Pérez-Llorca

Newsletter Fiscal

02/2019

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

Artículos Doctrinales

4 **Condiciones para la aplicación de la deducción por gastos de guardería**
Clara Jiménez, Victoria von Richetti y Alejandra Flores

Jurisprudencia del TS

6 **Concepto de vivienda habitual en el IRPF a los efectos de aplicar la exención de la ganancia de patrimonio derivada de su transmisión por mayores de 65 años**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

7 **Posibilidad de reiterar la adopción de medidas cautelares por cambio de circunstancias jurídicas**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

8 **La base imponible del ITP exigible por aplicación del art. 108 LMV se determina en función del porcentaje total de participación que se ostenta**
Javier Tello y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

9 **Régimen sancionador del Modelo 720: desproporción de la sanción impuesta**
Yi Zhou y Viktoriya Petkova

Doctrina administrativa

10 **El TEAC matiza su criterio sobre la consideración de la compensación de BINs como una opción tributaria: sí cabe su rectificación cuando la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a *posteriori***
Víctor Tenorio y Arturo Parellada

11 **Los activos en los que se materialice el coeficiente obligatorio de inversión de las ECR deben entenderse afectos a la actividad económica a efectos de la exención por "empresa familiar" en el IP**
Daniel Olábarri y Raquel Cuesta

12 **Los residentes no comunitarios también tienen derecho a aplicar las bonificaciones autonómicas del ISD**
Ekaitz Cascante y Alejandra Flores

CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE GUARDERÍA

Clara Jiménez, Victoria von Richetti y Alejandra Flores • Socia, Abogadas

Durante los últimos meses ha habido cierta controversia en torno a la nueva deducción por gastos de guardería para niños menores de 3 años. Esa controversia surgió, principalmente, por la publicación por parte de la Administración de sus criterios de aplicación de la norma (a través de las respuestas dadas a hipotecas preguntas de los contribuyentes publicadas en su página web), y por la finalización del plazo de presentación del nuevo modelo 233, en el que las guarderías deben informar sobre los gastos que dan derecho a la aplicación de esta deducción.

Esta nueva deducción fue introducida por Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que aprobó un incremento de 1.000 respecto de la ya vigente deducción de 1.200 por maternidad. Este incremento de cuantía sería de aplicación a las madres trabajadoras que soportaran gastos por guardería por el cuidado de sus hijos.

Pues bien, una de las primeras dudas suscitadas ha sido la determinación del importe exacto de la deducción. Aunque la redacción es clara al establecer que dicho importe será de un máximo de 1.000 euros, es necesario precisar que para poder determinar el importe concreto de la deducción deberán tomarse en cuenta solo los meses completos en los que el menor acuda a la guardería. De esta forma, según el criterio de la Administración, los 1.000 euros de la deducción deben prorratearse entre los meses completos en los que el contribuyente haya satisfecho gastos en guarderías o centros infantiles autorizados, permitiéndose, por tanto, la aplicación de un importe máximo de 83,33 euros mensuales.

Es decir, solo en el caso de que los menores de 3 años acudieran los doce meses completos a la guardería (algo poco probable), se podría aplicar la deducción hasta el importe de 1.000 euros. Por tanto, si el menor acude exclusivamente 10 meses completos a la guardería (de septiembre a junio), el importe máximo de la deducción que podrá aplicar la madre será de 833,33 euros. Además, en ningún caso el importe de la deducción podrá ser superior a las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo que se hayan aportado.

En segundo lugar, otra de las cuestiones controvertidas ha sido la compatibilidad de la deducción con la utilización de los vales guardería. Y ello, porque la redacción de la nueva deducción establece que los gastos satisfechos en guardería no podrán tener la consideración de rendimientos del trabajo exentos, consideración que, con carácter general, merecen los vales de guardería. Ante esta incertidumbre, la DGT, a través de una consulta vinculante, ha reconocido la posibilidad de hacer compatibles ambos regímenes.. De acuerdo con el criterio de la DGT, la misma cuantía no puede generar dos beneficios fiscales, pero es posible aplicar la deducción por guardería y reconocer la exención de los rendimientos del trabajo en especie (vales de guardería) que superen esa primera cuantía. Asimismo, la DGT ha confirmado que no es necesario que se sustituya el pago mediante vales guardería por un pago dinerario, de modo que pueden seguir utilizándose dichos vales guardería siempre y cuando el importe del vale guardería que coincida con el importe de la deducción quede no exento.

