



10 / 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 Responsables tributarios: ¿sabes cuáles son sus nuevos derechos?**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Jurisprudencia del TS

- 6 La prestación pública por maternidad está exenta del IRPF**
Daniel Olábarri y Alejandra Flores
- 9 Es contrario al Derecho comunitario el régimen de consolidación fiscal del TRLIS que no permitía la consolidación horizontal, por ser la entidad dominante no residente en territorio español**
Víctor Tenorio y Raquel Cuesta
- 10 Los tribunales deben valorar las pruebas presentadas por los contribuyentes, aunque no hubieran sido aportadas en el procedimiento de gestión**
Diego Marín-Barnuevo y Daniel Olábarri
- 11 La aplicación de beneficios fiscales en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos exige acreditar el destino de la mercancía**
Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti
- 12 La divergencia en la norma foral reguladora de la responsabilidad tributaria no es contraria a Derecho**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo
- 13 El servicio de interruptibilidad, prestado por los grandes consumidores de energía eléctrica, es una prestación del consumidor cuya retribución está dissociada de su factura de consumo de energía**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Doctrina

- 14 Publicado el primer criterio administrativo sobre conflicto en la aplicación de la norma cuya realización podría dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 206 bis de la LGT: Gastos financieros por endeudamiento intragrupo [14.1.h) TRLIS]**
José Suárez y Víctor Tenorio

- 16** El arrendamiento de inmuebles no determina la existencia de establecimiento permanente en España
Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova
- 18** Limitación a la compensación de BINs por transmisión de entidades patrimoniales con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS
Yi Zhou y Arturo Parellada
- 19** Posibilidad de aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS sobre las rentas derivadas de la transmisión de un vehículo de nueva constitución creado para transmitir un negocio a terceros
Ignacio Pascual y Víctor Tenorio
- 20** El TEAC asume el criterio del TS al entender que el método de estimación por referencia a valores catastrales no es idóneo para la valoración de bienes inmuebles
Roger Morera y Cristina Adell
- 21** Otras noticias de interés
- 22** Publicaciones del equipo

RESPONSABLES TRIBUTARIOS: ¿SABES CUÁLES SON SUS NUEVOS DERECHOS?

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

En el ámbito tributario existe un tipo de deudor, denominado responsable, que se caracteriza por quedar obligado al pago de las deudas tributarias de un tercero.

La posición jurídica del responsable está regulada en la Ley General Tributaria, pero algunos aspectos de la misma no están expresamente reconocidos en la ley. Por ello, resultan de especial interés las últimas sentencias del Tribunal Supremo dictadas en el nuevo recurso de casación, en las que ha venido a reconocer al responsable una serie de derechos que le eran negados por la Administración.

En primer lugar, se le ha reconocido el derecho a impugnar la deuda exigida al deudor principal, aunque la responsabilidad se le exigiera por su condición de administrador de la sociedad incumplidora. La conclusión no era tan previsible como puede parecer ahora porque el responsable-administrador pudo impugnar las deudas en representación de la sociedad que administra y, por tanto, reconocer el derecho a impugnarlas a título personal podría ser considerado como una reiteración innecesaria de una actuación procesal no amparada por el derecho a la tutela judicial efectiva.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha entendido que la derivación de responsabilidad es un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a la determinación de la deuda y, por tanto, con independencia de que hubiera podido o no impugnar en nombre de la sociedad las liquidaciones iniciales, resulta improcedente limitar los derechos de impugnación de este responsable (SSTS de 13 de marzo y de 1 de mayo de 2018).

En segundo lugar, ha considerado que el responsable puede impugnar la deuda y las sanciones inicialmente exigidas al deudor principal incluso en los supuestos en que dicha deuda ya hubiera devenido firme para ese deudor principal. Además, en correspondencia con ese derecho, reconoce el deber de la Administración de mostrar al responsable los expedientes de los que derivan, mediata o inmediateamente, las liquidaciones y sanciones giradas al deudor principal (STS de 3 de abril de 2018).

Y, en tercer lugar, ha admitido la existencia de un derecho del responsable a promover la tasación pericial contradictoria para rebatir las valoraciones contenidas en la liquidación exigida al deudor principal. El fundamento de esta decisión es que el responsable debe tener los mismos medios de impugnación que la ley reconoce al 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 (STS de 22 de mayo de 2018).

Como se desprende de lo expuesto, la posición jurídica del responsable tributario se ha visto fortalecida por los nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo anteriormente citados que, una vez más, revelan la importancia del nuevo recurso de casación en la conformación del ordenamiento jurídico y en la defensa de los contribuyentes.

(Artículo originariamente publicado en finanzas.com el 18 de julio de 2018)

LA PRESTACIÓN PÚBLICA POR MATERNIDAD ESTÁ EXENTA DEL IRPF

Daniel Olábarri y Alejandra Flores • Abogados

Sentencia del TS de 3 de octubre de 2018 (Rec. núm. 4483/2017)¹²

La prestación de maternidad satisfecha por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (“INSS”) ha sido objeto de diversas interpretaciones en cuanto a su posible exención del IRPF. Así, se ha calificado como rendimiento de trabajo sujeto y no exento por la Administración tributaria y por algunos órganos jurisdiccionales mientras que, por otros órganos, se ha considerado una renta exenta. Finalmente, el Tribunal Supremo (“TS”) ha establecido doctrina y la ha declarado exenta de gravamen.

