Pérez-Llorca

Newsletter Fiscal

9/2018

Copyright © 2018 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.

Índice

Artículos Doctrinales

5 **El Tribunal Supremo anula la comprobación de valores mediante aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores catastrales**
Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou

Jurisprudencia del TJUE

7 **El alquiler de un inmueble a una filial otorga el derecho a deducir las cuotas del IVA soportado en la adquisición de sus participaciones**
Clara Jiménez y Antonio Carbajal

Jurisprudencia del TS

8 **La responsabilidad del adquirente de un bien afecto al pago del ISD es proporcional al valor que tiene dicho bien respecto del total del caudal hereditario**
Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti

9 **La confianza legítima no impide a la Administración reclamar el pago de impuestos que no había liquidado en los años anteriores**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

10 **La exención del IVA a los Servicios Postales Universales afecta a Correos y también a otros operadores que sean titulares de autorizaciones singulares**
Diego Marín-Barnuevo y Javier Tello

11 **Los beneficios fiscales referidos a VPO exigen el cumplimiento de la normativa estatal (y no de la autonómica) sobre dicha calificación**
Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou

12 **Los rendimientos de una pensión de jubilación se imputan al ejercicio en que fueran exigibles por el perceptor, aunque su reconocimiento sea posterior**
Diego Marín-Barnuevo e Ignacio Pascual

13 **La vinculación de una liquidación con la del año precedente, que ya motivó una sentencia firme del TS, impide resolver de forma distinta a lo establecido en la primera sentencia**
Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri

15 **La exención establecida en el IBI para los centros educativos no es de aplicación a los hospitales, aunque también realicen actividades educativas**
Diego Marín-Barnuevo y Ekaitz Cascante

16 **La exención establecida en el IBI para los inmuebles destinados a la enseñanza exige que la condición de contribuyente recaiga sobre el centro docente**
Diego Marín-Barnuevo y Carolina Oliver

17 **Alcance de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía)**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

18 **La anulación de una liquidación dictada en un procedimiento de verificación de datos, por tratarse de un procedimiento inadecuado, es un supuesto de nulidad de pleno derecho, por lo que dichas actuaciones no interrumpieron la prescripción**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

Doctrina administrativa

19 **Tributación en IRPF de los Bitcoins**
Alejandra Flores y Raquel Cuesta

20 **La escritura que documente una nueva tasación a efectos hipotecarios no está sujeta a AJD: cambio de criterio de la DGT**
Victoria von Richetti y Alejandra Flores

21 **Deducibilidad de gastos y patrimonialidad empresarial en el IS en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria de viviendas actuando con arrendamientos con opción de compra**
Victoria von Richetti y Víctor Tenorio

EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA LA COMPROBACIÓN DE VALORES MEDIANTE APLICACIÓN DE COEFICIENTES MULTIPLICADORES A LOS VALORES CATASTRALES

Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou • Of Counsel y Abogado

El Tribunal Supremo acaba de realizar otra profunda innovación del sistema tributario a través de la sentencia de 23 de mayo de 2018, dictada en recurso de casación, al anular la posibilidad de realizar comprobación de valores mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores catastrales. Esta sentencia, y otras dos en el mismo sentido de fecha 5 de junio de 2018, han provocado una auténtica conmoción en la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas, porque ya no podrán seguir realizando comprobaciones de valores de aquella manera.

La historia es sencilla: el legislador introdujo en 2006 una modificación del artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT) para dar cobertura legal a la realización de comprobaciones de valor mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores catastrales. Con ello, según se decía entonces, se pretendía dar seguridad a los contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pero lo cierto es que el método de comprobación generó multitud de problemas. Básicamente, porque algunas Administraciones Autonómicas establecieron coeficientes multiplicadores insuficientemente motivados que arrojaban resultados totalmente alejados de la realidad. Esta situación fue especialmente grave durante la última crisis económica, en la que la bajada de precio de los inmuebles no se vio acompañada de una correlativa bajada de los coeficientes multiplicadores aplicables.

El caso enjuiciado por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada es paradigmático de cuanto decimos. Se trata de un contribuyente que compró en plena crisis económica un apartamento en una conocida urbanización de Seseña. La venta fue realizada por una entidad financiera que adquirió parte de la promoción como consecuencia del impago de las deudas del prestatario. Como la demanda de vivienda se había reducido drásticamente en esos años, la entidad financiera estableció el precio de los pisos en 65.000 euros y realizó una campaña de publicidad para intentar vender los pisos y recuperar parte del dinero perdido con el préstamo fallido.

Pese a que en ese caso el vendedor era una entidad financiera y los precios de venta eran fijos y habían sido publicitados, la Administración Tributaria autonómica realizó una comprobación de valores, mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores al valor catastral, y estimó el valor de los inmuebles en 120.230 euros, exigiendo al comprador la cuota correspondiente por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO).

El contribuyente, lógicamente, discrepó de esa valoración administrativa que, por lo expuesto, arrojaba un resultado claramente alejado de la realidad. Finalmente, la sentencia del Tribunal Supremo dio la razón al contribuyente y confirmó la ilegalidad de la actuación administrativa, lo que produjo sus efectos en el caso concreto y en todos los otros de naturaleza similar, porque la sentencia declaró también la falta de idoneidad del método descrito para llevar a cabo la comprobación de valores.

