

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



11/2018

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

Artículo doctrinal

- 5** Sobre los efectos de la sentencia del AJD
Javier Tello

Jurisprudencia del TJUE

- 7** El IVA soportado en los gastos de compra de acciones de otra sociedad es deducible, aunque finalmente la operación de compra de la sociedad no salga adelante
Victoria von Richetti y Ekaitz Cascante

Jurisprudencia del TS

- 8** El sujeto pasivo del AJD en los actos de constitución de hipotecas es el acreedor hipotecario (esta jurisprudencia ha sido modificada en una sentencia ulterior, de 6 de noviembre, dictada por el Pleno, que todavía no ha sido publicada)
Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou
- 10** La conducta infractora no es sancionable si fue realizada por el administrador a espaldas de la sociedad y en perjuicio de la misma
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo
- 11** El TS avala el pago fraccionado mínimo del IS introducido por el RDL 2/2016
Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio

Otras sentencias

- 13** Los intereses financieros intra-grupo asignados en España por el grupo cuando derivan de una adquisición de terceros pueden determinar la existencia de motivos económicos válidos a los efectos de apreciar conflicto en aplicación de la norma tributaria
Víctor Tenorio y Arturo Parellada

Doctrina administrativa

- 14 La retribución de un alto directivo que ostenta además la condición de administrador debe considerarse en su totalidad a efectos del IRPF como una retribución derivada de la relación mercantil por lo que no es aplicable la exención del 7.p ni el régimen de dietas ni de retribuciones en especie de las relaciones laborales

Victoria von Richetti y Alejandra Flores

- 15 Publicaciones del equipo

SOBRE LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL AJD

Javier Tello • Counsel

En relación con la sentencia del pasado 16 de octubre, lo primero que conviene clarificar en cuanto al contenido y los efectos de la misma es que nos encontramos ante una cuestión de naturaleza estrictamente tributaria, suscitada en el marco de la relación entre la Administración autonómica y el contribuyente. Por tanto, la cuestión trasciende la relación entre el banco y el acreditado, lo que resulta de especial importancia para enfocar adecuadamente el debate jurídico y el alcance de esta nueva jurisprudencia.

El debate jurídico que tanto interés ha concitado es consecuencia del significativo giro interpretativo y de las especulaciones que se están suscitando sobre sus efectos temporales. En este punto conviene introducir otra consideración, y es que la anulación del artículo 68.2 del Reglamento del ITP-AJD no significa que las liquidaciones presentadas hayan perdido su cobertura legal, pues el Texto Refundido –norma con rango de ley que regula el impuesto– sigue inalterado y plenamente vigente, sin perjuicio de la nueva interpretación de sus preceptos. Por tanto, de lo que realmente debería hablarse es de la aplicabilidad temporal del nuevo criterio jurisprudencial, y en ese ámbito nada impide al Pleno del Tribunal Supremo limitar los efectos temporales de esta nueva interpretación acudiendo al criterio de retroactividad mínima al que se ha referido el Tribunal Constitucional en diversas sentencias.

La eventual aplicación retroactiva de esta jurisprudencia podría generar, en primer lugar, un quebranto de nuestras finanzas públicas. Limitar la retroactividad evitaría que las administraciones tuvieran que devolver un dinero que recaudaron –sin apenas coste de gestión– y que ya se han gastado. Recuperar ese dinero pasaría por largos e inciertos procedimientos judiciales, con los riesgos operativos inherentes a estos procesos masivos. Muy probablemente, para compensar el impacto de esta sentencia se produciría una subida de impuestos autonómicos.

Otro aspecto es que, sin perjuicio de que los argumentos de la sentencia puedan ser correctos, lo cierto es que la nueva interpretación sobre quién es el sujeto pasivo del AJD es el resultado de un razonamiento acerca de cuál de los intervinientes pone de manifiesto, en mayor medida, una capacidad económica. En nuestra opinión, el análisis podría haberse referido a si la capacidad contributiva elegida por la norma existe y es susceptible de gravamen. La ley es soberana para gravar aquella capacidad contributiva que el legislador decida y, en su caso, decidir no gravar otras.