Esta contradicción nace de las diferentes interpretaciones que se le han dado al apartado h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, artículo que enumera las rentas que se encuentran exentas de tributación. De la lectura del citado precepto se deduce la exención de, entre otras, las siguientes rentas:

- Las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.
- Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Como se puede observar, dicho artículo no cita expresamente la exención de las rentas derivadas de las prestaciones públicas por maternidad percibidas del INSS, cuestión que ha originado la discrepancia de criterios.

Ahora bien, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (“Ley 62/2003”), que introdujo el apartado h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, señalaba en su exposición de motivos que la reforma establecía “la exención [del IRPF] de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo”. Por tanto, este elemento interpretativo podría conducirnos a pensar que la intención del legislador podría haber sido eximir, de forma general, las prestaciones vinculadas al nacimiento, y entre ellas la de maternidad.

En contra de la aplicación de la exención se encontraba el TEAC quien, a través de la resolución dictada en unificación de criterio el 2 de marzo de 2017, sostenía que la prestación por maternidad abonada por el INSS se encontraba sujeta y no exenta del IRPF.

Para defender su postura el TEAC argumentaba que la intención del legislador, al establecer las rentas exentas, habría sido distinguir expresamente entre los distintos pagadores de las prestaciones, de forma que la no inclusión expresa de la prestación por maternidad abonada por el INSS implicaría que la misma debería quedar sometida al IRPF de manera efectiva. Es decir, no se puede considerar exenta del IRPF esta prestación, toda vez que no cabe realizar una interpretación extensiva en el citado artículo. EL TEAC reforzaba su interpretación con la propia finalidad de la prestación por maternidad: sustituir la retribución normal que la contribuyente percibiría por su trabajo de no haber causado baja por maternidad. Entiende así que, si la retribución ordinaria derivada del desempeño de su prestación de servicios laborales no está exenta de tributación en IRPF, tampoco debería estarlo la sustitución de dicha retribución. Dicha tesis es asimismo apoyada por el Abogado del Estado en el recurso de casación que ha dado lugar a la sentencia comentada.

En la misma línea, el TSJ de Andalucía, en su sentencia de 27 de octubre de 2016, y el TSJ de Castilla y León, en su sentencia de 15 de octubre de 2012, habían aplicado el mismo criterio establecido por el TEAC sobre la base de un razonamiento análogo.

En este mismo sentido se había pronunciado también la AEAT en la nota publicada su página web “Nota de la AEAT sobre el tratamiento de las prestaciones públicas de maternidad satisfechas por la Seguridad Social”, cuya publicación se consideró oportuna ante el creciente número de escritos presentados por los contribuyentes en los

que se solicitaba la rectificación de sus declaraciones del IRPF. La AEAT consideraba en dicha nota que la Ley del IRPF determina una clara diferenciación entre las prestaciones públicas, otorgando la exención, en el caso de las de maternidad, exclusivamente a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales. Por tanto, el criterio de la AEAT también era que los importes percibidos en forma de prestación por maternidad satisfechos por el INSS debían calificarse como rendimientos del trabajo sin derecho a la exención.

Por último, la DGT en su consulta vinculante V0954-17, de 18 de abril de 2017, también consideraba las prestaciones por maternidad como no exentas del IRPF basándose en la resolución del TEAC de 2 de marzo de 2017 anteriormente analizada.

Por el contrario, a favor de la exención se pronunció el TSJ de Madrid en varias sentencias entre las que destacan las dictadas con fecha 6 de julio de 2016 y 29 de junio de 2017, siendo esta última la que ha dado lugar a la STS objeto de comentario. En estas sentencias la Sala arguye que el controvertido artículo 7.h) de la Ley del IRPF reconoce este beneficio tributario con carácter general, ya que expresamente señala que se encuentran exentas las prestaciones por nacimiento, parto o adopción, sin distinguir el elemento subjetivo, esto es, el pagador de las prestaciones. Sostiene que dicha consideración es plenamente acorde con el principio de igualdad recogido por el artículo 14 de la Constitución Española. Continúa razonando la Sala que la referencia a la figura del pagador solo se realiza a los efectos de adicionar las rentas percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales, pero no para limitar la exención únicamente a esas rentas.

Pues bien, tras haberse planteado ante el Alto Tribunal un recurso de casación sobre la base de la contradicción existente, concretamente entre las sentencias del TSJ de Madrid de 29 de junio de 2017 y del TSJ de Andalucía de 27 de octubre de 2016, el TS ha concluido que las prestaciones por maternidad abonadas por el INSS están exentas del IRPF. El TS basa su argumentación en tres pilares:

- La interpretación de la exposición de motivos de la Ley 62/2003 no deja lugar a dudas de que se refiere a todas las prestaciones de maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban. En palabras del Alto Tribunal:

“Del texto contenido en la referida Exposición de Motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h de la ley del IRPF trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales”.

