Pérez-Llorca

Newsletter Fiscal

1/2019

Copyright © 2019 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

Jurisprudencia del TJUE

4 **La factura constituye un medio de prueba no exclusivo y preferente para la deducibilidad del IVA**
Victoria von Richetti y Daniel Olábarri

Jurisprudencia del TS

5 **La liquidación definitiva del ICIO se encuentra vinculada al contenido de la liquidación provisional**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

6 **El interés de demora en la devolución de ingresos indebidos se devenga desde el momento del pago, aunque su reconocimiento sea ulterior en sede judicial**
Clara Jiménez y Javier Tello

7 **La pérdida sobrevenida del objeto de la Litis determina la improcedencia de un pronunciamiento judicial**
Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti

Sentencia AN

8 **Deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por gastos derivados de congresos médicos**
Ekaitz Cascante y Alejandra Flores

Doctrina administrativa

9 **Modelo 179: únicamente tienen obligación de presentarlo los que actúan como verdaderos intermediarios en la cesión del uso de la vivienda con fines turísticos**
Viktoriya Petkova y Raquel Cuesta

10 **La posible aplicación de la bonificación del 99% en el ISD tras la realización de una aportación no dineraria no constituye una "ventaja fiscal" a efectos de aplicar régimen de neutralidad fiscal y su posible eliminación por la inexistencia de motivos económicos válidos**
Víctor Tenorio y Viktoriya Petkova

Otras noticias de interés

11 **Modelo 720: Dictamen motivado de la Comisión Europea**
Yi Zhou y Arturo Parellada

12 **Principales novedades fiscales incluidas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019**
Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova

LA FACTURA CONSTITUYE UN MEDIO DE PRUEBA NO EXCLUSIVO Y PREFERENTE PARA LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA

Victoria von Richetti y Daniel Olábarri • Abogados

Sentencia del TJUE de 21 de noviembre de 2018 (Asunto C-664/16).

La cuestión interpretada por el TJUE consiste en determinar si un sujeto pasivo al que no le resulta posible demostrar el importe del IVA previamente pagado mediante documentos (facturas u otros) está legitimado para deducir del impuesto las cuotas del IVA soportadas basándose únicamente en una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional.

Dicha cuestión, planteada por los órganos jurisdiccionales rumanos, tiene su origen en la negativa por parte de las autoridades fiscales de reconocer el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas a una persona física, sujeto pasivo del IVA, debido a que no contaba con las facturas correspondientes, ni con otro documento acreditativo de la entrega de bienes o prestación de servicios en virtud de las cuales se soportaron estas cuotas.

Las conclusiones alcanzadas por el TJUE son las siguientes:

(i) De acuerdo con su reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse. Este sistema común tiene por objeto liberar completamente el empresario del peso del IVA en el marco de sus actividades económicas, garantizando, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados, a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas al IVA.

(ii) Desde la perspectiva de los requisitos materiales, para poder disfrutar del derecho a la deducción es necesario que (i) el interesado sea sujeto pasivo en el sentido de la Directiva del IVA y, por otra parte, que (ii) los bienes o servicios sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas y sean entregados por otro sujeto pasivo del IVA.

(iii) En relación con los requisitos formales, resulta necesario estar en posesión de una factura conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de la Directiva del IVA.

(iv) No obstante, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se reconozca el derecho a la deducción del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Por ello, la Administración Tributaria no puede negar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas si se dispone de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales para ejercitar ese derecho.

Matiza el TJUE que, en todo caso, corresponde al sujeto pasivo que solicita la deducción aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y/o recibió servicios de otros sujetos pasivos del impuesto para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA, y con respecto a los cuales efectivamente abonó el correspondiente IVA.

En este sentido, el TJUE considera pruebas válidas, entre otras, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido los referidos bienes y/o servicios.

Sin embargo, considera el TJUE que una estimación resultante de un dictamen pericial puede, en su caso, completar las antedichas pruebas o reforzar su credibilidad, pero no reemplazarlas, puesto que constituye una prueba insuficiente que no permite demostrar que el IVA fue efectivamente abonado.