La sentencia es especialmente relevante porque se aparta del criterio mantenido por el mismo Tribunal en otras sentencias anteriores, de 6 de abril de 2017, basándose en los siguientes argumentos.

En primer lugar, la sentencia comentada considera que este método de comprobación no es idóneo para la comprobación de valores porque está basado en la utilización de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y meramente hipotéticas, que no tienen en consideración la situación particular de los inmuebles transmitidos. Esto es rigurosamente cierto porque, como es sabido, el coeficiente multiplicador es el mismo para todo el municipio y, por tanto, este método no permite tomar en consideración circunstancias específicas del inmueble considerado, como puede ser su estado de conservación o las mejoras realizadas sobre el mismo.

Por ello afirma la sentencia que los valores resultantes de la aplicación de los coeficientes multiplicadores únicamente pueden constituir un valor estimativo o de referencia que, en su caso, puede ser de utilidad a la Administración para decidir en qué casos resulta oportuno iniciar el procedimiento de comprobación de valores. Pero dicho valor no puede convertirse en una presunción *iuris et de iure* sobre el valor de los inmuebles que sustituya la actuación de comprobación de la Administración.

Debe tenerse en cuenta que el valor declarado por los contribuyentes en sus autoliquidaciones o declaraciones goza de presunción de veracidad, por lo que para la rectificación del valor declarado no basta una mera discordancia entre aquel y el valor de referencia administrativo, sino que la Administración debe desarrollar distintas actuaciones a través del procedimiento legalmente establecido para determinar el valor correspondiente a los bienes transmitidos.

Este procedimiento de comprobación, como recoge una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe ser singular y específico sobre el bien considerado. Además, es imprescindible un examen directo del bien por parte del experto en la valoración, en el que se dejará constancia de su estado de conservación y otras circunstancias específicas que inciden en la valoración realizada.

La sentencia establece también que las reglas generales sobre la carga de la prueba implican, en estos casos, que sea la Administración la que quede obligada a acreditar que el valor establecido en el procedimiento de comprobación de valores es efectivamente el valor real. Solamente de ese modo se garantiza que el contribuyente pueda defenderse con suficientes garantías de la actuación de la Administración. Y, a tal efecto, podrá valerse de cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sin que esté obligado a promover la tasación pericial contradictoria.

Esta sentencia, por lo expuesto, implica un cambio radical en las reglas de actuación de la Administración en los procedimientos de comprobación de valores, porque le obliga a realizar una actuación singular y específica de valoración en cada procedimiento tramitado. Este cambio impuesto por la sentencia afecta, principalmente, a las Administraciones tributarias autonómicas de Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla La Mancha (por sus actuaciones pasadas), Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura o Galicia.

En relación con los efectos sobre actuaciones pasadas, la sentencia abre la posibilidad de anular las liquidaciones dictadas en virtud de procedimientos de comprobación realizados con el método que ahora se considera inidóneo. Obviamente, esos efectos solo se proyectarán sobre las liquidaciones que no sean firmes, bien porque se acaban de notificar, bien porque fueron impugnadas y están pendientes de resolución o sentencia.

(Artículo originariamente publicado en Elderecho.com el 27 de julio de 2018)

EL ALQUILER DE UN INMUEBLE A UNA FILIAL OTORGA EL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADO EN LA ADQUISICIÓN DE SUS PARTICIPACIONES

Clara Jiménez y Antonio Carbajal • Socia y Abogado

Sentencia del TJUE de 5 de julio de 2018 (asunto nº C-320/17)

En esta sentencia se debatía el derecho de una sociedad holding, cuyo objeto social consiste en la gestión de sus participaciones en diversas filiales del grupo, a tener la consideración de sujeto pasivo del IVA por el hecho de alquilar un inmueble a una de sus filiales.

Como es sabido, el Tribunal de Justicia ya había declarado que una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, al menos en los casos en que dicha sociedad no interviene directa o indirectamente en la gestión de esas empresas (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 18).

Por tanto, lo que se debatía era la posibilidad de entender que el arrendamiento de un inmueble a una de sus filiales constituye un supuesto de "intervención directa o indirecta en la gestión de las empresas".

Planteada la cuestión prejudicial, a consecuencia de la negativa de la Administración Tributaria francesa a admitir la deducción del IVA soportado por la sociedad de cartera, el TJUE analiza la cuestión y concluye que *"el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el IVA por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial"*.

El fundamento de esa conclusión es que el arrendamiento considerado constituye una prestación de servicios de carácter permanente, que se realiza con carácter oneroso y está gravada.

Ahora bien, inmediatamente aclara la sentencia que ese derecho de deducción está limitado a las filiales con las que la sociedad de cartera desarrolla una actividad económica (alquiler, en el supuesto enjuiciado). Por tanto, *"los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros"*.