- La interpretación gramatical de la norma. Así cuando el párrafo cuarto del artículo 7.h) de la Ley del IRPF comienza con la palabra “también” estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales tras haber declarado exentas en el párrafo anterior las demás prestaciones por nacimiento parto o adopción, hijos a cargo y orfandad, parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que se encuentran las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las comunidades autónomas o entidades locales, pues en otro caso el término “también” carecería de todo sentido.
- La interpretación sistemática del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en la medida en que la prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento. Sobre esta base se concluye que la maternidad debe ser considerada como una situación protegida y tratada de forma análoga a las otras situaciones recogidas de forma expresa en la exención.

Se zanja, por tanto, la polémica surgida en torno a la exención del IRPF por la prestación por maternidad abonada

por el INSS abriendo la puerta a que todos aquellos contribuyentes afectados puedan solicitar la rectificación de su autoliquidación del IRPF de ejercicios no prescritos (salvo casos excepcionales, 2014 en adelante). Es posible que, dada la magnitud de las devoluciones a realizar y el número de contribuyentes afectados, la AEAT ponga en marcha un procedimiento específico para la recuperación de estos importes.

No obstante, ni la STS comentada ahora ni las sentencias del TSJ de Madrid se pronuncian sobre la posible exención del IRPF de la prestación por paternidad del INSS. En principio, el encaje en el artículo 7.h) de la Ley del IRPF se antoja complicado, ahora bien, no debe perderse de vista que la prestación por paternidad también se origina como consecuencia del nacimiento o adopción.

En todo caso, habrá que prestar atención a la evolución de la doctrina jurisdiccional en relación con esta prestación.

ES CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL DEL TRLIS QUE NO PERMITÍA LA CONSOLIDACIÓN HORIZONTAL, POR SER LA ENTIDAD DOMINANTE NO RESIDENTE EN TERRITORIO ESPAÑOL

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta • Abogados

Sentencia del TS de 11 de junio de 2018 (Rec. núm. 427/2017) ²

En esta esperada sentencia, el TS se pronuncia sobre la adecuación (o no) al Derecho comunitario de la normativa española en materia de consolidación fiscal vigente hasta el ejercicio 2014, y en concreto, sobre el artículo 67.1 del TRLIS, en virtud del cual, únicamente se permitía la aplicación del régimen de consolidación fiscal a aquellos grupos cuyas entidades dominantes y filiales fueran residentes en territorio español.

Ya se informó en nuestra Newsletter del mes de mayo que dicha cuestión había sido analizada por el TEAC, en su resolución de 8 de marzo de 2018, concluyendo este Tribunal, a la vista de diversos pronunciamientos del TJUE (asunto C-418/07 referente al régimen de consolidación de Francia, y asuntos acumulados C-39/13 y C-41-13 referentes al régimen de consolidación de los Países Bajos) la incompatibilidad de la normativa española en vigor hasta el ejercicio 2014 con el Derecho europeo.

Pues bien, en este caso, la entidad recurrente solicita del TS una declaración de responsabilidad patrimonial del Estado como compensación a la imposibilidad de aplicación del régimen de consolidación fiscal durante los ejercicios 2008 y 2009 como consecuencia de la mencionada normativa, dada la similitud entre el régimen de consolidación español con el de los estados enjuiciados por el TJUE en los que se declaró que eran contrarios al derecho de la UE.

En esta sentencia, el TS se pronuncia en la misma línea que el TJUE y el TEAC y declara, de nuevo, que el régimen previsto en el artículo 67.1 del TRLIS era contrario al Derecho comunitario. No obstante, en cuanto a la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, el Tribunal cierra la puerta a esta posibilidad, al no existir un pronunciamiento expreso del TJUE sobre la normativa española, y al considerar, por tanto, que el *dies a quo* del plazo de prescripción para la solicitud de responsabilidad se iniciaba con las autoliquidaciones tributarias de los ejercicios en cuestión, sin que las sentencias del TJUE relativas a normativa extranjera puedan reiniciar dicho plazo, a pesar de la similitud entre el antiguo régimen de consolidación español y los discutidos en las sentencias del TJUE.

LOS TRIBUNALES DEBEN VALORAR LAS PRUEBAS PRESENTADAS POR LOS CONTRIBUYENTES, AUNQUE NO HUBIERAN SIDO APORTADAS EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

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

Sentencia del TS de 10 de septiembre de 2018 (Rec. núm. 1246/2017) ¹

La posibilidad de presentar en fase de revisión pruebas no aportadas en fase de gestión es una cuestión controvertida. De un lado, unos sectores se manifestaban a favor al considerar que la tutela judicial efectiva impide limitar la presentación de pruebas a favor de las pretensiones del recurrente. Y, en el lado opuesto, otros sectores se manifestaban en contra por entender que los procedimientos de revisión debían limitarse a “revisar” la legalidad de la actuación realizada por la Administración.

De hecho, el Anteproyecto de reforma de la LGT de 2015 establecía una reforma del art. 106 LGT que pretendía limitar el derecho a aportar pruebas. Así, se establecía un nuevo apartado 6, según el cual *“Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite”*. Como es sabido, esa propuesta de modificación no se incluyó en el proyecto de ley finalmente remitido al Congreso.