A la vista de las consideraciones anteriores, el TJUE resuelve manifestando que *"un sujeto pasivo al que no le resulta posible demostrar, mediante la presentación de facturas o de cualquier otro documento, el importe del IVA previamente pagado, no puede disfrutar de un derecho a deducir el IVA basándose únicamente en una estimación resultante de un dictamen pericial ordenado por un órgano jurisdiccional nacional."*

LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA DEL ICIO SE ENCUENTRA VINCULADA AL CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4303).

La regulación del ICIO es poco afortunada y causa de múltiples problemas en la aplicación del impuesto. Uno de los aspectos más criticados es que denomina "*liquidación provisional*" al ingreso a cuenta que se debe realizar en el momento de obtener la licencia y que se cuantifica de forma distinta a la llamada "liquidación definitiva", dictada al finalizar la obra. Como es sabido, la provisional se cuantifica en función del presupuesto de obra, y la definitiva en función del coste real y efectivo de la obra realizada.

En todo caso, es evidente que existe una conexión jurídica entre la "liquidación provisional" y la "liquidación definitiva" del ICIO. Y lo que se cuestionaba en la sentencia comentada era determinar si la vinculación a las partidas del presupuesto de obras, que constituye la base imponible en el ICIO, se produce tanto en la liquidación provisional como en la liquidación definitiva, previstas ambas en el artículo 103.1 TRLHL.

En relación con ello, y pese a que la base imponible de una es claramente distinta de la base imponible de la otra, el Tribunal considera en la sentencia reseñada que la Administración "*no puede alterar los conceptos incluidos -bien o mal- en la liquidación provisional, añadiendo otros nuevos en la liquidación definitiva, debido aquí en exclusiva a un mero cambio de criterio jurídico*".

Añade la sentencia que la liquidación provisional, "*es un acto de voluntad administrativa que, de suyo, incorpora un acto de gravamen -perjudicial como es para los derechos e intereses de su destinatario- y, por ende, susceptible de impugnación administrativa y jurisdiccional (pueden verse, a tal efecto, los artículos 102 y siguientes de la LGT, en relación con los concordantes de nuestra LJCA)". Y partiendo de esa premisa, su calificación como acto definitivo -en el sentido de impugnable-, pese a su confuso nombre, impide su revisión de oficio in malam partem por mero ajuste de las partidas o conceptos que se incluyen en la liquidación definitiva. Tal agravación no puede efectuarla la Administración si no se somete previamente a los rigurosos requisitos legales establecidos al efecto, cuando pretenda empeorar la situación jurídica del destinatario, como aquí sucede, en los artículos 217, 218 y concordantes de la Ley General Tributaria*".

Añade la sentencia que "*la liquidación definitiva verifica la correspondencia, cualitativa y cuantitativa, de las partidas presupuestadas sobre el proyecto con lo que resulte de la ejecución final, lo que necesariamente requiere una actividad de comprobación in situ, aquí no realizada, por tratarse del único medio de acometer ese juicio comparativo entre el diseño o proyección de la construcción, instalación u obra y su ejecución en la práctica, determinante de la obra o construcción finalmente realizada*".

Por todo ello, concluye que "*la Administración gestora del impuesto no puede introducir en la liquidación definitiva, partidas o conceptos que, figurando en el presupuesto aportado por el interesado, no se incluyeron, pudiendo haberse hecho, por tanto, en la liquidación provisional. En particular, no pueden rectificarse en perjuicio del sujeto pasivo los conceptos, partidas, equipos o instalaciones no incorporadas a la liquidación provisional cuanto tal rectificación empeora la situación jurídica del interesado*".

EL INTERÉS DE DEMORA EN LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS SE DEVENGA DESDE EL MOMENTO DEL PAGO, AUNQUE SU RECONOCIMIENTO SEA ULTERIOR EN SEDE JUDICIAL

Clara Jiménez y Javier Tello • Socia, Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4277).