A efectos prácticos, esto significa que si, por ejemplo, el importe de la deducción asciende a 833,33 euros y el importe anual de guardería es de 3.000 euros anuales, la cantidad de 2.166,67 euros podrá seguir beneficiándose de la exención por pago mediante vales guardería. Además, podrá seguir realizándose el pago mediante vales guardería por el total de 3.000 euros, siempre y cuando los primeros 833,33 euros que coinciden con el importe de la deducción no tengan la consideración de renta exenta.

En tercer lugar, se han suscitado dudas también respecto de los potenciales beneficiarios de esta deducción. A este respecto, la regulación deja claro que se trata de un beneficio que únicamente pueden aplicar las madres (no los padres), aunque se permite que el gasto de guardería sea satisfecho tanto por la madre como por el otro progenitor, adoptante o tutor (destacar que, de momento, los territorios forales no han aprobado esta deducción, de modo que hasta la fecha las únicas beneficiarias serán las madres que residan en territorio común). Por otro lado, no se establecen límites de renta ni otro tipo de requisitos de ingresos familiares para su aplicación, por lo que cualquier madre trabajadora que cumpla los requisitos podrá aplicársela.

En último lugar resulta oportuno destacar que algunas Comunidades Autónomas han aprobado algunos beneficios similares para las madres con hijos, que en principio serían compatibles con la deducción analizada

Por todo ello, consideramos que resulta conveniente revisar la situación de aquellas madres trabajadoras que tengan gastos de guardería puesto que esta nueva deducción sumada al ya existente beneficio de los vales guardería puede suponer un ahorro considerable en la deuda final del IRPF.

CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL EN EL IRPF A LOS EFECTOS DE APLICAR LA EXENCIÓN DE LA GANANCIA DE PATRIMONIO DERIVADA DE SU TRANSMISIÓN POR MAYORES DE 65 AÑOS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4390)

El artículo 33.4.b) LIRPF establece la exención de las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años. Por otro lado, la DA 23ª de la misma Ley determina el significado jurídico de vivienda habitual a los efectos de aplicación de dicha exención, reconociéndole esa naturaleza a "*aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas*".

La lectura de ambos preceptos permite advertir que el contribuyente puede tener una vivienda habitual sin ser propietario de la misma, como es lógico; aunque también parece obvio que el disfrute de la exención está condicionado a la tenencia de algún derecho real sobre la misma, que es el que genera la ganancia de patrimonio con ocasión de su transmisión.

Esas circunstancias permiten imaginar supuestos en los que resulta dudosa la aplicación del beneficio fiscal, porque el contribuyente ha vivido durante más más de tres años en esa vivienda pero, por cualquier motivo, no ha sido propietario de la misma durante todo ese tiempo: porque el título de propiedad lo adquirió más tarde, o porque ostenta un derecho real distinto de la propiedad (p.ej. usufructo).

Precisamente, el primero de los supuestos mencionados es el que motiva la sentencia analizada: la vivienda era propiedad del marido desde 1970, pero la aportó a la sociedad de gananciales en octubre de 2003, y antes de cumplirse tres años desde ese momento, fue transmitida a un tercero por los cónyuges, que tenían más de 65 años.

En ese contexto, la sentencia analizada entiende que las "*condiciones de la exención están directamente relacionadas con el objeto sobre el que se proyecta el derecho transmitido, esto es, la propiedad de la vivienda habitual, por lo que intentar extender esta exención a derechos que no están comprendidos en el ámbito de la misma, colisiona con el carácter excepcional que corresponde a la aplicación de los beneficios fiscales*". Por ello la sentencia analizada determina que la aplicación de la exención comentada "*requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma*".

