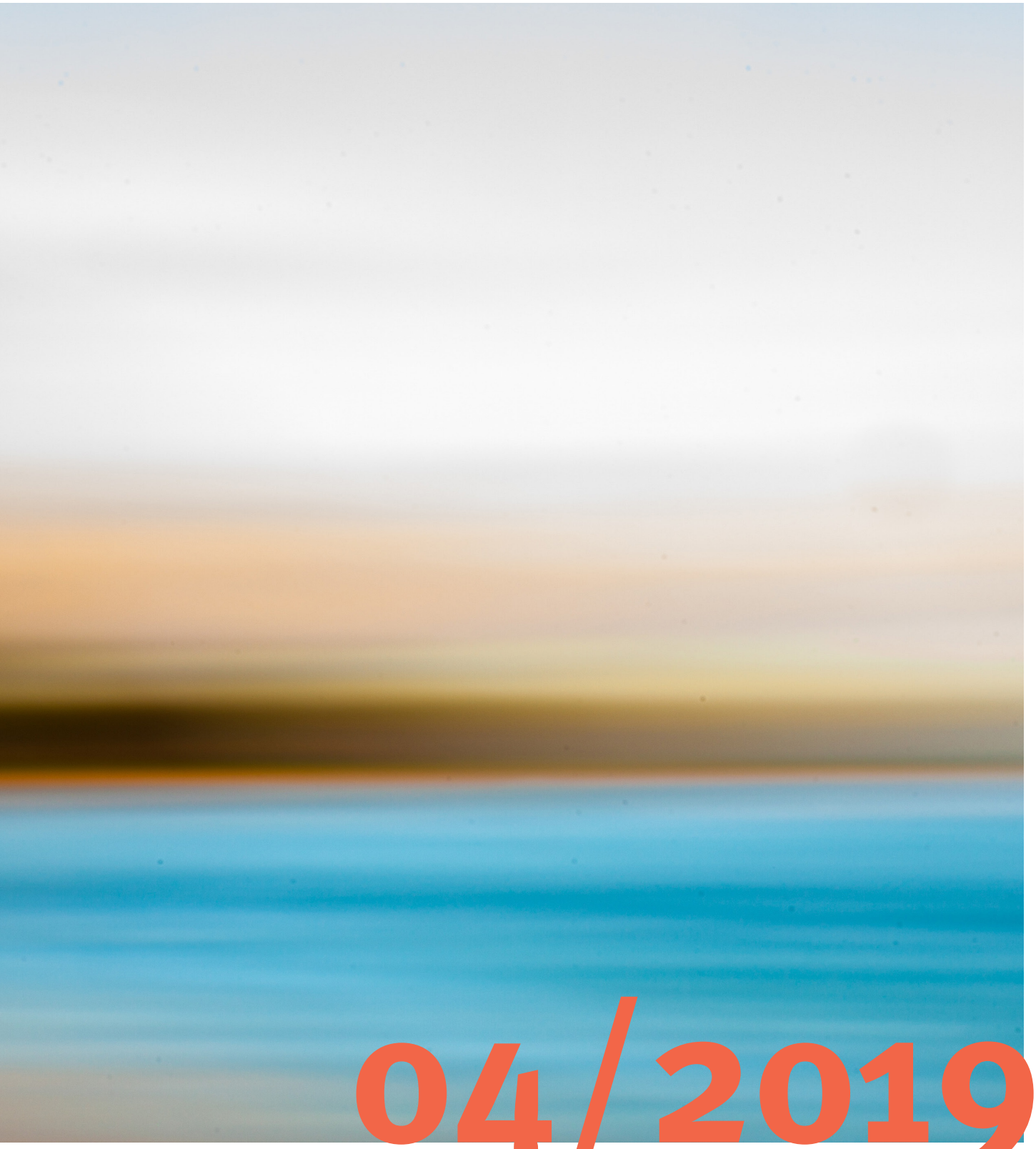
Pérez-Llorca

# Newsletter Fiscal



04/2019

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 **El TJUE se pronuncia sobre las cláusulas anti-abuso y el concepto de beneficiario efectivo en las Directivas de Intereses y Cánones y Matriz-Filial**
Ignacio Pascual y Raquel Cuesta

## Jurisprudencia del TS

6 **Existe prestación de servicios sujeta al IVA en los contratos de explotación conjunta de máquinas recreativas tipo "B"**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

7 **Las ganancias de patrimonio no justificadas no se integrarán en la base imponible si el contribuyente acredita su titularidad en una fecha anterior a la del período de prescripción, sin que sea necesario acreditar además el origen de la misma.**
Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti

8 **La solicitud de aplazamiento una vez finalizado el período voluntario de pago lleva aparejada la exigencia del recargo de apremio del 20%.**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

## Otra jurisprudencia de interés

9 **El principio de confianza legítima prohíbe la aplicación retroactiva de un cambio de criterio del TEAC**
Carolina Oliver de la Lastra y Cristina Adell

## Doctrina administrativa

10 **Determinación del cauce procedimental adecuado para solicitar la devolución de las retenciones indebidamente soportadas en el IRNR**
Ekaitz Cascante y Arturo Parellada

11 **No es posible revalorizar a efectos del IS el valor de un inmueble sobre la base de una comprobación tributaria del valor de las acciones en el ISD de los socios**
Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

12 **No es posible aplicar la reducción del 30 por ciento a un incentivo "ratchet" cuya concreción y aprobación depende de un acuerdo posterior del consejo de administración**
Víctor Tenorio y Viktoriya Petkova

13 **Los servicios de análisis financieros prestados a IICs están exentos del IVA si se cumplen determinados requisitos**
Victoria von Richetti y Alejandra Flores

## EL TJUE SE PRONUNCIA SOBRE LAS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO Y EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN LAS DIRECTIVAS DE INTERESES Y CÁNONES Y MATRIZ-FILIAL

Ignacio Pascual y Raquel Cuesta • Abogados

### Sentencias del TJUE de 26 de febrero de 2019 (asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134 y asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135)

El pasado 26 de febrero de 2019 el TJUE publicó dos sentencias de especial relevancia para la interpretación del concepto de beneficiario efectivo en la Directiva de Intereses y Cánones y de las cláusulas anti-abuso generales previstas en la Directiva de Intereses y Cánones y en la Directiva Matriz-Filial (en adelante, las "Directivas".)

Estas sentencias resuelven una pluralidad de cuestiones en relación con la procedencia o no de la aplicación de las exenciones previstas en las citadas Directivas para el pago de intereses o dividendos a entidades residentes en otros Estados de la UE cuando son controladas por entidades residentes en terceros Estados.

En los asuntos enjuiciados, la entidad europea intermedia reparte automáticamente los fondos recibidos de la entidad europea operativa en Dinamarca a sus socios situados en terceros Estados. Las autoridades tributarias danesas habían rechazado la aplicación de la exención por considerar que las entidades receptoras de los pagos no eran en realidad los beneficiarios efectivos de los mismos.

El planteamiento de estas cuestiones lleva al TJUE a pronunciarse sobre el concepto de "beneficiario efectivo" incluido en el artículo 1 de la Directiva de Intereses y Cánones y sobre el alcance de las cláusulas anti-abuso generales incluidas, respectivamente, en los artículos 5 y 1.2 de las Directivas.

Las principales conclusiones alcanzadas por el TJUE son:

1. El concepto de "beneficiario efectivo" del artículo 1 de la Directiva de Intereses y Cánones debe ser objeto de una interpretación autónoma a la luz de la finalidad de la propia directiva, que no es otra que la de evitar la doble imposición y favorecer un tratamiento fiscal igualitario con las situaciones puramente domésticas. En esta interpretación, y en contra del criterio de la abogada general, el TJUE sostiene que los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE son fuente válida para la interpretación del concepto, no siéndolo, por el contrario, los conceptos domésticos de beneficiario efectivo.

2. Debe entenderse por beneficiario efectivo a aquella entidad que tiene poder efectivo de disposición y disfrute sobre los intereses que se le abonan. Es decir, cuando los intereses se reciben en calidad de beneficiario y no de intermediario (como sería el caso de entidades agente, depositarias o mandatarias).

3. Si bien la Directiva Matriz-Filial no recoge la cláusula de beneficiario efectivo, los principios generales del Derecho europeo en materia de prácticas fiscales abusivas resultan plenamente aplicables y pueden dar lugar a los mismos efectos.

4. Serán los contribuyentes que se hayan beneficiado de la exención prevista en la Directiva de Intereses y Cánones quienes deberán demostrar que la entidad perceptora de los intereses tiene la consideración de beneficiario efectivo de los mismos. Por el contrario, cuando las administraciones tributarias pretendan la denegación de la exención aplicada, recaerá sobre ellas la carga de probar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una sociedad instrumental por el medio del cual se ha cometido un abuso de Derecho, sin que pese sobre ellas la obligación de identificar al beneficiario efectivo de los pagos.

5. El hecho de que la norma nacional contenga o no una cláusula general anti-abuso no es impedimento para que las autoridades fiscales invoquen el principio general del Derecho europeo sobre la prohibición de prácticas fiscales abusivas en supuestos de fraude o abuso de Derecho de las Directivas.