La regulación en materia tributaria de los distintos supuestos en los se devengan intereses de demora es claramente insuficiente, porque son muchos los supuestos imaginables que no tienen un tratamiento específico en la Ley General Tributaria.

En la presente sentencia, se enjuiciaba el cálculo de intereses de demora correspondientes a un Organismo de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios (OICVM) no residente que había soportado retenciones muy superiores a las soportadas por las residentes. Como el Derecho de la Unión Europea consideró discriminatoria esa diferencia de trato, la entidad afectada presentó en 2007 una solicitud de devolución de ingresos indebidos de las retenciones soportadas durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

En 2010 se aprobó la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. En este contexto, en 2011, la Administración Tributaria desestimó la devolución solicitada y, recurrida en sede judicial esa decisión, la Audiencia Nacional anuló las resoluciones impugnadas y ordenó devolver dichas retenciones.

La cuestión ulterior, que motivó el presente recurso de casación, consistía en determinar: (i) si el *dies a quo* para el devengo de los intereses de demora se sitúa en el momento en que se practicaron esas retenciones, o en el momento en que se presentó la declaración-liquidación o solicitud equivalente para obtener su devolución o transcurridos seis meses desde que se produjo la presentación; (ii) si, con sustento en los artículos 31.2 y 32.2 de la Ley General Tributaria, cabe sostener o no el devengo de intereses de demora sobre los intereses de demora incluidos en la cantidad total a devolver.

Pues bien, en primer lugar la sentencia reseñada comienza recordando el contenido de distintas sentencias del TJUE que habían reconocido el derecho a la devolución de los impuestos percibidos en infracción del Derecho de la Unión Europea.

Seguidamente, destaca una premisa esencial para la resolución del conflicto suscitado: en el supuesto planteado, el ingreso "*se produjo en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho comunitario, por lo que debe reputarse como indebido*", lo que determina la aplicación del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Todo ello determina que el *dies a quo* deba ser el momento de la generación de los ingresos indebidos, esto es, el de la fecha de su ingreso en el Tesoro Público.

En relación con la segunda cuestión, considera el Tribunal Supremo que no debe dar una respuesta explicita porque el reconocimiento de deuda tuvo lugar con la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación. Por tanto, no cabe exigir el pago de intereses sobre una deuda que no había sido previamente declarada.

En todo caso, aunque la sentencia no dé respuesta explícita a la cuestión planteada, reitera su doctrina en esta materia al recordar que la posibilidad de exigir intereses sobre los intereses "*se fundamenta en la necesidad de dejar indemne al interesado por la pérdida de disponibilidad dineraria desde que es reconocida una obligación económica, por acto administrativo o sentencia judicial firme, hasta que se satisface finalmente mediante su pago válido*".

LA PÉRDIDA SOBREVENIDA DEL OBJETO DE LA LITIS DETERMINA LA IMPROCEDENCIA DE UN PRONUNCIAMIENTO JUDICIAL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4276).

La posibilidad de adoptar medidas cautelares sobre actos de contenido negativo es controvertida, porque es normalmente rechazada pese al interés que tiene en algunos supuestos muy concretos. Por ello, tenía especial interés un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, en los términos planteados por el Auto de 12 de junio de 2017, en el que se consideraba de interés casacional objetivo determinar "*Si debe aplicarse la doctrina clásica jurisprudencial que determina que no cabe acordar la suspensión de los actos administrativos de contenido negativo, en cuanto que la medida cautelar que se solicita supone anticipar el contenido del fallo principal o, por el contrario, debe ser matizada en aplicación de los artículos 129 y 130 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en orden a valorar de manera circunstanciada los intereses en conflicto y el concreto alcance del "periculum in mora*".

Sin embargo, la sentencia que debería haberse pronunciado sobre la cuestión ha considerado improcedente hacerlo por pérdida sobrevenida del objeto del recurso, en tanto que el TEAC que había denegado la suspensión cautelar impugnada en sede judicial, resolvió la reclamación económico-administrativa (estimándola) unas semanas antes de celebrarse la vista señalada.