Ahora, esta sentencia resuelve la controversia y confirma que, efectivamente, quien interpone una reclamación económico-administrativa puede presentar aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, *“sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa”* y así se constata debida y justificadamente en el expediente

Los argumentos utilizados para justificar esa decisión son ciertamente convincentes. Así, frente al argumento de que esa interpretación podría hacer inútil la tramitación de procedimientos de gestión, afirma la sentencia que seguirá siendo el procedimiento de aplicación de los tributos el que recabará las pruebas que sustenten las pretensiones de las partes; pero ello no puede ser obstáculo *“para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente”*.

Y añade, de forma certera, que esa pretendida *“inutilidad”* debería predicarse de los procedimientos de revisión si no se permitiera la aportación de nuevas pruebas, porque determinaría que la reclamación económico-administrativa se convirtiera *“en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico”*.

Además, añade la sentencia otro argumento más a favor de la interpretación defendida, basado en la similitud existente entre regulación legal del procedimiento económico-administrativo y la del recurso contencioso-administrativo. Por ello, afirma, habría que aplicar a tal procedimiento la reiterada jurisprudencia en la que determina la naturaleza del proceso y se afirma que *“el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida”*.

En todo caso, reconoce la sentencia que el derecho del recurrente a presentar nuevas pruebas puede ser negado por el Tribunal si considera que la actuación del recurrente ha sido abusiva o maliciosa. Esta circunstancia podría apreciarse en los supuestos en que el interesado hubiera tenido la posibilidad de aportar las pruebas en el procedimiento de gestión y, por obtener algún tipo de ventaja, hubiera decidido no hacerlo. Se trata de una hipótesis improbable que, además, debe ser expresamente justificada por la resolución denegatoria, pero el Tribunal deja constancia de esa posibilidad para evitar que ese reconocimiento del derecho a aportar pruebas pueda motivar actuaciones en claro abuso de Derecho.

LA APLICACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS EXIGE ACREDITAR EL DESTINO DE LA MERCANCÍA

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

Sentencia del TS de 3 de julio de 2018 (Rec. núm. 680/2017) [🔗]

En esta sentencia se cuestionaba si la Administración tributaria puede regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo y exigirle el pago al tipo ordinario con fundamento en el incumplimiento de alguna de las obligaciones formales a las que se supedita la aplicación del tipo reducido.

Sin embargo, durante el proceso se puso de manifiesto que la Administración también reprochaba al sujeto pasivo no haber confeccionado ni presentado los libros de la contabilidad de existencias que los artículos 13 y 50 del RIE exigen a efectos de control de las operaciones que se realizan. Asimismo, se constató que la Administración consideraba que ninguno de los documentos administrativos que formaban parte del expediente permitían tener por acreditado el destino dado a los productos sometidos al impuesto especial sobre hidrocarburos.

Por todo ello, la controversia jurídica se trasladó a una cuestión puramente fáctica, como es determinar si se podía o no dar por probado que el producto gravado fue entregado a un receptor autorizado para darle el uso que justifica la aplicación del tipo reducido.

Consecuentemente, como de la documentación obrante en el expediente se desprende que la Administración manifestó que no podía entenderse justificado el destino de hidrocarburos suministrados y, además, la sentencia recurrida tampoco dio por probado ese hecho, la conclusión alcanzada en el recurso de casación fue que resultaba improcedente trasladar al supuesto enjuiciado la doctrina contenida en la sentencia de 2 de junio de 2016 del TJUE.

LA DIVERGENCIA EN LA NORMA FORAL REGULADORA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA NO ES CONTRARIA A DERECHO

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

Sentencia del TS de 3 de julio de 2018 (Rec. núm. 1309/2017)²

La Norma Foral 2/2005 (NF), de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece un supuesto de responsabilidad tributaria que no está previsto en la Ley General Tributaria. En concreto, el art.41.3 de dicha NF declara la responsabilidad solidaria de los *“administradores de hecho o de derecho, socios con una participación directa o indirecta de al menos el 20 por 100 en el capital, comuneros o partícipes, los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, ascendientes y descendientes de ambos hasta el segundo grado, de las entidades que hubieran practicado retenciones que estuvieran pendientes de ingreso, por los importes que de dichas retenciones se hubieran deducido en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas”*.

La primera de las cuestiones que debía responder la sentencia reseñada consistía en determinar si el TSJ del País Vasco podía decidir directamente que la NF Tributaria de un Territorio Histórico es una norma foral fiscal (a las que se refiere la DA 5 de la LOTC, en orden a identificar la competencia del TC para conocer de los recursos interpuestos), sin formular la correspondiente cuestión prejudicial. Respecto de esta primera cuestión, concluye el TS que la Sala sentenciadora podía efectivamente enjuiciar el asunto y apreciar de oficio su propia competencia objetiva. Es más, añade que, dada la naturaleza y contenido de la NF, el TSJ podría haber examinado por su propia potestad jurisdiccional la adecuación de tal NF a sus distintas fuentes normativas que le sirven de canon o parámetro de juicio y, eventualmente, si lo hubiera considerado, podría haber anulado la citada norma e, incluso, a través del mecanismo del artículo 27, 1 y 2 LJCA, podría haber declarado su nulidad de pleno derecho *erga omnes*.

