales pronunciamientos no resultaba tan clara como la que ahora se analiza.

TRATAMIENTO FISCAL EN ESPAÑA DE LA FIGURA DEL TRUST

Victoria von Richetti y Antonio Carbajal • Abogados

Consulta Vinculante de la DGT Vo817-18, de 26 de marzo de 2018 ²

En este supuesto, se consulta a la DGT acerca de (i) si la aportación de determinados bienes a un trust irrevocable y discrecional constituye una transmisión a efectos fiscales, (ii) las consecuencias que tendría la formalización de una donación posterior y (iii) las implicaciones fiscales que tendría el hipotético fallecimiento del constituyente del trust (*grantor*).

En anteriores pronunciamientos, la DGT había manifestado que el trust es una institución jurídica no reconocida en nuestro ordenamiento, por lo que se tiene por no constituido y no produce efectos en España, de modo que las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un trust y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios. Es decir, la DGT ha venido considerando la figura del trust como una entidad transparente a efectos fiscales.

En consecuencia, las aportaciones que se efectúen por el *grantor* al trust no tendrán efectos fiscales, pues no se entiende producida ninguna transmisión.

Tanto los rendimientos que reparta el trust como los bienes y derechos que se distribuyan a los beneficiarios del mismo, se considerarán realizadas a título lucrativo de manera que se encontrarán sujetos al ISD, en caso de personas físicas, o quedarán gravadas por el IS, en caso de personas jurídicas.

Finalmente, el fallecimiento del *grantor*, con independencia de que los bienes se hayan aportado a un trust, implica la transmisión *mortis causa* de esos bienes, en la medida en que tal aportación no se considera una transmisión.

Por último, indica la DGT que, no obstante, si de las características y naturaleza del trust pudiera deducirse que las facultades de disposición del beneficiario sobre los bienes integrantes del mismo son equivalentes a la titularidad sobre dichos bienes, sí que nos encontraríamos ante una transmisión producida en el momento de la aportación de dichos bienes al trust. En este caso, se trataría nuevamente de una transmisión no lucrativa que tributaría en el ISD o en el IS, según se trate de personas físicas o jurídicas, respectivamente.

Respecto de esta última consideración, recordemos que la DGT realiza unas valoraciones similares para las relaciones con fundaciones extranjeras de interés privado, en las que entiende que la tributación de los aportantes y beneficiarios dependerá de los derechos que ostenten sobre los activos de la fundación (expectantes o no) y la personalidad jurídica de la misma.

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN CON ESPAÑA

Inés Miranda de Sousa • Abogado

Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica y Convenio entre el Reino de España y la República de Finlandia ²

Se ha publicado el Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. El objeto de este Protocolo consiste en actualizar, por una parte, la definición de “autoridad competente” de Bélgica incluida en el vigente Convenio de 1995 y, por otra, la referencia a la atribución competencial de los impuestos sujetos al régimen de intercambio de información.

Asimismo, se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y la República de Finlandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Helsinki el 15 de diciembre de 2015. Entrará en vigor el 27 de julio de 2018.

Coordinadores de la Newsletter

—

Clara Jiménez Jiménez
Socia
cjimenez@perezllorca.com
Tel: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo
Of Counsel
dmarinbarnuevo@perezllorca.com
Tel: +34 91 423 70 35

Victoria von Richetti Cirujeda
Abogada Sénior
vvonrichetti@perezllorca.com
Tel: +34 91 432 13 06

Castellana 50
28046 · Madrid

—
Diagonal 640, 8^ºA
08017 · Barcelona

—
24 Monument Street, 8th floor
EC3R 8AJ · London

—
375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

—
www.perezllorca.com