LA RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE DE UN BIEN AFECTO AL PAGO DEL ISD ES PROPORCIONAL AL VALOR QUE TIENE DICHO BIEN RESPECTO DEL TOTAL DEL CAUDAL HEREDITARIO

Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti • Of Counsel y Abogada

Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2018 (recursos de casación núm. 1972/2017, 899/2017 y 2259/2017)

El adquirente de un bien afecto al pago de una deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene la consideración de responsable subsidiario, aunque no debe responder con todos sus bienes sino, única y exclusivamente, con el bien adquirido. Es, por tanto, un supuesto de garantía real, tal y como se desprende de lo dispuesto en los artículos 79 de la LGT y 9.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A diferencia de otros supuestos de responsabilidad subsidiaria, en los que se atribuye la condición de responsable a quien facilita con su conducta el incumplimiento por parte del deudor principal, en estos casos es normal que el adquirente tenga un interés totalmente ajeno al del heredero-deudor.

Lo que no establece expresamente la normativa aplicable es si el responsable subsidiario debe responder por la totalidad de la deuda impagada o solo por la parte proporcional de valor que representaba el bien adquirido en el importe del caudal hereditario. En las sentencias citadas se sigue esta segunda opción que limita aún más la responsabilidad del adquirente: el bien adquirido queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria.

Para llegar a dicha conclusión, el Tribunal se ve obligado a comparar este supuesto con otros específicamente recogidos en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y, además, considera que "*ese argumento se ve reforzado acudiendo a la equidad, que es una cualidad ética que permite ponderar la aplicación de las normas, iluminando los diversos criterios de interpretación de las mismas*".

LA CONFIANZA LEGÍTIMA NO IMPIDE A LA ADMINISTRACIÓN RECLAMAR EL PAGO DE IMPUESTOS QUE NO HABÍA LIQUIDADO EN LOS AÑOS ANTERIORES

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 2800/2017)

La doctrina de la confianza legítima tiene una destacada importancia en el ámbito tributario, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (“**TS**”) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“**TJUE**”). Pero su admisión en Derecho Tributario, donde rige el principio de legalidad, es mucho más difícil que en Derecho privado, donde rige el principio de autonomía de la voluntad. Por ello la jurisprudencia establece distintos requisitos que es preciso cumplir para que esta doctrina permita la anulación de un acto administrativo.

El conflicto suscitado en esta sentencia tiene especial interés porque cuestiona la procedencia de exigir el pago de las liquidaciones de TPO no prescritas a los empresarios a los que no se les había exigido anteriormente por considerar que las operaciones realizadas (compra de oro a particulares) no estaban gravadas por este impuesto.

El contribuyente consiguió en primera instancia la anulación de las liquidaciones practicadas porque, según el TSJ, “*la situación que así se pone de relieve es la de un cambio de criterio de la Administración Tributaria que, sin la menor advertencia previa, -que por definición no viene dada tampoco por la entrada en vigor de disposiciones o normas jurídicas sobre las que se puedan proyectar criterios de irretroactividad-, conlleva la exigencia de un tributo respecto de tres ejercicios vencidos como los de 2011, 2012 y 2013. (…) En este caso, ese mismo alcance de contravención de toda seguridad jurídico-tributaria, -rechazándose por ello toda liquidación de operaciones anteriores a las fechas en que la Administración requirió por primera vez, (julio de 2014), la autodeclaración del tributo-, debe predicarse de la irrupción retroactiva de un criterio administrativo inédito e imprevisible, con la consecuencia singularizada, y no normativa, de la anulación de tales actuaciones*”.

Pero la Administración recurrió en casación esa sentencia y el TS estimó el recurso interpuesto, considerando que en el caso concreto no existían signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de no gravar esas operaciones.

Además, según la sentencia comentada, “*el hecho de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imponibles procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración*”.

Finalmente, como el TS tiene planteada una cuestión prejudicial ante el TJUE para determinar si el gravamen por TPO de las compraventas de oro realizadas por empresarios es contraria a la Directiva 2006/112/CE, el Fallo ordena retrotraer actuaciones y emplaza al TSJ a esperar el resultado de la cuestión prejudicial planteada, dada la incidencia que puede tener en la solución final del caso.

LA EXENCIÓN DEL IVA A LOS SERVICIOS POSTALES UNIVERSALES AFECTA A CORREOS Y TAMBIÉN A OTROS OPERADORES QUE SEAN TITULARES DE AUTORIZACIONES SINGULARES

Diego Marín-Barnuevo y Javier Tello • Of Counsel y Socio

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 2714/2017)

El artículo 20.Uno.1º de la Ley del IVA reconoce la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal, siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Por otro lado, la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, primero, y la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal, después, han establecido el régimen jurídico de los servicios postales en los últimos años.

En ese contexto jurídico, una entidad financiera solicitó la devolución de las cuotas de IVA satisfechas por cuotas repercutidas por Correos y por otros dos operadores que realizaban servicios de mensajería. La Administración admitió la devolución de las cuotas repercutidas por Correos, pero no las repercutidas por otras entidades. Según el TEAC, esa decisión se justificaba porque «la exención de los servicios postales de aplica únicamente a los operadores, públicos o privados, que se comprometan a prestar en un Estado miembro el servicio postal universal», sin que alcance a los servicios ni a las entregas de bienes accesorias a los mismos, «cuyas condiciones se negociaron individualmente», ni a aquellos «que no integran el servicio postal universal».