Lo cierto es que en este caso los antecedentes normativos que afectan al gravamen de los préstamos hipotecarios resultan especialmente reveladores. Así, ante la posible falta de claridad de la redacción legal, los antecedentes históricos deberían ser un elemento interpretativo prioritario de la norma. De hecho, el propio Tribunal Supremo en sus anteriores sentencias sobre la materia otorgaba un innegable valor interpretativo al propio artículo 68.2 del Reglamento del ITP. Tras la Ley 32/1980, por la que los préstamos hipotecarios concedidos por las entidades de crédito se reubicaron desde la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas a la de AJD, el legislador importó a la definición del sujeto pasivo en AJD el previsto con carácter genérico para la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (“el adquirente del bien o derecho” que lo era para las transmisiones de bienes o derechos). Sin embargo, no importó la mención del sujeto pasivo relativa a los préstamos “de cualquier naturaleza” (que era “el prestatario”). La interpretación de quién es el adquirente de un préstamo hipotecario no planteaba problemas antes de 1980 porque en la citada modalidad de TPO se establecía expresamente que sería el deudor hipotecario. En la modalidad de AJD podían quedar dudas, si bien las mismas fueron resueltas por el actual 68.2 Reglamento del ITP-AJD que, ahora podemos ver, realmente no era una extralimitación reglamentaria sino que venía a cubrir un “olvido” del legislador.

En esa misma línea abunda el hecho de que en los territorios forales de Álava, Vizcaya y Navarra el legislador haya establecido expresamente en la ley que el sujeto pasivo es el prestatario, lo que implica el reconocimiento de una determinada capacidad económica, con suficiente relevancia como para someterla a gravamen. Esto marca una línea divergente respecto a la afirmación del Tribunal Supremo consistente en que la principal capacidad

contributiva que se pone de manifiesto en este negocio es la del acreedor hipotecario.

Finalmente, la eventual consolidación de la nueva interpretación de esta norma por parte del Alto Tribunal, y la existencia de unos regímenes fiscales diferentes por razón del territorio, podrían generar en su caso desigualdad y podrían afectar al principio de seguridad jurídica del conjunto de los contribuyentes. Además, en el caso de que las Administraciones autonómicas exigieran el impuesto a unos contribuyentes a los que hasta ahora no se les exigía a título de contribuyente, podríamos encontrarnos ante una quiebra del principio de confianza legítima. Como es sabido, las entidades de crédito fijaron las condiciones de los préstamos hipotecarios confiando, precisamente, en la claridad con la que los tribunales y la propia Administración tributaria venían interpretando recurrentemente este precepto, es decir, convinieron esas operaciones “estando así las cosas” (*rebus sic stantibus*). Dado que estas entidades no pueden modificar unilateralmente las condiciones aplicables a los préstamos anteriores, una aplicación retroactiva del nuevo criterio les podría generar un quebranto patrimonial (probablemente cercano al margen comercial del préstamo correspondiente a 2 o 3 años).

Por eso es conveniente contextualizar adecuadamente el problema y ser conscientes de que el ordenamiento jurídico ofrece, en este momento, mecanismos razonables y suficientes para canalizar los efectos de esta nueva jurisprudencia minimizando los impactos no deseados sobre los principios de justicia, seguridad jurídica y confianza legítima.