La segunda cuestión consistía en determinar si la regulación en la NF de ese supuesto de responsabilidad vulnera la exigencia de respetar el concepto y terminología o términos fijados por la LGT, contenida en la Ley de Concierto Económico (LCE). En relación con esta segunda cuestión, el TS reitera lo que había afirmado en otras ocasiones: que la potestad normativa de las Juntas Generales de cada territorio histórico para mantener, establecer y regular su régimen tributario obliga a considerar que las excepciones y limitaciones establecidas en la LCE (respeto a la solidaridad; atención a la estructura general impositiva del Estado; coordinación, armonización fiscal y colaboración; sometimiento a Tratados Internacionales; interpretación con criterios de la LGT; adecuación en terminología y conceptos a la referida LGT; mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado; respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.) no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, *“pues ello convertiría al titular de la competencia normativa tributaria foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común”*.

EL SERVICIO DE INTERRUPTIBILIDAD, PRESTADO POR LOS GRANDES CONSUMIDORES DE ENERGÍA ELÉCTRICA, ES UNA PRESTACIÓN DEL CONSUMIDOR CUYA RETRIBUCIÓN ESTÁ DISOCIADA DE SU FACTURA DE CONSUMO DE ENERGÍA.

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

Sentencia del TS de 9 de julio 2018 (Rec. núm. 610/2017)¹²

El servicio de interruptibilidad afecta a los grandes consumidores de energía y es poco conocido. Consiste en la reducción voluntaria del consumo de energía eléctrica en respuesta a una orden del operador del sistema. Esta solicitud se produce cuando hay riesgo de desabastecimiento, bien porque existe una punta de consumo extraordinaria o bien porque tuvo lugar una pérdida repentina de generación de energía renovable.

Lógicamente, los grandes consumidores que reducen voluntariamente el consumo a petición del operador perciben una retribución económica por ello. Y la cuestión planteada consistía en determinar si las cantidades recibidas como retribución del servicio de interrumpibilidad deben considerarse descuentos o bonificaciones o, alternativamente, remuneraciones por los servicios prestados. Esta cuestión es de enorme importancia fiscal, porque si se consideran descuentos o bonificaciones deberían minorar la base imponible del impuesto sobre la electricidad satisfecho por el consumidor.

Ante ese dilema, y después de analizar la normativa reguladora, concluye la sentencia reseñada que el servicio de interrumpibilidad es una operación diferenciada de la adquisición de energía eléctrica y, por ello, la contraprestación que recibe el consumidor como retribución de dicho servicio de interrumpibilidad constituye la remuneración a una prestación que es ajena a la que determina la adquisición del suministro de la energía eléctrica. Por tanto, la percepción de retribuciones por el servicio de interruptibilidad no permite reducir la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad.

PUBLICADO EL PRIMER CRITERIO ADMINISTRATIVO SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA CUYA REALIZACIÓN PODRÍA DAR LUGAR A LAS SANCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT: GASTOS FINANCIEROS POR ENDEUDAMIENTO INTRAGRUPO (14.1.H) TRLIS)

José Suárez y Víctor Tenorio • Socio y Abogado

Informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma. Conflicto nº 1 publicado en septiembre de 2018²

El pasado 2 de octubre la Administración Tributaria hizo público a través de su página web el primer informe de la Comisión Consultiva sobre el conflicto en aplicación de la norma, a efectos de lo dispuesto en el artículo 206 bis de la LGT.

Mediante la publicación de este informe, se hace oficial el criterio administrativo de la Comisión Consultiva previsto en el artículo 159 de la LGT respecto a la deducibilidad en el IS de gastos financieros derivados de la financiación intragrupo, que afectará a la posible sancionabilidad de aquellos hechos acontecidos con posterioridad a esta publicación.

Recordemos que el mencionado artículo 206 bis de la LGT en vigor desde el 12 de octubre de 2015, recoge por primera vez la posibilidad de sancionar determinadas conductas del obligado tributario calificadas como de elusión fiscal cuando, entre otras circunstancias, se hubieran producido por haberse declarado en “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*” conforme al artículo 15 de la LGT, y se acredite la existencia de una “*igualdad sustancial*” entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo mediante la publicación del correspondiente informe.

El informe publicado describe las actuaciones inspectoras realizadas a un contribuyente del IS que realiza de una serie de operaciones de reestructuración que son financiadas mediante un importante endeudamiento intragrupo con la sociedad matriz localizada en Alemania. El contribuyente, que pertenece a un grupo de consolidación del IS, se deduce los gastos financieros derivados del mencionado préstamo intragrupo sin realizar el correspondiente ajuste extracontable en virtud de lo establecido en el artículo 14.1.h) del TRLIS.

De acuerdo con el criterio de la Comisión, las operaciones de reestructuración llevadas a cabo por el grupo (compra de una entidad española del grupo por parte de una nueva entidad holding española constituida a tal efecto -25% vía aportación no dineraria y 75% vía compra apalancada con financiación intragrupo por parte de la matriz alemana-), dieron lugar a una importante reducción de la carga tributaria del grupo de consolidación mediante la deducibilidad de los gastos financieros contabilizados por su sociedad dominante, sin que se aprecien, en su conjunto, la existencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las operaciones realizadas y el ahorro fiscal alcanzado a través de las mismas.