La Audiencia Nacional mantuvo la conclusión y fundamentación de las resoluciones anteriores.

Sin embargo, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto porque quienes prestan servicios del servicio postal universal (“**SPU**”) no reservados al operador designado lo hacen sometidos a un régimen jurídico especial (la autorización singular) que incluye obligaciones específicas. Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.1º LIVA (interpretado a la luz de la jurisprudencia del TJUE), los titulares de autorizaciones administrativas singulares que prestan servicios del SPU tienen, por esas prestaciones (y por las entregas de bienes accesorias), derecho a la exención del IVA. Además, destaca que la situación jurídica del operador designado y la de los titulares de autorizaciones singulares es la misma: ambos prestan servicios del SPU sometidos a obligaciones específicas, por lo que no tendría sentido aplicarles un régimen tributario distinto.

La sentencia analizada finaliza señalando que en caso de entender que el artículo 20.Uno.1º LIVA no establece una exención tan amplia, “*en aplicación de los principios de primacía y efecto directo del Derecho de la Unión, deberíamos desplazarlo y aplicar directamente para la decisión del litigio la norma armonizadora, que, según ha sido interpretada por el TJUE, reconoce de manera incondicional y precisa un derecho a los sujetos pasivos del IVA*”.

LOS BENEFICIOS FISCALES REFERIDOS A VPO EXIGEN EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA ESTATAL (Y NO DE LA AUTONÓMICA) SOBRE DICHA CALIFICACIÓN

Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 341/2017)

El artículo 45.1.B.12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, establece diversas exenciones en el ITP y AJD relacionadas con hechos y negocios referidos a viviendas de protección oficial (VPO). Como las Comunidades Autónomas tienen competencias para regular en esta materia y se producen divergencias en el régimen jurídico estatal y autonómico, es razonable cuestionar si dichos beneficios fiscales exigen el cumplimiento del régimen legal establecido por el Estado por la Comunidad Autónoma en la que se encuentra el inmueble.

Este dilema motivó el recurso de casación interpuesto por la Administración contra la STSJ de Madrid de 21 de octubre de 2016, en la que se anuló la liquidación administrativa con el siguiente argumento: *"puesto que la exención remite a las disposiciones de las VPO sobre superficie, precio e ingresos, esta remisión tiene por objeto las normas estatales que regulan estas viviendas, no las que puedan haber dictado las Comunidades Autónomas en desarrollo de sus competencias en materia de vivienda"*.

El Tribunal Supremo, en la sentencia comentada, confirma el sentido del Fallo recurrido y afirma que la aplicación de esos beneficios fiscales debe realizarse tomando en consideración los parámetros recogidos en las normas estatales (superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes) para la aplicación de la exención analizada.

LOS RENDIMIENTOS DE UNA PENSIÓN DE JUBILACIÓN SE IMPUTAN AL EJERCICIO EN QUE FUERAN EXIGIBLES POR EL PERCEPTOR, AUNQUE SU RECONOCIMIENTO SEA POSTERIOR

Diego Marín-Barnuevo e Ignacio Pascual • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 1180/2017)

La imputación temporal de ingresos y gastos en el IRPF se regula en el artículo 14 LIRPF, en donde se establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputarán "al ejercicio en que fueran exigibles por su perceptor".

En el caso enjuiciado, la discrepancia surgía por la interpretación que debe darse a la expresión "exigibles por su perceptor", porque la pensión fue solicitada en 2005 y reconocida en 2007 (con abono de las cantidades correspondientes a 2005 y 2006). Por tanto, era posible interpretar que la pensión resultaba exigible en el momento de la jubilación (2005) o, también, en el momento de su reconocimiento administrativo (2007).

El TSJ de Madrid consideró aplicable la regla especial contenida en el artículo 14.2.b) LIRPF, según la cual, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueran exigibles, "se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno". Pero el contribuyente entendía que la exigibilidad tuvo lugar en el año 2007, en que se dictó resolución reconociendo su derecho a percibir la pensión vitalicia.

En ese conflicto, el Tribunal Supremo resolvió el recurso de casación ratificando la sentencia de instancia, al considerar que "*es evidente que cuando la primera de aquellas reglas afirma que los rendimientos se imputarán al período "en que sean exigibles por su perceptor" solo puede referirse al momento en el que el acreedor de la renta puede reclamar su cumplimiento por no estar la obligación (de la que el ingreso deriva) sujeta a condición, término o modo*". Consecuentemente, la percepción en un momento posterior a su exigibilidad determina el deber del contribuyente de presentar autoliquidaciones complementarias por los ejercicios en los que se devengaron las percepciones recibidas.