(Artículo originariamente publicado en Expansión el 1 de noviembre de 2018)

EL IVA SOPORTADO EN LOS GASTOS DE COMPRA DE ACCIONES DE OTRA SOCIEDAD ES DEDUCIBLE, AUNQUE FINALMENTE LA OPERACIÓN DE COMPRA DE LA SOCIEDAD NO SALGA ADELANTE

Victoria von Richetti y Ekaitz Cascante • Abogados

Sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2018 (asunto 249/2017) ²

A raíz de una OPA que Ryanair lanzó en 2006 sobre las acciones de otra compañía aérea, Ryanair incurrió en unos gastos de asesoramiento (sujetos al IVA) relacionados con dicha operación. Ryanair solicitó la devolución del IVA soportado por dichos gastos por entender que dado que su intención era (una vez adquirida la sociedad) prestarle servicios de asesoramiento sujetos al IVA, tendría la consideración de sujeto pasivo del IVA y derecho a la deducción. Sin embargo, la administración irlandesa denegó la solicitud.

En el supuesto planteado, debido a los límites impuestos por el Derecho de la competencia, debe señalarse que Ryanair finalmente solo pudo hacerse con parte del capital de la compañía objetivo.

En este contexto, la justicia irlandesa le plantea al TJUE dos dudas.

La primera de ellas, si debe interpretarse que Ryanair ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA. A este respecto, el TJUE dictamina que *“una sociedad que realice actos preparatorios que se inscriban en el marco de un proyecto de adquisición de acciones de otra sociedad con la intención de ejercer una actividad económica consistente en intervenir en la gestión de esta última prestándole servicios de gestión sujetos al IVA deber ser considerada sujeto pasivo”*.

La segunda, si debe entenderse que Ryanair tiene derecho a la deducción del IVA. En este sentido, el TJUE establece que el principio de neutralidad del IVA exige que los primeros gastos de inversión realizados se consideren como actividades económicas, puesto que si no fuera así se gravaría al operador económico dentro de su actividad económica.

Por todo ello, el TJUE entiende que resulta deducible el IVA soportado por los servicios prestados con el ánimo de adquirir todas las acciones de la compañía objetivo para posteriormente prestarle servicios sujetos al IVA, aunque finalmente no se vayan a prestar tales servicios, siempre que esos gastos tengan su origen en la intención de adquirir la compañía.

EL SUJETO PASIVO DEL AJD EN LOS ACTOS DE CONSTITUCIÓN DE HIPOTECAS ES EL ACREEDOR HIPOTECARIO (ESTA JURISPRUDENCIA HA SIDO MODIFICADA EN UNA SENTENCIA ULTERIOR, DE 6 DE NOVIEMBRE, DICTADA POR EL PLENO, QUE TODAVÍA NO HA SIDO PUBLICADA)

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

Sentencia del TS de 16 de octubre de 2018 (recurso de casación núm. 5350/2017) ²

En esta conocida y controvertida sentencia se cuestionaba si, en el impuesto de AJD devengado con ocasión de la constitución de hipotecas, la condición de sujeto pasivo la ostenta el acreedor o el deudor hipotecario.

Resulta ciertamente insólito que algo tan básico como es la identificación del sujeto pasivo de un impuesto exigido varias décadas resulte controvertido. Pero es cierto que el artículo que regula la condición de sujeto pasivo tiene una redacción muy desafortunada que impide afirmar de forma indubitada quién es el sujeto pasivo del impuesto.

En efecto, el artículo 28 RDLeg 1/1993 reconoce la condición de sujeto pasivo del AJD al “*adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan*”. La regulación es ciertamente confusa porque establece un primer supuesto de sujeto pasivo (el adquirente del bien o derecho) que resulta difícil de identificar en los contratos de hipoteca y, subsidiariamente, menciona otros supuestos en los que también caben distintas interpretaciones.