Es cierto que el Tribunal pudo haber aprovechado el proceso iniciado para fijar la interpretación de las normas citadas en el Auto de admisión a trámite, pero al final rechazó esa posibilidad por considerar que *una sentencia de tal naturaleza constituiría una suerte de dictamen o informe totalmente desconectado de las cuestiones que se ventilan en el recurso*".

DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS POR GASTOS DERIVADOS DE CONGRESOS MÉDICOS

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores • Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de julio de 2018 (Rec. 675/2015).

La deducibilidad de los gastos incurridos por empresas del sector farmacéutico para la promoción de sus productos mediante el patrocinio de congresos, reuniones y cursos médicos, y por la asunción del coste de desplazamiento y estancia de los facultativos que acuden a estos eventos ha generado cierta controversia durante los últimos años.

Como punto de partida, la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, siguiendo el criterio de la consulta de la DGT V0637-07, analizó la tributación de la renta obtenida por los médicos derivada de la asistencia a dichos congresos y concluyó que debía ser calificada, alternativamente, como (i) rendimiento de trabajo en especie, en aquellos supuestos en el que acude al congreso un representante de un hospital para el que el médico presta sus servicios, o (ii) rendimiento de actividades económicas, en aquellos casos en los que el profesional independiente acude en su condición de especialista o acude invitado a título personal.

Como consecuencia de dicha Resolución del TEAC, la propia AEAT emitió una nota informativa con fecha 5 de mayo de 2017 puntualizando determinados aspectos de la tributación por parte del personal sanitario de los gastos abonados por las compañías farmacéuticas para la asistencia a congresos y conferencias que estas organizan.

Pues bien, en este sentido, la AN ya se había pronunciado recientemente en su sentencia de 17 de mayo de 2018 acerca de la deducibilidad de dichos gastos a los efectos del IS. En ella la AN concluyó que, de acuerdo con la normativa vigente, los gastos incurridos por las empresas farmacéuticas (i) derivados del patrocinio de reuniones promocionales a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, (ii) por el patrocinio de congresos científicos en los que participen estos facultativos, y (iii) por los gastos de desplazamiento y estancia de los propios facultativos, son considerados una forma normal y lícita de ejercer la publicidad, que además está íntimamente relacionada con la obtención de ingresos. En consecuencia, estos gastos tienen la consideración de deducibles para las empresas farmacéuticas a los efectos de su IS.

Con este nuevo pronunciamiento de 5 de julio de 2018, la AN cierra el círculo en lo que se refiere a la deducibilidad de dichos gastos promocionales, dado que en este caso los analiza desde la perspectiva del IVA. Siguiendo la línea marcada por su propia sentencia de 17 de mayo de 2018 anteriormente referida, la AN reconoce la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por estos gastos siempre y cuando la empresa acredite la realidad de los referidos gastos, a través de la correspondiente factura o documento alternativo.

MODELO 179: ÚNICAMENTE TIENEN OBLIGACIÓN DE PRESENTARLO LOS QUE ACTÚAN COMO VERDADEROS INTERMEDIARIOS EN LA CESIÓN DEL USO DE LA VIVIENDA CON FINES TURÍSTICOS

Viktoriya Petkova y Raquel Cuesta • Abogadas

Consulta de la DGT V3083-18, de 28 de noviembre de 2018.

La DGT ha publicado su primera consulta sobre el modelo 179 "*Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos*", el cual, con carácter excepcional, para el ejercicio 2018 se presentará durante el mes de enero de 2019.

El caso planteado en la consulta es el de un propietario que arrienda su vivienda a un "Property Manager" o Gestor por un importe fijo mensual para su cesión posterior a turistas por sus propios medios y a su propio riesgo. El propietario recibe la cantidad acordada con el Gestor como importe del arrendamiento, independientemente de que éste subarrienda o no la vivienda y de los ingresos que perciba el Gestor por el subarriendo. La renta a cobrar a los turistas es decidida de forma unilateral y libre por el Gestor, sin intervención del propietario. El propietario desconoce cualquier dato sobre el uso final de la vivienda: la identidad de los turistas a los que se subarrienda la vivienda, cuántos arrendamientos formaliza el Gestor en cada periodo o el importe de las rentas cobradas a cada turista.