LA VINCULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN CON LA DEL AÑO PRECEDENTE, QUE YA MOTIVÓ UNA SENTENCIA FIRME DEL TS, IMPIDE RESOLVER DE FORMA DISTINTA A LO ESTABLECIDO EN LA PRIMERA SENTENCIA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 299/2016)

Esta sentencia plantea algunas cuestiones interesantes relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades y, también, otras especialmente interesantes relacionadas con el propio proceso del recurso de casación.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, la cuestión que presentaba interés casacional era determinar si las sucursales en España de entidades no residentes son sujetos pasivos con personalidad jurídica propia e independiente de la sociedad matriz a la que se hallan subordinadas, pudiendo adquirir valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español y, en consecuencia, practicar, previa valoración del cumplimiento de los requisitos exigidos para ello, la amortización del fondo de comercio financiero que, en su caso, se genere en tal operación.

Pero esa cuestión ya había sido resuelta por el Tribunal Supremo, respecto al mismo contribuyente y el mismo supuesto de hecho, en la STS de 26 de octubre de 2016 (rec.núm 3090/2015), en la que se consideró que el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por un sujeto ha de ser el que corresponda de acuerdo con las normas tributarias que lo regulan y sólo supletoriamente se puede acudir a lo señalado en otros ordenamientos jurídicos, por lo que *"la norma introducida en el apartado 5 del artículo 12 tiene una aplicación preferente, sin que exista otro impedimento o traba en la Ley del impuesto que impida o restrinja su aplicación"*.

El motivo por el que el Tribunal Supremo conoce en dos procesos distintos una misma controversia es fácil de explicar: en el primero de ellos, que motivó la STS de 2016, se impugnaba la actuación administrativa que negaba el derecho a la amortización del fondo de comercio del ejercicio 2008; en el segundo de ellos, que motiva la presente sentencia, se impugnaba la actuación administrativa que negaba la compensación de BINs del ejercicio 2008 en la liquidación del ejercicio 2009.

Y aquí surgen las cuestiones procesales especialmente relevantes, porque la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea que había legitimado la amortización del Fondo de Comercio prevista en la normativa española fue casada por otra Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 21 de diciembre de 2016. Por tanto, la STS de 26 de octubre de 2016 fue dictada con base en una jurisprudencia comunitaria (referida a los asuntos Autogrill España/Comisión, y Banco Santander y Santusa/Comisión) anulada dos meses después, disponiendo devolver ambos asuntos al Tribunal General de la Unión Europea para un nuevo fallo que todavía no ha sido publicado.

Por tanto, en el momento en que se dicta la sentencia ahora comentada, no está claro que el derecho de amortizar el fondo de comercio sea compatible con la normativa de la Unión Europea. Sin embargo, esta compleja situación procesal es salvada mediante la constatación de que en este asunto no se dilucida realmente lo que afirmaba el Auto de admisión (la procedencia de amortizar el fondo de comercio por una sucursal), sino la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2009. Y como dicha rectificación tenía su fundamento en la actuación de la Administración que negaba su aplicación, efectivamente resuelta por STS de 26 de octubre de 2016, resultaría improcedente revisar esa decisión que tiene la consideración de cosa juzgada.

Ello implica que esta sentencia no resuelva las cuestiones por las que fue admitido el recurso. Lo cual es justificado con el siguiente argumento: *"Reconocido pues, por sentencia firme, el derecho subjetivo respecto a 2008, no cabe otra posible respuesta, en este asunto, que trasladar sus efectos a 2009, ejercicio en que se hacía efectivo tal derecho a través del mecanismo de la compensación, pues lo contrario significaría despojar, injustificadamente, al recurrente, de tal derecho. En conclusión, se ha producido en el presente caso, debido a las singularidades y circunstancias de las que hemos dado cuenta, una cierta confrontación entre la cosa juzgada material, presente en nuestra la sentencia de 26 de octubre de 2016 , que impide reexaminar el asunto, y los términos del auto de admisión, que devienen de improcedente análisis en lo relativo a 2008 -porque ya hay sentencia firme, generadora de cosa juzgada, que hace imposible que volvamos a analizar si concurrían o no razones subjetivas y objetivas para la amortización del fondo de comercio financiero- y también es inidóneo para examinar la deuda tributaria del ejercicio 2009, porque ninguna de las cuestiones de interés casacional expresadas en el citado auto se refieren al contenido de la liquidación de 2009 -limitada a excluir la compensación de la base generada en 2008- y, además, porque el carácter positivo o prejudicial de la cosa juzgada despliega también sus efectos en lo que se refiere al ejercicio 2009"*.

LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL IBI PARA LOS CENTROS EDUCATIVOS NO ES DE APLICACIÓN A LOS HOSPITALES, AUNQUE TAMBIÉN REALICEN ACTIVIDADES EDUCATIVAS

Diego Marín-Barnuevo y Ekaitz Cascante • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 1689/2017)

La Ley de Haciendas Locales establece algunos beneficios fiscales aplicables en los distintos impuestos locales y, en relación con el IBI, el artículo 62.1 TRLRHL recoge varios supuestos de exención automática, entre los que se incluyen los inmuebles *"que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional"*.

En el supuesto enjuiciado, la Comunidad Autónoma insistía en la aplicación de una exención que le había sido negada por el Ayuntamiento, el Juzgado y el TSJ. Pese a ello, interpuso recurso de casación en el que el Tribunal Supremo debía determinar si la exención del artículo 62.1.a) TRLHL a favor de bienes inmuebles directamente afectos a servicios educativos se aplica a un hospital universitario en el que, por imperativo legal, se imparte, también y simultáneamente a los servicios hospitalarios, los de enseñanza en cumplimiento de diversos conciertos celebrados con una Universidad".