La regulación del sujeto pasivo del AJD es tan imprecisa que, hasta ahora, el TS había interpretado la normativa reguladora en un sentido contrario, entendiendo que el sujeto pasivo del impuesto es el prestatario. Los fundamentos de esa interpretación seguida por los Tribunales de Justicia hasta el momento actual eran, básicamente, los siguientes:

- (a) La hipoteca, en cuanto derecho real de garantía, es accesoria del negocio principal, que es el contrato de préstamo, y por tanto en la interpretación de los preceptos debe prevalecer, en todos los sentidos, la parte principal del negocio complejo y desplazar a la parte accesoria.
- (b) El artículo 15 RDLeg 1/1993 se refiere a este tipo de contratos complejos y dispone que “*la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo*” (en relación con este argumento, convendría precisar que artículo 15 no forma parte de las disposiciones comunes a los tres impuestos regulados, sino que se incluye en el apartado dedicado a regular el TPO).
- (c) La regla contenida en el artículo 68.2 del Reglamento del impuesto, en donde se dispone que “*cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario*”. Aunque es cierto que dicho precepto reglamentario no se corresponde con ningún precepto contenido en la ley reguladora del impuesto.

La sentencia reseñada abandona la interpretación precedente y establece como sujeto pasivo al acreedor hipotecario, porque considera que la hipoteca se constituye en su interés. Esta última interpretación se sustenta en los siguientes fundamentos jurídicos:

- (a) El AJD solo es exigible cuando el acto incluido en la escritura notarial es inscribible en un Registro Público. Por tanto, aceptando la teoría de que el “préstamo hipotecario” es un negocio complejo, habría que concluir que el negocio principal a efectos del AJD es el de hipoteca, porque el de préstamo no es inscribible en el Registro y por tanto no está sujeto a dicho impuesto.
- (b) La base imponible del AJD, según el art. 30.1 RDLeg 1/1993 está constituida por “*el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por*

incumplimiento u otros conceptos análogos". Ello, según la sentencia reseñada, es así porque el aspecto principal o único que ha contemplado el legislador es la hipoteca, que como es sabido garantiza una cantidad superior al importe del préstamo.

- (c) El artículo 29 RDLeg 1/1993, que regula el sujeto pasivo del AJD, menciona un supuesto principal (el adquirente del bien o derecho) que en los contratos de hipoteca no es fácil de identificar. Por tanto, hay que acudir a los identificados subsidiariamente: las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Y parece innegable que el beneficiario del documento es siempre el acreedor hipotecario, porque solo él está legitimado para ejercer las acciones que el ordenamiento ofrece a los titulares de derechos inscritos. Solo a él le interesa la inscripción de la hipoteca, puesto que dicha inscripción es esencial para reconocerle eficacia jurídica a dicho contrato.
- (d) Además, en refuerzo de esta interpretación, recuerda la sentencia la posibilidad de que el deudor hipotecario sea una persona distinta del prestatario. En estos supuestos, si se considerase que el sujeto pasivo es el prestatario –como hasta ahora- se le estaría exigiendo a una persona completamente ajena al contrato de hipoteca.
- (e) Finalmente, el hecho de que el artículo 68 del Reglamento del impuesto establezca algo distinto considera que es poco relevante, porque según la sentencia comentada constituye *“un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo”*.

A partir de esos criterios, la sentencia comentada considera que la normativa reguladora debe interpretarse en el sentido de considerar que la posición de sujeto pasivo del AJD, en la constitución de hipotecas, le corresponde al acreedor hipotecario. Además, revoca la sentencia recurrida y anula las liquidaciones impugnadas. Finalmente, anula el número 2 del artículo 68 del Reglamento del impuesto.

El fallo contiene dos votos particulares. El primero de ellos, concurrente, emitido por el Magistrado Nicolás Maurandi, y el segundo discrepante, emitido por el Magistrado Dmitry Berberoff.

En todo caso, debe señalarse que la jurisprudencia formada por estas sentencias ha sido corregida por la STS de 6 de noviembre, que todavía no ha sido publicada, pero en la que según informa el CGPJ *“el Pleno de la Sala III, tras dos días de deliberaciones, ha acordado por 15 votos a 13 desestimar los recursos planteados y volver al criterio según el cual el sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en los préstamos hipotecarios es el prestatario”*.