La doctrina fijada parece excluir del ámbito de la exención otros supuestos, no mencionados explícitamente en la sentencia, como son aquellos en los que el transmitente ocupa la vivienda habitual en virtud de un derecho real, distinto de la propiedad. Esta interpretación es precisamente la seguida por la DGT en distintas consultas (por ejemplo, V0079-17), en las que afirma que "*cuando el pleno dominio de una vivienda se encuentra desmembrado entre nudo propietario y usufructuario, a ninguno de ellos le resultará de aplicación las exenciones previstas con ocasión de la transmisión de la misma, en el caso de que se trate de su vivienda habitual*".

POSIBILIDAD DE REITERAR LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES POR CAMBIO DE CIRCUNSTANCIAS JURÍDICAS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4405)

En el proceso contencioso-administrativo es habitual solicitar la suspensión de ejecución de los actos impugnados, lo que debe hacerse al amparo de lo establecido en los artículos 129 y ss. LJCA, cuya regulación es sensiblemente distinta de la establecida para acordar la suspensión en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

En relación con la posibilidad de modificar la decisión sobre las medidas cautelares adoptadas, el artículo 132.1 LJCA dispone que las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme, pero "*podrán ser modificadas o revocadas durante el curso del procedimiento si cambiaran las circunstancias en virtud de las cuales se hubieran adoptado*".

En la sentencia analizada, el TS revisa su doctrina previa y, después de subrayar el carácter casuístico y circunstancial que preside su enjuiciamiento, establece cuatro ideas fundamentales en la formación de jurisprudencia. En primer lugar, (i) reconoce la posibilidad de reiterar solicitudes de adopción de medidas cautelares (ex art. 736.2 LEC) a la vista de nuevas circunstancias relevantes para el objeto del proceso. Después añade que (ii) el significado del término "*circunstancias*" está directamente relacionado con los hechos, por lo que inicialmente debe considerarse que son las circunstancias fácticas las que legitiman un cambio en la adopción de medidas cautelares.

Pero inmediatamente añade las medidas cautelares tienen como principal finalidad preservar la finalidad del recurso, consecuentemente (iii) no puede rechazarse la posibilidad de que surjan nuevo datos o elementos de orden jurídico que pudieran afectar de modo concluyente al enjuiciamiento cautelar, por lo que también será posible invocar este tipo de cambios para solicitar una modificación en el régimen de medidas cautelares inicialmente adoptado.

Además, reconoce que el fumus *boni iuris*, esencial en la adopción de medidas cautelares, es dinámico y evolutivo, por lo que (iv) su apreciación puede cambiar a la vista de nuevos datos o circunstancias jurídicas que contradigan, enerven o neutralicen ese *fumus* o apariencia, lo que justificaría la adopción de nuevas medidas cautelares de contenido distinto de las inicialmente adoptadas.

Como se advierte de lo expuesto, la jurisprudencia formada con esta sentencia amplía notablemente las posibilidades de lograr una modificación de las medidas cautelares adoptadas (o denegadas) inicialmente, lo que constituye una clara mejora de la posición procesal de los contribuyentes en los procesos tributarios.

LA BASE IMPONIBLE DEL ITP EXIGIBLE POR APLICACIÓN DEL ART. 108 LMV SE DETERMINA EN FUNCIÓN DEL PORCENTAJE TOTAL DE PARTICIPACIÓN QUE SE OSTENTA

Javier Tello y Diego Marín-Barnuevo, Counsel, Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4406)

Como es sabido, el artículo 108 LMV (actual art. 314 TRLMV) establece con carácter general la exención en IVA, ITP y AJD de las transmisiones de valores, pero establece una excepción a esa regla general y dispone que estarán gravadas por ITP las transmisiones de valores que representen partes alícuotas del "*capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades*".

En su redacción original, el art. 108 LMV no precisaba el modo de cuantificar la obligación tributaria en estos supuestos, lo que permitía dudar si la base imponible debería cuantificarse en función del incremento de participación que motivaba en un momento determinado el control de la sociedad o, por el contrario, en función del porcentaje total de participación adquirido en distintos momentos.

Este es el problema subyacente en el supuesto enjuiciado, en el que un contribuyente ostentaba una participación del 39% del capital social de una entidad y, como consecuencia de la adquisición de nuevas participaciones que representaban el 13% del capital, pasó a controlar la sociedad con una participación total del 52% del capital social. En ese caso resultaba exigible el ITP como consecuencia de lo dispuesto en el art 108 LMV, y mientras que el contribuyente consideró que la base imponible debería determinarse en función del valor del 13% del capital social, la Administración interpretaba que su valor se determinaba en función del valor del 52% de dicho capital social.