Merece la pena detenerse en el análisis que realiza la Comisión Consultiva respecto a la justificación de la constitución de la sociedad holding en España en el contexto de la reestructuración y, a las funciones que, en su opinión, deberían desempeñar las entidades holding para considerarlas constituidas por motivos económico válidos. La Comisión Consultiva considera en el caso analizado que:

- La entidad holding carece de medios materiales (por carecer de otros activos más allá de las participaciones en otras entidades) y personales (a pesar de tener entre 25 y 50 empleados, considera que la mayoría de ese personal es contratado formalmente puesto que los mismos continúan realizando el trabajo en sus empresas de origen, repercutiendo la empresa holding los gastos de personal a las otras empresas del grupo para las que trabajan -gran parte de ellos sin margen-).
- Esta entidad no es sino una entidad transmisora de las directrices que son tomadas por la sociedad matriz extranjera (ya que los administradores ejercen también sus funciones en otras entidades del grupo entre las que se encuentra la matriz del grupo).

- No percibe ningún ingreso en concepto de servicios de apoyo a la gestión (considera la Comisión que estos son los servicios más habituales de una entidad holding) ni por tanto aporta valor añadido a la nueva organización ni asume ningún riesgo en su actividad al realizar actividades meramente rutinarias de escaso valor económico.
- No se ha demostrado la existencia de motivos económicos válidos que den lugar a algún efecto jurídico o económico relevante distinto del de posicionar unos gastos financieros en territorio español.

Adicionalmente, destacamos que el informe contiene algunas consideraciones generales sobre el concepto y requisitos del conflicto en la aplicación de la norma y su posible deslinde con la economía de opción y la libertad de configuración de las relaciones jurídicas, si bien hubiera sido deseable que hubiera desarrollado este último concepto haciendo mención a la doctrina y jurisprudencia del TS que ampara la economía de opción. Este punto sin duda conllevará una pareja inseguridad jurídica ya que la Administración Tributaria dispondrá de una alta discrecionalidad para apreciar en qué situaciones nos encontramos ante una lícita economía de opción y en qué otras ante una elusión fiscal (situaciones que deberán ser revisadas posteriormente por los tribunales).

En cualquier caso, hecho público el criterio administrativo respecto a la deducibilidad de los gastos financieros derivados de endeudamiento intragrupo, en aquellas operaciones realizadas con posterioridad a esta publicación, en las que exista una *“igualdad sustancial”* con el supuesto descrito por la Comisión Consultiva, existirá el riesgo no solo de que sean calificadas en conflicto con la normativa tributaria (artículo 15 de la LGT) sino también de que se inicie el procedimiento sancionador previsto en el artículo 206 bis de la LGT. Por tanto, habrá que monitorizar esta tipología de reestructuraciones financiadas con endeudamiento intragrupo para reducir los riesgos fiscales que pudieran derivarse a futuro.

EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES NO DETERMINA LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA

Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova • Abogadas

Consulta Vinculante de la DGT V2037-18 de, 9 de julio ²

El consultante plantea, entre otras cuestiones, si la adquisición de inmuebles en España y su explotación en régimen de arrendamiento supone la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

La sociedad pone de manifiesto que se dedica a la actividad de gestión de inversiones inmobiliarias y está considerando invertir en el mercado inmobiliario español mediante vehículos de inversión gestionados por ella misma. La inversión consistiría en la adquisición de la propiedad de uno o varios inmuebles en España que, acto seguido, se explotarían en régimen de arrendamiento. Para ello, la consultante realizaría la inversión a través de dos tipos de entidades, que serían las que adquirirían directamente los inmuebles en España: una Société Civile de Placement Immobilier (SCPI) y/o una Société Civile Immobilière (SCI). La SCI estaría, a su vez, participada por otras dos entidades: por una parte, una o varias SCPIs y por otra, en su caso, una Société de Placement de Prépondérance immobilière à Capital Variable (SPPICAV).

Asimismo, se especifican los siguientes detalles:

- i. Tanto las sociedades adquirentes de los inmuebles (SCPI y SCI), como la entidad gestora y los vehículos que participan en la SCI, no tendrán medios personales o materiales de ningún tipo en España.
- ii. Los contratos de arrendamiento y los contratos relativos a los trabajos significativos (sic) serán firmados en Francia.
- iii. Las siguientes funciones estarán externalizadas a un proveedor externo: búsqueda y selección previa de inmuebles y arrendatarios (aunque la decisión definitiva se tomará desde Francia por la consultante), la gestión diaria de los arrendamientos (emisión de facturas, gestión de cobros a los arrendatarios, gestión y pago de reparaciones menores para mantenimiento del inmueble, pago de impuestos, etc.).
- iv. Los contratos de adquisición de los inmuebles serán firmados en España, para lo que cabe la posibilidad de que se apodere expresamente al proveedor externo, que firmaría en nombre y por cuenta de la consultante. El alcance de ese poder se referirá a cada adquisición específica, sin tener en ningún caso el carácter de poder general para adquirir inmuebles en nombre de la sociedad adquirente.