LA CONDUCTA INFRACTORA NO ES SANCIONABLE SI FUE REALIZADA POR EL ADMINISTRADOR A ESPALDAS DE LA SOCIEDAD Y EN PERJUICIO DE LA MISMA

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

Sentencia del TS de 17 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 2878/2017) ²

Como es sabido, las personas jurídicas actúan siempre por medio de un representante legal. Por ello es difícil imaginar supuestos en los que la comisión de una infracción tributaria por parte de la sociedad pudiera no ser sancionada por considerar que fue ordenada por su representante en perjuicio de la propia sociedad representada.

Esa insólita situación se produjo en el caso enjuiciado, en el que la Administración tributaria descubrió la utilización de facturas falsas en la contabilidad de una sociedad y regularizó su liquidación del IS, minorando la partida de gastos deducibles, y seguidamente tramitó el correspondiente expediente sancionador. Sin embargo, la sociedad alegó el desconocimiento de la emisión de facturas falsas por su administrador y, por ello, consideró improcedente la sanción.

La sociedad se querelló contra el administrador único y, además, la Administración tributaria presentó denuncia por delito fiscal. El proceso por delito fiscal finalizó con un auto de sobreseimiento en el que se afirmaba que no existían indicios de que la sociedad hubiera participado en los hechos. El juez acogía así la tesis del fiscal y concluía que la entidad (i) no participó en la confección de las facturas, (ii) era ajena a la operativa que documentaban y (iii) resultó perjudicada por la actuación reflejada en aquellos documentos, pues las facturas se abonaban por la propia sociedad a terceros que no habían realizado servicio alguno que debiera retribuirse.

A pesar del sobreseimiento penal, la Administración impuso las sanciones a la sociedad que había contabilizado facturas falsas. Dicha sanción fue confirmada por el TEAR y por el TSJ, considerando que la sociedad había nombrado un administrador único al que había concedido poder absoluto para actuar en nombre y por cuenta de la misma sociedad, por lo que todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención fueron responsabilidad de la sociedad, incluso en los supuestos en que quedara acreditado que había actuado en contra de los intereses de la empresa a la que representaba.

Por tanto, la cuestión planteada ante el TS consistía en determinar si una sociedad puede ser sancionada por unos hechos que, según la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento y en su perjuicio.

En relación con esta cuestión principal, la sentencia concluye que la cuestión planteada merece una respuesta segura, clara y contundente: un comportamiento como el descrito no puede ser calificado, en ningún caso, como "doloso", entendido el dolo como la intención consciente del agente de realizar una conducta a sabiendas de su carácter ilícito. Por tanto, no cabe afirmar el dolo por la sola circunstancia de que la sociedad haya dado poderes "amplios" o "plenos" a un tercero para actuar en su nombre, porque ello *"supondría restaurar la responsabilidad objetiva, desterrada desde hace décadas de nuestros procedimientos sancionadores"*.

En todo caso, la sentencia añade que un supuesto como el enjuiciado si sería posible contemplar en abstracto una culpa in vigilando de la sociedad, partiendo del deber que pesa sobre las empresas de velar por el comportamiento de sus dependientes, apoderados o empleados para evitar que actuaciones culposas o dolosas de estos puedan causar daños a terceros que han confiado en la compañía en cuyo nombre o por cuya cuenta actúan. Pero para llegar a esa conclusión y afirmar la responsabilidad en el ámbito sancionador sería necesario que la Administración hubiera realizado una justificación expresa, suficiente y pormenorizada sobre la vulneración del deber de vigilar, analizando las circunstancias del caso y determinando cuál ha sido el concreto comportamiento de la sociedad revelador de la infracción de aquella obligación.

EL TS AVALA EL PAGO FRACCIONADO MÍNIMO DEL IS INTRODUCIDO POR EL RDL 2/2016

Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio • Of Counsel y Abogado

Auto del TS de 10 de octubre (recurso de casación núm. 4346/2018) ¹

Como es sabido, la aprobación del RDL 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se aprobaban distintas medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público fue muy controvertida. Entre otros motivos, porque establecía la obligación de realizar un nuevo pago fraccionado que era considerablemente más gravoso que el exigido en la normativa anterior.