La respuesta fue claramente negativa, porque la circunstancia de prestarse servicios educativos en tales centros no implica una "afectación directa" a dicha función en los términos exigidos por el precepto que se interpreta. Además, sería ilógico interpretar que el artículo 62.1.a) del TRLRHL esté pensando en hospitales o en centros sanitarios cuando dichos inmuebles son objeto de un tratamiento específico en el art. 62.3 TRLRHL, en donde se permite la posibilidad de que los Ayuntamientos reconozcan su exención.

LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL IBI PARA LOS INMUEBLES DESTINADOS A LA ENSEÑANZA EXIGE QUE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE RECAIGA SOBRE EL CENTRO DOCENTE

Diego Marín-Barnuevo y Carolina Oliver • Of Counsel y Abogada

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2018 (recurso de casación núm. 235/2016)

La Ley de Haciendas Locales establece algunos beneficios fiscales aplicables en los distintos impuestos locales y, en relación con el IBI, el artículo 62.2 TRLRHL recoge varios supuestos de exención rogada, entre los que se incluye *"los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada"*.

Como se advierte del precepto transcrito, la norma no especifica si es o no necesario que el centro docente sea propietario del inmueble gravado por el IBI, por lo que se planteó el recurso de casación ante el Tribunal Supremo para que determinara "*si la exención reconocida en el IBI a favor de los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo exige que los sujetos pasivos del impuesto sean titulares de tales centros docentes*".

Y, según el Tribunal Supremo, dado que la exención se proyecta sobre el titular del inmueble y no sobre quien realiza actividades docentes sobre el mismo, la aplicación de la exención exige que el centro educativo sea titular del inmueble. De este modo, se mantiene el criterio interpretativo sostenido en la STS de sentencia de 23 de diciembre de 2002 y resultan de aplicación los mismos fundamentos jurídicos contenidos en la misma.

ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (PLUSVALÍA MUNICIPAL)

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo • Socio y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 6226/2017)

Esta sentencia es la primera que resuelve uno de los múltiples recursos de casación admitidos a trámite como consecuencia de las dudas suscitadas en la interpretación del Fallo de la STC 59/2017, que declaraba los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL inconstitucionales y nulos, *"pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor"*.

La sentencia rechaza las llamadas tesis maximalistas que entendían que los preceptos declarados inconstitucionales habían sido expulsados ex origine del ordenamiento jurídico y, por tanto, procedía anular todas las liquidaciones del IIVTNU impugnadas. Según el Tribunal Supremo, la declaración de inconstitucionalidad es parcial en lo que se refiere al artículo 107 y total en lo que se refiere al artículo 110 TRLRHL.

Ello significa, básicamente, que los efectos de la inconstitucionalidad quedan limitados a los supuestos en que el contribuyente acredita la inexistencia de incremento de valor. Y, a tal efecto, añade la sentencia que deberá ser el contribuyente quien aporte las pruebas orientadas a demostrar que el valor del suelo en el momento de la transmisión era inferior al del momento de su adquisición.

El escenario, pues, sigue caracterizado por la incertidumbre, porque la falta de regulación legal determina que cada ayuntamiento deba establecer un criterio propio para apreciar la inexistencia de incremento de valor del suelo. Asimismo, deberá aprobar por Ordenanza el procedimiento a seguir en estos casos, porque el TRLHL no prevé en la actualidad la posibilidad de desarrollar la actividad probatoria que sí admite la STS de 9 de julio comentada.

Junto a ello cabe señalar la existencia de pronunciamientos aislados en los que se desconsidera la doctrina sentada por el Tribunal Supremo por considerar que la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional supuso la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas afectadas y, por tanto, no puede someterse a gravamen ninguna transmisión de bienes inmuebles. En este sentido se pronunció el Juzgado nº 9 de Madrid en la sentencia de 19 de julio de 2018, rec. núm. 291/2017, aunque parece oportuno destacar que esa afirmación se realiza en un *obiter dicta* que no resulta relevante para el Fallo, puesto que en el supuesto enjuiciado se había acreditado la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos.

LA ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN DICTADA EN UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS, POR TRATARSE DE UN PROCEDIMIENTO INADECUADO, ES UN SUPUESTO DE NULIDAD DE PLENO

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo • Socio y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 696/2017)

La identificación de los supuestos de nulidad y anulabilidad es transcendental para la determinación del régimen jurídico aplicable. Es cierto que resulta especialmente difícil y los propios tribunales de justicia alcanzan conclusiones distintas respecto a un mismo tipo de problemas, como constató el recurrente al citar otras sentencias del mismo TSJ que defendían una conclusión distinta.

La cuestión principal tratada en esta sentencia consistía en determinar si la utilización improcedente de un procedimiento de verificación de datos constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho o solo de anulabilidad. Y, según el Tribunal Supremo, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Considera la sentencia que dada la complejidad del asunto (establecer cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y constatar que a la fecha de transmisión de los terrenos se tenía esa condición) resultaba manifiestamente improcedente utilizar este procedimiento de gestión, establecido esencialmente para la comprobación de aspectos formales. Por tanto, la utilización de este procedimiento *"para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe... constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho"*.