Pues bien, la DGT considera que no podrá calificarse como actividad económica el rendimiento obtenido en España como consecuencia del arrendamiento, en la medida en que ninguna de las entidades citadas (la entidad gestora, las entidades adquirentes o las que invierten) dispone de medios materiales o personales de ningún tipo en España más allá de los inmuebles objeto de su inversión. En consecuencia, la DGT concluye que la operativa descrita no determina la existencia de un establecimiento permanente en España.

Este criterio ya había sido manifestado previamente por la DGT, entre otras, en las recientes consultas: CV 1832-18, CV 0077-18, CV 0994-17.

Aunque se trate de un supuesto diferente, conviene recordar que el criterio de la DGT (CV 1241-17) es totalmente distinto en los casos en que una sociedad no residente se dedique al alquiler de viviendas de uso turístico que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera (tales como limpieza, lavado de ropa, restaurante y otros análogos). En estos supuestos, la DGT considera que la entidad no residente desarrolla

una actividad económica en España y, en consecuencia, dispone de un establecimiento permanente en territorio español, aun cuando los servicios se subcontraten con un tercero y no se disponga en España de medios personales y materiales.

Por todo ello, resulta fundamental en el análisis de la apreciación de establecimiento permanente en España en el caso de arrendamiento de inmuebles valorar si junto al propio servicio de arrendamiento se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera.

LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE BINS POR TRANSMISIÓN DE ENTIDADES PATRIMONIALES CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LIS

Yi Zhou y Arturo Parellada • Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V1677-18, de 13 de junio [↗](#)

En esta consulta vinculante se plantea la posible aplicación de la limitación de las BINS establecida en el artículo 26.4 de la LIS a un caso en el que una sociedad adquirió las participaciones de otra sociedad en el ejercicio 2014 (i.e. antes de la entrada en vigor de la actual LIS), teniendo esta última BINS pendientes de compensación y encontrándose en alguna de las circunstancias que recoge el antedicho artículo.

A pesar de la escasa claridad que ofrece la DGT en su contestación, parece que la DGT entiende que, a falta de un régimen transitorio que regule la cuestión, los límites a la compensación de las BINS regulados en el artículo 26.4 de la LIS deben ser objeto de aplicación desde la entrada en vigor de la LIS (i.e. en fecha 1 de enero de 2015), y por tanto son aplicables a cualquier compensación de BINS que se realice desde dicha fecha, independientemente de que los requisitos del artículo 26.4 LIS se dieran en un momento anterior a la entrada en vigor de la LIS.

Por este motivo, no es posible la compensación de BINS a partir de 1 de enero de 2015 aunque las circunstancias y causas que conllevan la aplicación de la limitación de BINS se produjeran con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS (la adquisición de participaciones).

POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIS SOBRE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE UN VEHÍCULO DE NUEVA CONSTITUCIÓN CREADO PARA TRANSMITIR UN NEGOCIO A TERCEROS

Ignacio Pascual y Víctor Tenorio • Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V2196-18, de 24 de julio ²

La consultante es una sociedad española (A) que pertenece a un grupo cuya actividad principal es la fabricación de componentes de automóviles y que actúa como sociedad sub-holding operativa del grupo.

Esta entidad A, es la cabecera de una división de negocio (la División A). El negocio de esta división se lleva a cabo a través de participaciones en otras entidades residentes en España y en el extranjero en las que participa la entidad A directa e indirectamente.

La entidad A tiene previsto transmitir a terceros (U) la División A. Al objeto de facilitar la transmisión, la sociedad A crea una sociedad *ad hoc* (M) a la que aporta todas las participaciones que constituyen la División A y que serán adquiridas por U.

Entre la aportación y la posterior transmisión de M a favor de U, transcurrió un plazo temporal que no alcanzó el año. Durante ese plazo se produjo un incremento de valor de las participaciones de M que se correspondía, de manera íntegra, con un incremento de valor imputable a las participaciones españolas poseídas de la División A.

La sociedad consultante cuestiona si resulta aplicable la exención regulada en el artículo 21 de la LIS a la renta positiva que se genere en la transmisión de M, imputable íntegramente con el incremento de valor imputable a las sociedades españolas que integran la División A, considerando que el periodo de mantenimiento de A en M no ha alcanzado el mínimo de un año requerido por el artículo 21.3 de la LIS.

La DGT interpreta que, aunque la participación de A en M se posee con una antigüedad menor de un año, dicho periodo sí se cumple en A con respecto a las entidades indirectamente transmitidas que constituyen la División A (*“las participaciones por ella [M] poseídas se poseen por el grupo español desde el año 2010”*). Por tanto, entiende razonable que se entienda cumplido el requisito de antigüedad.

Si bien esta conclusión se alcanza mediante la aplicación del criterio del cómputo a nivel del grupo (artículo 21.1.a) de la LIS) en la apreciación del periodo de tenencia, la DGT ya había resuelto cuestiones análogas durante la vigencia del TRLIS sobre la base de una interpretación integradora de la norma: lo que realmente se transmite son participaciones indirectas que cumplen todos los requisitos para la exención (CV 1679-12).