En concreto, el pago fraccionado mínimo establecido por el RDL 2/2016 resultaba exigible para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo fuera superior a 10 millones de euros. En esos casos, establecía que la cantidad a ingresar en concepto de pago fraccionado no podía ser inferior al 23% del resultado contable positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural del sujeto pasivo (con determinadas especialidades).

Dado que los principales reproches jurídicos realizados a dicha norma estaban relacionados con su inconstitucionalidad, el TS admitió primero la posibilidad de solicitar la cuestión de inconstitucionalidad a quienes recurrieron la OM que desarrollaba el RDL citado. Como la sentencia de instancia dictada por la AN no planteó la cuestión de inconstitucionalidad, los recurrentes interpusieron recurso de casación, en el que se invocaba la inconstitucionalidad de la norma y la procedencia de que el órgano jurisdiccional plantease la cuestión ante el TC. Sin embargo, el TS inadmitió el recurso de casación presentado y, en relación con la presunta inconstitucionalidad de la norma, afirmó lo siguiente:

- En relación con el principio de igualdad tributaria, el TS entiende que la normativa no tiene “nítidas” evidencias de vulneración de este principio, al venir modulada la obligación del pago fraccionado mínimo no sólo por el tamaño de cada empresa sino, adicionalmente, por sus beneficios.
- En relación con el principio de capacidad económica, el TS entiende que el RDL 2/2016 fija para las grandes empresas una obligación de anticipo “*pero no un gravamen definitivo*” y que este se cuantifica proporcionalmente, en función del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio. Por tanto, aun cuando la cuenta de pérdidas y ganancias no se equipara a la base imponible del IS, en su opinión, el resultado del ejercicio se puede considerar como un “*indicio suficiente*” de la capacidad económica de los contribuyentes.
- En relación con el principio de no confiscatoriedad, señala que, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, el principio de no confiscatoriedad se refiere al sistema tributario en su conjunto y no a un tributo singular o a una concreta prestación patrimonial de carácter público; y que, en puridad, los efectos confiscatorios se producirán “*cuando se detraiga el 100 por 100 de la capacidad gravable*”, circunstancia que no se daría en el abono del pago fraccionado mínimo.

Asimismo, el TS indica que, para el contribuyente, la cantidad a pagar en el pago fraccionado mínimo sería una cantidad que “*habría que anticipar al Tesoro Público*”, por lo que el sacrificio patrimonial para el contribuyente vendría representado por el anticipo temporal a la Hacienda Pública de dicha cantidad, que sería recuperable finalmente para el contribuyente en su impuesto definitivo.

- En relación con el principio de seguridad jurídica y prohibición de retroactividad, el TS entiende que “no resulta evidente” que se haya vulnerado el principio de seguridad jurídica (en su modalidad de prohibición de retroactividad) habida cuenta de que nos encontramos ante una retroactividad impropia¹. En su opinión, la

¹ Por lo general, la retroactividad propia referida a situaciones ya consolidadas está prohibida en el ámbito tributario.

medida introducida por el RDL 2/2016 es proporcional atendiendo a gravedad de la situación económica que estaba atravesando el país en el momento en que se aprobó y se introdujo antes de la finalización del periodo impositivo y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago del IS al que afectaba.

- En relación con el principio de legalidad y utilización de la figura del RDL en materia tributaria, el TS entiende que no parece irrazonable sostener que los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad necesarios para la utilización del RDL se produjeran, aun cuando las situaciones de déficit desencadenadas de la medida legislativa enjuiciada se debieran a actuaciones previas del legislador.