Concepto "intermediario"

En primer lugar, y a falta de regulación legal, la DGT analiza el concepto de "intermediario" con base la jurisprudencia de la sala de lo civil del Tribunal Supremo. De acuerdo con dicha jurisprudencia será intermediario "el que ponga en contacto a su cliente con otra persona con el fin de que ambos concluyan un contrato, a cambio de un precio que solo se percibirá si el contrato promovido se llega a celebrar".

De acuerdo con lo anterior, la DGT concluye que únicamente están sujetos a la obligación de presentar el modelo 179 los intermediarios que perciban una retribución o comisión por la consecución del resultado, es decir, por la efectiva cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos entre cedente y cesionario.

Por lo tanto, las plataformas colaborativas que solamente realizan una labor de mero alojamiento digital de anuncios de viviendas para usos turísticos, sin que intermedien entre cedente y cesionario, no tienen la obligación de presentar el modelo 179.

Cuestiones concretas analizadas por la DGT

1) Si en el modelo de negocio descrito, el Gestor tiene la obligación de presentar el modelo 179.

El Gestor no tiene que presentar el modelo 179, ya es titular de un derecho en virtud de cual cede la vivienda (derecho de subarriendo), el cual le convierte en cedente del uso de la vivienda con fines turísticos, y no puede ser considerado intermediario.

2) En el caso de que el Gestor subarriende la vivienda a través de una plataforma on-line, a través de la cual busca turistas a quienes subarrendar la vivienda, ¿quién tiene la obligación de presentar el modelo 179?

Esta obligación recae en la plataforma colaborativa, en la medida en que presta un servicio de intermediación.

3) Si existe obligación de conservar una copia física del documento de identidad de los cesionarios.

El Gestor como cedente de la vivienda es el sujeto obligado a conservar dicha copia, y no el intermediario (plataforma on-line).

4) Si existe obligación por parte del Gestor de suministrar a la plataforma on-line los datos del propietario de la vivienda.

La DGT aclara que se tiene que identificar al titular de la vivienda (propietario) aun cuando la misma se ceda en virtud de otro derecho de uso o disfrute, como el subarrendamiento. Por tanto, es el Gestor quien tiene que suministrar sus datos y los del propietario con carácter obligatorio.

LA POSIBLE APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN DEL 99% EN EL ISD TRAS LA REALIZACIÓN DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA NO CONSTITUYE UNA "VENTAJA FISCAL" A EFECTOS DE APLICAR RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD FISCAL Y SU POSIBLE ELIMINACIÓN POR LA INEXISTENCIA DE MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS

Víctor Tenorio y Viktoriya Petkova • Abogados

Consulta de la DGT V2906-18, de 13 de noviembre de 2018.

El caso planteado en esta consulta se refiere al de un contribuyente (persona física) que tiene en propiedad diversos inmuebles explotados en régimen de arrendamiento. Para la gestión de los inmuebles, formalizó tres años atrás un contrato laboral a jornada completa con uno de sus hijos, que es quien gestiona la actividad de arrendamiento.

La intención del contribuyente es aportar todo su patrimonio inmobiliario en régimen de arrendamiento a una sociedad de nueva creación, para, acto seguido, otorgar testamento y adjudicar a sus hijos y nietos todas las participaciones en que se divida el capital social.

El contribuyente manifiesta que los motivos que impulsan dicha operación es facilitar la futura herencia; repartir y adjudicar los bienes de manera que no exista una paralización, deterioro y pérdida de rentabilidad y valor de su patrimonio inmobiliario.