Consecuentemente, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento de verificación de datos no tuvieron eficacia interruptiva del plazo de prescripción. Por ello, la tramitación ulterior de un procedimiento de comprobación limitada tuvo lugar –en el caso enjuiciado– cuando ya había prescrito el derecho a liquidar de la Administración Tributaria.

Además de esta relevante conclusión, añade la sentencia en su fundamentación otra importante idea en relación con la prescripción: que *"una interpretación conjunta de los artículos 68 en relación con el 104.5 Y 150.5 de la Ley 58/2003 niegan la eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda, a los recursos y reclamaciones deducidos por los interesados en virtud de los que se declare la caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos"*.

TRIBUTACIÓN EN IRPF DE LOS BITCOINS

Alejandra Flores y Raquel Cuesta • Abogadas

Consulta de la DGT V1604-18, de 11 de junio de 2018.

Se plantea la cuestión de la tributación en IRPF de las monedas virtuales "bitcoins" o, más en concreto, la forma del cálculo de la ganancia y pérdida patrimonial cuando las monedas han sido adquiridas en diferentes casas de cambio –cada una cobra una comisión– y en fechas diferentes.

De acuerdo con el criterio de la DGT, a falta de mención expresa en la LIRPF sobre este tipo de monedas virtuales, habrá que atender a lo dispuesto en los artículos 33 a 35 de la citada Ley respecto de adquisiciones y transmisiones a título de oneroso. Por tanto, los gastos de las comisiones que cobran las diferentes casas de cambio por la adquisición y venta de "bitcoins" , en la medida en que se origen por la realización de dichas actividades, se computarán para el cálculo la ganancia o la pérdida patrimonial.

Asimismo, en el supuesto de ventas parciales, los "bitcoins" son considerados como bienes homogéneos –todos los "bitcoins" son iguales y tienen la misma naturaleza, por lo que es posible su fraccionamiento–. Cuando existen valores homogéneos, tal y como puede ser el caso de fondos propios de sociedades o instituciones de inversión colectiva, la LIRPF ha establecido que se transmite lo adquirido en primer lugar (método FIFO). Por tanto, siguiendo este criterio, para el cálculo de la ganancia y pérdida patrimonial de "bitcoins" adquiridos por distinto precio habrá que tener en cuenta que los adquiridos en primer lugar son los primeros en ser transmitidos, sin que el hecho de que hayan sido adquiridos por diferentes casas de cambio altere dicha homogeneidad.

LA ESCRITURA QUE DOCUMENTE UNA NUEVA TASACIÓN A EFECTOS HIPOTECARIOS NO ESTÁ SUJETA A AJD: CAMBIO DE CRITERIO DE LA DGT

Victoria von Richetti y Alejandra Flores • Abogadas

Consulta de la DGT V1914-18, de 29 de junio

Tras diversos pronunciamientos del TEAC (el más reciente en su resolución de 10 de octubre de 2017, RG 6634/2014), la DGT ha cambiado el criterio establecido hasta ahora en lo que respecta a la tributación por AJD en los supuestos en que se produce la modificación del tipo de interés y ello exige una nueva tasación de la hipoteca.

Aunque la modificación del tipo de interés no plantea ningún interrogante, existían pronunciamientos contradictorios entre la DGT y el TEAC sobre la sujeción o no a AJD en la tasación de estas hipotecas.

Mientras que la DGT afirmaba que la modificación del valor de tasación cumplía todas y cada una de las convenciones exigidas en el artículo 31.2 de la Ley del ITP-AJD para estar sometida a imposición, el TEAC defiende que no toda mención de una cifra o valor en el documento implica necesariamente que este adquiera la condición de valuable a efectos del AJD y que esta condición solo concurrirá cuando la referencia del valor incluido en el documento tenga relación directa con los efectos jurídicos que produzca el acto o negocio documentado, circunstancia que no ocurre en estos casos.

Ese criterio del TEAC ha forzado el cambio de criterio de la DGT, que ha asumido en esta resolución sostiene que la tasación a efectos de subasta no produce efecto jurídico alguno en la hipoteca inscrita, sino que se trata de un mero requisito procesal. Al no cumplirse con todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 de la Ley del ITP-AJD (por no tener contenido valuable), la escritura que documente una nueva tasación de hipoteca no estará sujeta al AJD.

Así pues, a partir de este cambio de criterio se abre la vía para que los contribuyentes que hubieran tributado por este concepto en los últimos cuatro años soliciten la rectificación de la autoliquidación y la devolución de los ingresos indebidos.

DEDUCIBILIDAD DE GASTOS Y PATRIMONIALIDAD EMPRESARIAL EN EL IS EN EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE VIVIENDAS ACTUANDO CON ARRENDAMIENTOS CON OPCIÓN DE COMPRA

Victoria von Richetti y Víctor Tenorio • Abogados

Consulta de la DGT V1928-18, de 29 de junio

La entidad consultante manifiesta que se dedica a la promoción inmobiliaria para la venta de una edificación destinada principalmente a viviendas. Por las circunstancias del mercado inmobiliario y ante la imposibilidad de realizar ventas, la consultante ha optado por ofrecer algunas viviendas a través de contratos de arrendamiento con opción de compra, manteniendo en todo momento la intención de venta.