Por tanto, en el Auto de referencia el TS rechaza plantear la cuestión de inconstitucionalidad al entender que el RDL 2/2016 no ha vulnerado ninguno de los principios constitucionalmente invocados. Además, entiende que no concurre interés casacional para formación de jurisprudencia en ninguna de las cuestiones planteadas.

Las conclusiones y la motivación utilizada por el TS en este Auto son relevantes para estudiar una posible impugnación al pago mínimo del IS que podría establecerse en un futuro a los contribuyentes que sean considerados como “gran empresa”, por vulneración de algunos de los principios constitucionales establecidos en materia tributaria, como el de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Habrà que estar igualmente a la espera para saber si el TS entiende que puede plantearse cuestión de inconstitucionalidad al mecanismo de reversión mínimo por quintas partes de los deterioros fiscales de cartera deducidos hasta 2012, introducido por el RDL 3/2016, que supuso un impacto relevante en las cuentas de pérdidas y ganancias de las compañías, principalmente por los efectos que ha tenido en la contabilización de los impuestos anticipados y diferidos.

LOS INTERESES FINANCIEROS INTRA-GRUPO ASIGNADOS EN ESPAÑA POR EL GRUPO CUANDO DERIVAN DE UNA ADQUISICIÓN DE TERCEROS PUEDEN DETERMINAR LA EXISTENCIA DE MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS A LOS EFECTOS DE APRECIAR CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Víctor Tenorio y Arturo Parellada • Abogados

Sentencia de la AN de 28 de junio de 2018 (recurso 741/2015) ²

En la presente sentencia, la AN debe resolver si las operaciones de reestructuración llevadas a cabo por sociedades españolas y no residentes de un mismo grupo pueden ser calificadas como artificiosas merecedoras de la declaración de conflicto en la aplicación de una norma tributaria conforme al artículo 15 de la LGT.

En el caso discutido, la inspección de tributos consideró que los gastos financieros derivados de un préstamo participativo otorgado a favor del grupo español por parte de la cabecera del grupo localizada en el Reino Unido, deben ser considerados como no deducibles en el IS del grupo fiscal, puesto que, en su opinión, el conjunto de negocios jurídicos del que deriva el endeudamiento tuvo como único objetivo el ahorro fiscal de los intereses financieros.

En este sentido, el contribuyente alega que el préstamo participativo otorgado por parte de la sociedad matriz extranjera, proviene de la redistribución entre las distintas sociedades operativas del grupo de la carga financiera que la matriz del grupo asumió con terceros para realizar una reestructuración a nivel internacional. Esta redistribución de la carga financiera entre las distintas jurisdicciones, se realizó de forma racional y coherente al valor de los activos de cada compañía. Asimismo, el nivel de endeudamiento alcanzado por el grupo de consolidación español tras la reorganización se situó a un nivel de endeudamiento similar o inferior al nivel de endeudamiento a nivel global.

La AN, tras valorar las pruebas aportadas por el contribuyente, así como un informe emitido por la inspección, determinó que quedaba acreditado que el préstamo participativo asumido por el grupo español provenía de la redistribución entre las sociedades del grupo a nivel internacional de la carga financiera asumida por la matriz por la compra del grupo a terceros. La AN aprecia que dicha redistribución fue racional y coherente con el valor de sus activos, con total independencia entre la magnitud de la carga fiscal que se utiliza en cada jurisdicción y el tipo impositivo del IS al que estaban sometidas las filiales, mejorando con ello la rentabilidad financiera, con un endeudamiento propio del sector al que pertenece la recurrente.

Por tanto, a la vista de las pruebas aportadas y los informes disponibles, la AN confirma la existencia de ventajas económicas y financieras derivadas del reparto del endeudamiento a nivel mundial, considerando por tanto deducibles los intereses de los préstamos participativos.

En este sentido, recordamos que la DGT ya apreció en la contestación a consulta vinculante número Vo775-15 la existencia de motivos económicos válidos en una reestructuración en la que el grupo multinacional replicó en España el esquema de financiación ajena que el grupo obtuvo a nivel mundial, permitiendo, la deducibilidad de los intereses satisfechos en España para la adquisición de una sociedad participada por el grupo.