A este respecto, el consultante pregunta si (i) la actividad de arrendamiento tiene la consideración de actividad económica y; (ii) si es posible la aplicación del régimen fiscal especial a la aportación no dineraria a una entidad de nueva constitución de los inmuebles arrendados.

- Respecto a si concurren los requisitos para determinar que la actividad de arrendamiento tiene la consideración de actividad económica a efectos del IRPF, la DGT no se pronuncia expresamente remitiéndose al requisito de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

- Respecto a la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento (el cual se aplicará siempre y cuando los inmuebles arrendados hayan estado afectos a la actividad de arrendamiento durante al menos tres años), la DGT establece que tampoco puede pronunciarse debido a que en el escrito de consulta tan sólo se hace mención a que la aportación no dineraria se realiza con la finalidad de evitar disputas entre los herederos en el reparto del patrimonio hereditario.

  No obstante lo anterior, la DGT hace hincapié en el hecho de que en el supuesto de hecho, parecen cumplirse todos los requisitos para que la transmisión mortis causa a realizar tras la aportación no dineraria se beneficiase de una reducción en base imponible del ISD del 99% de la misma (lo que lleva a deducir que la aportación no dineraria planeada tiene como principal motivo la obtención de una "ventaja fiscal" en el ISD), mientras que, al contrario, la mera transmisión de los inmuebles podría no conllevar dicha reducción.

Como es sabido, se permite la aplicación del régimen especial de diferimiento siempre y cuando la operación no tenga como principal objetivo el fraude fiscal. A este respecto, la Ley del IS establece una cláusula anti-abuso en su artículo 89.2 que establece que no se podrá aplicar este régimen "*cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*."

Es decir, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una "ventaja fiscal" al margen de cualquier razón económica, no sería de aplicación el régimen de diferimiento pudiéndose anular la ventaja fiscal conseguida por medio de la operación.

Respecto a si la obtención de una "ventaja fiscal" en el ISD pudiera ser objeto de regularización en el caso en el que las autoridades fiscales consideren la inexistencia de motivos económicos válidos, la DGT determina que *la cláusula anti abuso establecida en el artículo 89.2 de la LIS, que traspone la Directiva de operaciones de reestructuración no puede utilizarse para aquellos supuestos en que la ventaja fiscal se encuadra en un impuesto no afectado por la propia Directiva, como es el ISD*.

Alcanza así la DGT la misma conclusión respecto a la no consideración de una ventaja fiscal en la aplicación de operaciones de reestructuración al diferimiento del devengo del IIVTNU (V4460-16, V3940-15 y V2983-14).

MODELO 720: DICTAMEN MOTIVADO DE LA COMISIÓN EUROPEA

Yi Zhou y Arturo Parellada • Abogados

Con efectos desde el ejercicio 2012 y como una de las principales medidas encaminadas a la lucha contra el fraude, el Gobierno español impuso a los residentes fiscales la obligación de presentar anualmente un modelo informativo (i.e. modelo 720) declarando bienes y derechos situados en el extranjero cuando se superen determinados umbrales. En particular, se deben declarar tres tipos de bienes y derechos: (i) cuentas bancarias; (ii) valores y derechos / contratos de seguro de vida y (iii) inmuebles.

Desde su entrada vigor, esta medida ha sido objeto de una gran controversia puesto que el incumplimiento de la obligación de información conlleva a la imposición de un régimen sancionador muy severo. Por este motivo, en noviembre de 2015, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España por una posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento o del cumplimiento incorrecto de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

El dictamen de dicho procedimiento fue emitido con fecha 15 de febrero de 2017, pero el contenido del mismo no ha sido público hasta fechas recientes, como consecuencia de un requerimiento de la AN, en el seno de un procedimiento judicial.