La consultante hace referencia a que no tiene ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa dedicada al arrendamiento de viviendas y a que, desde un punto de vista contable, va a reclasificar los inmuebles arrendados en expectativa de alquiler con opción de compra, de existencias a inversiones inmobiliarias, al tener la calificación de arrendamientos operativos.

Con estos antecedentes, se plantean diversas cuestiones relacionadas con:

(i) La deducibilidad (total o parcial) en el IS de los gastos asociados al mantenimiento de la edificación en relación con los inmuebles en expectativa de venta, así como con los inmuebles arrendados (total o parcialmente) durante el ejercicio fiscal; y

(ii) Su consideración como entidad patrimonial a efectos del IS en aquel supuesto en el que más de la mitad de su activo esté constituido por inmuebles arrendados con opción de compra.

La DGT, en su contestación, parte de la base de que, desde un punto de vista contable, los inmuebles destinados a la venta tendrán la condición de existencias, y los inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra se califican como de arrendamiento operativo, por lo que tienen la consideración de inversiones inmobiliarias.

Sobre la base de esta calificación contable, la DGT entiende que:

(i) Los gastos del ejercicio incurridos en el desarrollo de su actividad en relación con cualesquiera inmuebles (tanto los destinados a la venta como los destinados al arrendamiento) son fiscalmente deducibles en su totalidad, con independencia de que existan periodos de tiempo que los inmuebles no estén efectivamente arrendados o estén en simple expectativa de venta; y que

(ii) El gasto contable por amortización de los inmuebles calificados como inversiones inmobiliarias serían fiscalmente deducibles, aunque existan estos periodos de tiempo en expectativa de arrendamiento, cumpliendo las limitaciones y porcentajes marcados por la Ley del IS.

Téngase en cuenta que la calificación contable de esta tipología de activos tiene una gran relevancia a efectos fiscales, por cuanto los activos calificados como existencias no se amortizan -ni contable ni fiscalmente- mientras que los activos calificados como inversiones inmobiliarias son amortizables desde un punto de vista contable y fiscal. Por contra, la deducibilidad de los deterioros por pérdida de valor asociados a unos u otros activos es igualmente divergente: mientras que los deterioros de inmovilizado no son fiscalmente deducibles, los deterioros por existencias sí son deducibles cumpliendo determinados requisitos.

En relación con la patrimonialidad (o no) de la consultante, la DGT entiende que, en este caso concreto, los inmuebles arrendados con opción de compra deben considerarse no afectos a una actividad económica a los efectos de determinar si tiene la consideración de entidad patrimonial -de acuerdo con el artículo 5 de la LIS- al carecer el contribuyente de una persona empleada a jornada completa, requisito necesario para cumplir con la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Parece que la DGT llega a tal conclusión sobre la base de que, de acuerdo con la reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias, es posible deducir que la finalidad empresarial no es exclusivamente la compra y venta de inmuebles en el corto plazo (para la cual no es necesario tener un empleado a jornada completa), sino la obtención de ingresos por arrendamiento.

Entendemos que la conclusión a la que llega la DGT hubiera sido distinta si los activos arrendados se hubieran mantenido en el activo circulante de la empresa como existencias (ya que la finalidad que subyace de estos activos, es la venta del producto obtenido, pero no su arrendamiento posterior como medio de obtención de rentas). Asimismo, como ya ha manifestado el Tribunal Supremo (SSTS de fecha 18 de diciembre de 2008 y de 18 de julio de 2014) entendemos que la calificación contable puede indicar la función que cumplen los activos en relación con su participación en el proceso productivo a los efectos de determinar las actividades económicas realizadas, pero no es determinante a los efectos de considerar la actividad realmente desarrollada por las promotoras de viviendas, ya que estas entidades suelen utilizar esta estructura de arrendamientos como medio para obtener ciertas rentabilidades hasta que colocan en el mercado sus activos, manteniendo en la mayoría de los casos la finalidad de venta de estos activos.

Por último, cabe mencionar que la consultante no plantea ninguna cuestión relacionada con la problemática asociada al IVA para las entidades promotoras de viviendas que arriendan con opción de compra, a pesar de que los efectos tributarios más relevantes para estas entidades se encuentran precisamente en este impuesto (e.g. posibles autoconsumos, consideración de los inmuebles como bienes de inversión, calificación de las futuras transmisiones como de primera o segunda entrega de edificaciones -con el importante impacto en la prorrata del IVA que esta consideración puede suponer en el ejercicio de su venta-, etc.).

Coordinadores de la Newsletter
—
Clara Jiménez
Socia
cjimenez@perezllorca.com
T: +34 91 423 20 89

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

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

Castellana 50
28046 · Madrid
—
Diagonal 640, 8ºA
08017 · Barcelona
—
24 Monument Street, 8th floor
EC3R 8AJ · London
—
375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

www.perezllorca.com