En la sentencia analizada se advierte que la interpretación realizada por el contribuyente era correcta hasta el año 2006, porque hasta ese momento no se regulaba de forma expresa la base imponible aplicable en estos supuestos. Pero la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, modificó el artículo 108 LMV y reguló de forma expresa la base imponible aplicable en estos supuestos, disponiendo que estaría constituida por "*la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación*".

Por todo ello, parece claro que a partir de la entrada en vigor de esa modificación legal, el valor de referencia sobre el que debe aplicarse la proporción al valor total de las participaciones ostentadas por quien adquiere el control de la sociedad.

Consecuentemente, la jurisprudencia fijada por la sentencia analizada es que a partir del 1 de diciembre de 2006, fecha de entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, la base imponible de las operaciones a las que resulta aplicable el art. 108 LMV –actual 314 TRLMV- "*ha de fijarse en función del porcentaje total de participación que se pasa a disfrutar en el momento en que se obtiene el control de la sociedad cuyo capital se adquiere, con independencia de que con anterioridad a ese momento el adquirente tuviera ya la propiedad de parte de esas participaciones o acciones de la entidad*".

RÉGIMEN SANCIONADOR DEL MODELO 720: DESPROPORCIÓN DE LA SANCIÓN IMPUESTA

Yi Zhou y Viktoriya Petkova, Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018 (ECLI: ES:TSJCL:2018:4279)

En diciembre de 2018 se hizo público el Dictamen de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017, que consideraba que el régimen sancionador específico establecido en caso de incumplimiento de las obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Modelo 720) es discriminatorio y desproporcionado, por lo que lesiona las libertades comunitarias que todo Estado Miembro debe garantizar. Ahora se ha conocido la Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 28 de noviembre de3 2018, que enjuicia la legalidad de la sanción impuesta a un contribuyente por la presentación extemporánea del modelo 720.

En el supuesto analizado, el contribuyente había presentado el modelo 720 correspondiente al ejercicio 2012 fuera del plazo legalmente previsto. Como consecuencia, la Administración tributaria incoó el correspondiente procedimiento sancionador e impuso la sanción prevista en la disposición adicional decimoctava de la LGT, que resulta más gravosa que la derivada de la aplicación del régimen sancionador general. Esa sanción fue impugnada por el contribuyente, alegando en defensa de sus pretensiones: (i) la desproporción de la sanción impuesta, (ii) la existencia de un Dictamen[1] de la Comisión Europea que determinaba la incompatibilidad del régimen sancionador con el Derecho de la Unión Europea; (iii) la falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción, y (iv) la caducidad del procedimiento sancionador.

En la sentencia comentada, el TSJ aprecia una clara falta de motivación del acto sancionador, destacándose que la Administración debió responder las alegaciones realizadas por el contribuyente en relación con la desproporción de la sanción impuesta.

Según la sentencia comentada, si un contribuyente alega la desproporción e inadecuación al Derecho Comunitario de la actuación administrativa, la Administración está obligada a motivar expresamente el rechazo de dicha alegación, sin que resulte suficiente la afirmación de que excede de sus funciones entrar a valorar la legalidad de esa normativa.

En segundo lugar, el TSJ reconocer tener serias dudas sobre la proporcionalidad de la sanción impuesta, ya que existe un Dictamen de la Comisión Europea que considera que contrario al Derecho de la Unión Europea ese régimen sancionador y, además, resulta cuestionable que pueda considerarse muy grave una actuación consistente en no comunicación los datos requeridos por la Administración, cuando otras otros supuestos que merecen mayor reproche jurídico pueden ser calificados como infracción leve.