Asimismo, en este sentido, conviene recordar que el propio legislador español señala en la exposición de motivos del RDL 12/2012 que, en supuestos de reestructuración dentro de un grupo, podría ser razonable desde la perspectiva económica la reubicación de la deuda entre las distintas entidades del mismo (*debt push down*), cuando el endeudamiento deriva de una adquisición de terceros, a los efectos de considerar si la financiación vinculada a la misma debe (o no) considerarse afectada por la limitación a la deducibilidad de gastos financieros intra-grupo regulado en el antiguo artículo 14.1 h) TRLIS (actual 15.h) LIS).

LA RETRIBUCIÓN DE UN ALTO DIRECTIVO QUE OSTENTA ADEMÁS LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR DEBE CONSIDERARSE EN SU TOTALIDAD A EFECTOS DEL IRPF COMO UNA RETRIBUCIÓN DERIVADA DE LA RELACIÓN MERCANTIL POR LO QUE NO ES APLICABLE LA EXENCIÓN DEL 7.P NI EL RÉGIMEN DE DIETAS NI DE RETRIBUCIONES EN ESPECIE DE LAS RELACIONES LABORALES

Victoria von Richetti y Alejandra Flores • Abogadas

Consulta vinculante de la DGT V1984-18, de 3 de julio ²

Se plantean en esta consulta diversas cuestiones sobre el tratamiento de la retribución percibida por un alto directivo de una sociedad que a su vez ostenta la condición de administrador de la misma.

A este respecto, la DGT comienza analizando la naturaleza de la renta, confirmando que, si bien merece la consideración de renta del trabajo, es así por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.2 de la LIRPF (relativo a las retribuciones de administradores). Es decir, en aplicación de la conocida como teoría del vínculo, la DGT afirma que la totalidad de la retribución percibida por un administrador (aunque tenga una relación de alta dirección) debe considerarse como retribución derivada de la relación mercantil.

Esta consideración despliega importantes efectos en el ámbito del IRPF.

En primer lugar, porque impide la aplicación de la exención del artículo 7.p de la LIRPF (por trabajos realizados en el extranjero). Según la DGT, cuando dicho artículo se refiere a “trabajos”, debe entenderse referido a trabajos derivados de una relación laboral o estatutaria, por lo que no incluiría los trabajos derivados de una relación mercantil.

En segundo lugar, porque supone la aplicación del tipo fijo de retención de administradores (35% con carácter general) sobre el total de la renta percibida.

En tercer lugar, porque impide la aplicación del régimen de dietas exentas. La DGT entiende que las denominadas asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia (artículo 17.1.d de la LIRPF y 9 del RIRPF) consideradas como rendimientos del trabajo, pero exceptuadas de gravamen, únicamente pueden ser de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en las que se den las notas de dependencia y ajenidad, extremo que no se da en este supuesto.

Y, finalmente, porque en relación con las retribuciones en especie, considera igualmente la DGT que como tales retribuciones en especie no son consecuencia de una relación laboral o estatutaria, su valoración se debe realizar de acuerdo con los criterios generales (es decir, a valor de mercado o a coste). De este modo, excluye la DGT la posibilidad de aplicar las reglas especiales de valoración de determinadas rentas en especie (vales comida, guardería, seguro médico, etc.).

PUBLICACIONES DEL EQUIPO

El Tribunal Supremo declara exenta la prestación pública por maternidad [↗](#)

Artículo redactado por Laura Pérez, abogada de Laboral de Pérez-Llorca y Alejandra Flores, abogada de Fiscal de Pérez-Llorca. Publicado en Capital Humano.

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

Sede
Castellana 50
28046 · Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A
28046 · Madrid

—
Diagonal 640, 8^aA
08017 · Barcelona

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

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