Entendemos acertada la resolución de la DGT ya que una conclusión distinta en este caso concreto desvirtuaría la realidad de la operación subyacente y la finalidad de la exención contenida en la LIS. Nótese, no obstante, que la literalidad de la norma requiere el mantenimiento de la participación transmitida en el seno del grupo durante un año de manera ininterrumpida. ¿En qué medida se cumple el literal del inciso “ininterrumpido” cuando, en el mismo ejercicio de su transmisión a terceros, se transmiten las participaciones a una entidad de nueva creación que podría no formar parte del grupo mercantil de acuerdo con la interpretación del BOICAC emitida en la consulta 18 del número 85/2011?

EL TEAC ASUME EL CRITERIO DEL TS AL ENTENDER QUE EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A VALORES CATASTRALES NO ES IDÓNEO PARA LA VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES

Roger Morera y Cristina Adell • Abogados

Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2018 (R.G. 5176/2015)¹²

En esta Resolución, el TEAC se plantea si es idóneo el método de comprobación del que dispone la Administración Tributaria para corregir o verificar el valor real de los bienes inmuebles declarados por el interesado.

Sobre esta cuestión, el Tribunal alude al reciente criterio fijado por el TS en la sentencia de 23 de mayo de 2018 (que ya comentamos en su día). En esta Sentencia, el TS, corrigiendo su criterio anterior, declara que el método previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, no es un criterio admisible por su generalidad y falta de relación con el bien concreto en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

Considera también que la aplicación de tal método exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real. Además, entiende que el interesado no está obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

En esta resolución, el TEAC asume el criterio del TS.

PÉREZ-LLORCA ANALIZA LAS ÚLTIMAS NOVEDADES TRIBUTARIAS EN EL SECTOR FINANCIERO

Pérez-Llorca organizó en sus oficinas el pasado 19 de septiembre la jornada “Los retos fiscales del sector financiero” dedicada a reflexionar sobre las últimas novedades del ámbito tributario concernientes al sector financiero.

Javier Hurtado, Director del Departamento de Inspección de la AEAT, fue el encargado de inaugurar el evento y dar la bienvenida a los asistentes y hacer un repaso del panorama actual.

A continuación, Javier Tello, Counsel de Fiscal de Pérez-Llorca, abrió la primera mesa que versó sobre los “Nuevos gravámenes a las entidades financieras”. En ella tomaron parte voces reconocidas del sector como Juan de Villota, Director de Asesoría Fiscal de Cecabank; Manel García, Director de Asesoría Fiscal de Caixabank; y Carmen Alonso, Responsable de Asuntos, Financieros e Internacionales del Grupo Banco Santander.

Los ponentes trataron la introducción de posibles cambios fiscales en el sector como la aplicación de un tipo mínimo en el IS, la aprobación de un impuesto sobre transacciones financieras o el posible ensanchamiento de bases, lo que, a su juicio, está generando cierta incertidumbre en el sector.

Fernando Hornillos, Inspector Jefe de Sector Financiero de la Delegación Central de Grandes Contribuyente, cerró la mesa dando el punto de vista de la AEAT acerca de los posibles nuevos gravámenes al sector financiero.

Tras una breve pausa para el café, Clara Jiménez, Socia de Fiscal de Pérez-Llorca, moderó la segunda mesa de debate.

Bajo el título “Retos fiscales y oportunidades para las entidades financieras” participaron prestigiosos fiscalistas del sector financiero como José María Vallejo, Director Fiscal de BBVA; Juan José Lagares, Director Fiscal de Bankia; Carlos Lázaro, Director Fiscal de Sabadell; y Carmen González, Asesora Fiscal de AEB.

Los ponentes destacaron el reto regulador que conlleva la existencia de un entorno global y de la economía digital, entre otras cuestiones. Asimismo, se abordaron temas como la reciente Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC6) o el perjuicio que representa para el sector la exención del IVA.

El evento finalizó con la intervención de Jesús Gascón, Director General de la AEAT, quien destacó los retos a los que se enfrenta la Agencia Tributaria ante fenómenos actuales como la globalización o la digitalización del sector bancario, que obligan a la Administración a adaptarse a estas nuevas realidades.

PUBLICACIONES DEL EQUIPO

Clara Jiménez ha preparado el capítulo *“Implicaciones fiscales de las principales operaciones relativas al fútbol”* incluido en el libro *“Derecho del fútbol. Marco regulatorio jurídico propio”*.

También ha elaborado el capítulo relativo a *“Derechos de imagen”* del ebook *“Derecho Deportivo. Una radiografía en sus aspectos más cruciales”*.

Clara Jiménez, Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti han participado en el Tratado de la SOCIMI, elaborando el capítulo *“La reacción de la administración tributaria a la figura de las SOCIMIs”*.

Coordinadores de la Newsletter

—

Clara Jiménez 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 Cirujeda
Abogada Sénior
vvonrichetti@perezllorca.com
T. +34 91 432 13 06

Castellana 50
28046 · Madrid

—
Diagonal 640, 8^ªA
08017 · Barcelona

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

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

—
www.perezllorca.com