Finalmente, el TSJ aprecia la caducidad del procedimiento sancionador, ya que la Administración tributaria había iniciado el procedimiento sancionador casi dos años después de la realización de la conducta infractora (la comunicación tardía de datos), pese a tener pleno conocimiento del ilícito desde el mismo momento de su comisión. Sobre esta cuestión, la misma Sala se había pronunciado en otras ocasiones concluyendo que, en los supuestos de declaración extemporánea, el procedimiento sancionador debería iniciarse antes del transcurso del plazo de tres meses desde el momento de la presentación de la declaración. Además, añade la sentencia que dicho plazo resulta plenamente aplicable a los incumplimientos formales, porque de lo contrario se situaría en la misma situación al que cumple con retraso y al que no cumple en absoluto con el deber de presentación de la declaración.

[1] A la fecha de la interposición del recurso por el contribuyente, el Dictamen aún no era público, si bien el contenido del mismo fue publicado en una nota de prensa.

EL TEAC MATIZA SU CRITERIO SOBRE LA CONSIDERACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BINS COMO UNA OPCIÓN TRIBUTARIA: SÍ CABE SU RECTIFICACIÓN CUANDO LA SITUACIÓN EN QUE SE EJERCITÓ LA OPCIÓN INICIAL CAMBIA A *POSTERIORI*

Víctor Tenorio y Arturo Parellada, Abogados

Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019

El TEAC mediante esta Resolución matiza y complementa su criterio plasmado en su Resolución de 4 de abril de 2017, en la que estableció que el derecho de compensar BINs entraba plenamente en el concepto de "opción" tributaria del artículo 119.3 de la LGT.

En la Resolución de 4 de abril de 2017, el TEAC consideraba que el contribuyente queda totalmente vinculando a la compensación de BINs contenida en la autoliquidación presentada en periodo voluntario. Por tanto, una vez finalizado ese período voluntario de autoliquidación, el contribuyente no podría modificar su solicitud de compensación de BINs. Según ese mismo criterio, si el contribuyente no hubiera presentado autoliquidación del IS estando obligado para ello, habría perdido toda posibilidad de compensar sus BINs en dicho ejercicio, aunque después se produjera una regularización en el curso de un procedimiento inspector.

En la Resolución de 16 de enero de 2019, el TEAC matiza ese criterio inicial e interpreta que si una entidad no hubiera compensado BINs (o hubiera compensado menos de las que hubiera podido compensar), y, con posterioridad, el importe de las BINs se aumenta como consecuencia de una resolución de un órgano revisor, debe admitirse que el contribuyente pueda optar por compensar posteriormente (vía declaración complementaria o en un procedimiento de comprobación) un importe de BINs superior al que compensó en un momento inicial.

Esta nueva interpretación es para el TEAC más respetuosa con lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT y los principios de justicia tributaria, porque al producirse un cambio en las circunstancias tomadas en consideración para tomar una primera opción, es lógico que el contribuyente también pueda cambiar su opción sobre el modo de compensar las BINs. Se trata, pues, de aplicar el principio *rebus sic stantibus* al ejercicio del derecho de opción.

En relación con esta cuestión, el TS ha admitido un recurso de casación (Auto de fecha de 12 de diciembre de 2018) para determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable el artículo 119.3 de la LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley en el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora.

LOS ACTIVOS EN LOS QUE SE MATERIALICE EL COEFICIENTE OBLIGATORIO DE INVERSIÓN DE LAS ECR DEBEN ENTENDERSE AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA A EFECTOS DE LA EXENCIÓN POR "EMPRESA FAMILIAR" EN EL IP

Daniel Olábarri y Raquel Cuesta, Abogados

Consulta de la DGT V3108-18, de 29 de noviembre de 2018

En esta consulta la DGT resuelve una cuestión que ya ha sido planteada, y resuelta, en consultas anteriores como, por ejemplo, la consulta V0478-18, de 21 de febrero de 2018. Se trata de la aplicación de la exención de "empresa familiar" prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP a las inversiones en entidades de capital riesgo (ECR). La novedad del pronunciamiento que ahora comentamos es que la DGT incluye en su análisis un matiz que resulta de especial interés para el tratamiento de esta cuestión, como seguidamente explicamos.

En resumen, el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP establece que estará exenta la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre participaciones en entidades siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
b) Que la participación en el capital de la entidad sea de al menos el 5% (o 20% conjuntamente con determinados familiares).
c) Que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección remuneradas en la entidad.