En dicho dictamen, la Comisión concluye que la normativa española infringe la libre circulación de personas (artículo 21 del TFUE), la libre circulación de trabajadores (artículo 45 del TFUE), la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE), la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE). En particular, la Comisión Europea considera que la normativa española resulta discriminatoria y desproporcionada a la luz de la jurisprudencia del TFUE, y, en particular al imponer:

- Multas pecuniarias fijas por incumplimiento de las obligación de información o por la presentación extemporánea del modelo 720 superiores a las establecidas en el régimen general para infracciones simulares previstas en la LGT;

- La consideración de los bienes y derechos no declarados o declarados extemporáneamente en el modelo 720 como ganancias patrimoniales no justificadas, junto con la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito; y

- Una multa pecuniaria proporcional del 150% sobre dichas ganancias patrimoniales no justificadas.

A pesar de que el dictamen motivado existía desde el año 2017 y que mediante el mismo, la Comisión invitaba a España a tomar las medidas necesarias para corregir la situación en un plazo de dos meses desde la recepción del escrito, lo cierto es que el gobierno español no ha tomado ninguna medida al respecto ni se espera que lleve a cabo ninguna modificación normativa en las fechas próximas.

A la luz de lo anterior, habrá que esperar a que sea el TJUE, bien a través de una denuncia de la Comisión o bien a través de una cuestión prejudicial interpuesta por los tribunales españoles, obligue a España a modificar dicha normativa.

PRINCIPALES NOVEDADES FISCALES INCLUIDAS EN EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2019

Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova • Abogadas

El 14 de enero de 2019 ha sido presentado a las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 aprobado por el Consejo de Ministros. En el ámbito tributario se adoptan varias medidas encaminadas a reducir las tasas de déficit y endeudamiento de la economía española.

A continuación, se recogen de forma resumida las principales novedades fiscales incluidas en el Proyecto de Ley de Presupuestos General del Estado.

1. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF")**

   (i) Subida de dos puntos para las rentas del trabajo superiores a 130.000 euros y de cuatro puntos a partir de 300.000 euros.

   (ii) Asimismo, para las rentas del capital, se incrementan cuatro puntos el tipo del IRPF para las rentas del ahorro superiores a 140.000 euros.

2. **Impuesto sobre Sociedades ("IS")**

   (i) Una rebaja del tipo en Sociedades del 25% al 23% para aquellas entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior al millón de euros en el periodo impositivo anterior.

   (ii) Se establece un tipo mínimo del 15% sobre la base imponible para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros o que tributen en el régimen de consolidación fiscal. El tipo de tributación mínima será del 18% para aquellas compañías que cuentan con un tipo agravado del 30% en el IS, y del 10% para las entidades de nueva creación que tributen al tipo de 15%. Esto supone que, como resultado de la aplicación de las deducciones, no se puede rebajar la cuota líquida por debajo de dicho importe.

   (iii) Reducción de 100% a 95% de la exención sobre dividendos y plusvalías.

   (iv) Se anticipa al ejercicio 2019 el impacto de alguna de las modificaciones, para lo cual se elevan los porcentajes aplicables para el cálculo de los pagos fraccionados.

   (v) Se introduce una nueva deducción vinculada a la incorporación de mujeres a los Consejos de administración de las empresas: deducción en la cuota íntegra del 10% de las retribuciones satisfechas a las consejeras.

3. **Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"):** Se reduce el IVA de los productos de higiene femenina (4%), de los servicios veterinarios (10%) y del libro, periódico y revistas electrónicas (4%).

4. **Sociedades Cotizadas Anónimas de Inversión en el Mercado Inmobiliarios ("SOCIMI").**

   (i) Se establece un gravamen especial del 15% sobre el importe de los beneficios obtenidos por la SOCIMI en el ejercicio que no sean objeto de distribución. Dicho gravamen tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades.