Pues bien, la consulta ahora analizada se centra únicamente en valorar el cumplimiento del requisito dispuesto en la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos y, en particular, en cómo debe determinarse si una ECR es una entidad patrimonial o no.

Según la Ley del IP, para determinar si la ECR debe considerarse como una entidad que tiene por actividad principal la gestión de un activo mobiliario o inmobiliario se habrá de determinar si, durante más de 90 días del ejercicio social, (i) más de la mitad de su activo está constituido por valores, o si (ii) más de la mitad de su activo no está afecto a una actividad económica.

En primer lugar, en relación a si más de la mitad del activo de la ECR está compuesto por valores, la DGT determina que a estos efectos no se computarán los valores correspondientes al coeficiente obligatorio de inversión aplicable a estas entidades y previsto en la Ley 22/2014 –esto es, como mínimo el 60% de su activo–, independientemente de en qué activos se invierta y en qué porcentaje se realice la inversión.

Por lo tanto, el resto de valores que exceda del coeficiente obligatorio de inversión únicamente podrán ser excluidos del cómputo a efectos de determinar si la ECR gestiona un patrimonio mobiliario cuando otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación disponiendo de los correspondientes medios materiales y personales.

En segundo lugar, a efectos de determinar si más de la mitad del activo de la ECR no está afecto a una actividad económica, tradicionalmente la DGT ha venido adoptando una posición conservadora en sus pronunciamientos, indicando que dicha cuestión necesita de un análisis específico de la actividad realizada, el volumen de operaciones, y otros parámetros económicos y financieros que escapan de sus facultades.

No obstante, en esta ocasión, la DGT puntualiza que al ser un requisito legalmente impuesto que las ECR mantengan un coeficiente mínimo de inversión en determinados activos (60%), estos activos deberán considerarse necesarios para el ejercicio de su actividad, cualificando a efectos de la exención como afectos a una actividad económica.

Por último, la DGT señala que, si bien la Ley 22/2014 habilita a las ECR a delegar la administración y gestión de sus activos en entidades gestoras, al ser dicha delegación potestativa y no preceptiva, ello no exime a las ECR de tener los medios humanos y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial en caso de aplicar la exención de "empresa familiar".

LOS RESIDENTES NO COMUNITARIOS TAMBIÉN TIENEN DERECHO A APLICAR LAS BONIFICACIONES AUTONÓMICAS DEL ISD

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores, Abogados

Consultas de la DGT V3151-18 y V3196-18, de 11 y 14 de diciembre de 2018

En las contestaciones a dos consultas vinculantes de diciembre de 2018, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en función de la residencia habitual incluidos por cada Comunidad Autónoma en su normativa del ISD. En concreto, el criterio mantenido por la DGT pretende ampliar ese tipo de beneficios a todos los contribuyentes, con independencia de que tengan su residencia en España, en la UE o en el EEE, o en terceros Estados no comunitarios..

Tras el pronunciamiento del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), que concluyó que la normativa española suponía una restricción a la libre circulación de capitales, el legislador se vio obligado a modificar la Ley del ISD para introducir la disposición adicional segunda que eliminaba esta discriminación para los contribuyentes residentes en la UE o el EEE.

Por ello, y a pesar de que la existía jurisprudencia sobre discriminaciones sucesorias en el caso de residentes extracomunitarios, quedaba por resolver si los beneficios autonómicos serían igualmente aplicables para estos.

En relación con esta cuestión, el TS sentó jurisprudencia al respecto a través de dos sentencias (de 19 de febrero de 2018 y 28 de marzo de 2018) en las que consideró que, en aplicación de la libertad de circulación de capitales, los sujetos residentes fuera de la UE y el EEE pueden beneficiarse de las bonificaciones autonómicas del ISD, como cualquier ciudadano español o residente en dichos territorios.

Con base en las referidas sentencias, la DGT adopta ahora ese mismo criterio y confirma que las bonificaciones del ISD resultan igualmente aplicables a los donatarios, herederos y legatarios que residan en terceros Estados, de modo que cualquier ciudadano deberá ser tratado de igual manera a estos efectos con independencia de su residencia fiscal.

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, 8ºA
08017 · Barcelona
—
24 Monument Street, 8th floor
EC3R 8AJ · London
—
375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York