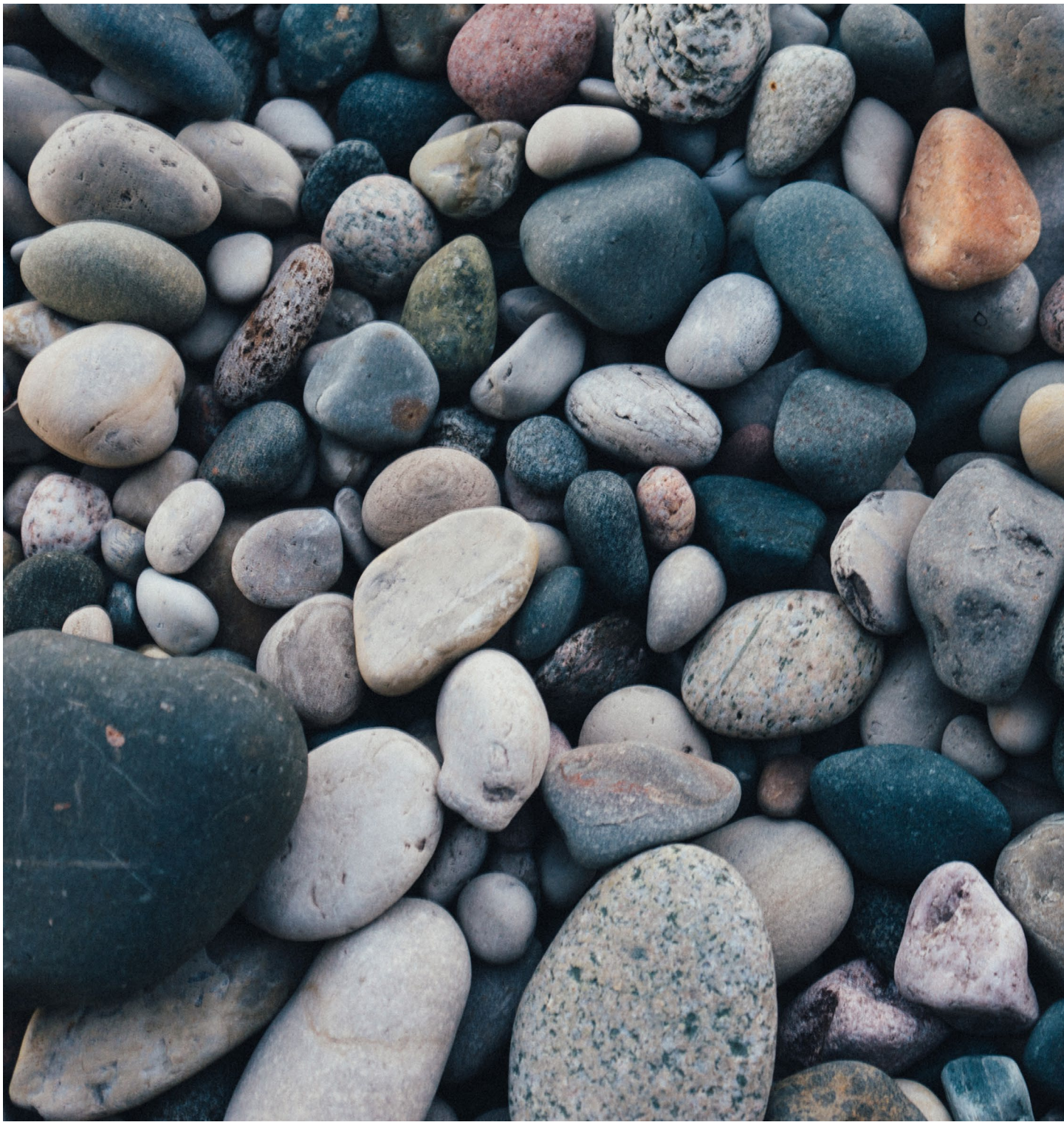
   (ii) El gravamen especial se devengará el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio por la junta general de accionistas, u órgano equivalente, y deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde la fecha de devengo.

5. **Impuesto sobre el Patrimonio ("IP"):** Son dos las medidas que se introduces, (i) la elevación del tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa y (ii) el mantenimiento, con carácter indefinido de su gravamen, ambas medidas encaminadas a contribuir a las finanzas públicas.

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

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

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

Sede
Castellana 50
28046 · Madrid
—
Paseo de la Castellana, 259 A
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