6. Los conceptos abstractos de "montaje" o "artificialidad" para la apreciación de estructuras fiscales abusivas quedan superados por el TJUE, que se acerca a los criterios de la OCDE y describe indicios concretos que, conjuntamente considerados, pueden llevar a acreditar la existencia de abuso de la norma tributaria europea. Por ejemplo: (i) que las rentas obtenidas por la entidad intermedia sean transferidas cuasi-automáticamente y en su totalidad a entidades que no pueden beneficiarse de los beneficios de las directivas; (ii) que la entidad intermedia obtenga un beneficio nulo o insignificante; (iii) que la única actividad de la entidad intermedia sea la percepción y reparto de las rentas o (iv) que la realidad de la estructura ponga de manifiesto que la entidad intermedia no tiene poder de disposición sobre las rentas percibidas.

7. Ante una situación de abuso de Derecho, la entidad instrumental no puede ampararse en el principio europeo de libertad de establecimiento para cuestionar la normativa que determina la existencia de abuso.

8. Por último, debe entenderse que no se cumple el requisito de sujeción y no exención exigido por la Directiva de Intereses y Cánones en su artículo 3 para la aplicación de la exención cuando la entidad intermedia esté formalmente sujeta a un impuesto europeo similar al IS pero se beneficie de una exención que, en la práctica, determine que no exista imposición en el Estado europeo de residencia.

Este pronunciamiento es de gran importancia porque puede motivar un cambio en la aplicación de las cláusulas anti-abuso por parte de las distintas administraciones tributarias y, además, puede derivar en la necesidad de revisar ciertas estructuras societarias, particularmente aquellas con estructuras holdings intermedias. En todo caso, lo anterior no es óbice para la aplicación de las exenciones que pudieran existir en la normativa doméstica, como expresamente señala el propio TJUE.

## EXISTE PRESTACIÓN DE SERVICIOS SUJETA AL IVA EN LOS CONTRATOS DE EXPLOTACIÓN CONJUNTA DE MÁQUINAS RECREATIVAS TIPO "B".

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

### Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:961), Pon. Sr. Toledano Cantero.

En muchos bares y restaurantes se instalan máquinas recreativas tipo "B" en virtud de un contrato de colaboración suscrito entre el empresario hotelero y el titular de dichas máquinas, en los que es habitual pactar la retribución variable del empresario hostelero en función de los ingresos generados por dichas máquinas recreativas.

En esos supuestos cabe cuestionar si existe una prestación de servicios sujeta al IVA, consistente en la cesión de espacios para la instalación de las máquinas; o, alternativamente, un contrato colaborativo entre dos empresarios, en virtud del cual cada uno aporta bienes o derechos para la explotación conjunta de dichas máquinas recreativas.

El TSJ de la Comunidad Valenciana entendió que no existía prestación de servicios, sino un negocio asociativo basado en el principio de libertad contractual, que implica una explotación conjunta de las máquinas recreativas con la finalidad de participar las dos partes contratantes en las ganancias obtenidas. Ello motivó el recurso de casación presentado por el Abogado del Estado, que fue admitido a trámite para "*determinar si, suscrito entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B" un contrato calificable como asociativo o de explotación conjunta, existe o no una prestación de servicios del primero al segundo que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido*".

La sentencia analizada comienza identificando la naturaleza de los contratos de explotación conjunta de máquinas recreativas y concluye que el esquema habitual es que el empresario hostelero, a cambio de una retribución que suele consistir en un porcentaje de la recaudación de la máquina, cede un espacio de su local para emplazar la máquina en un lugar visible y accesible para la clientela, la mantiene conectada a la red eléctrica durante el horario en que el establecimiento permanece abierto, se compromete a avisar a la empresa operadora en caso de avería, a abonar, en su caso, los premios si no lo hiciese la máquina, vigilando su utilización.

Seguidamente, afirma que los conceptos autónomos del derecho de la Unión Europea no deben interpretarse a la luz del derecho nacional. Por eso, entiende que los argumentos de las partes y de la sentencia, considerando que existe un contrato calificable como asociativo o de explotación conjunta, "*quedarían huérfanos de sentido si no se enmarcasen en el análisis de la jurisprudencia en torno a la noción de prestación de servicios como hecho imponible del IVA*".

Desde esta perspectiva, considera la sentencia que la relación jurídica entre el titular de la máquina y el titular del establecimiento hostelero reúne todas las condiciones para ser considerada, desde la perspectiva del Derecho de la Unión, como una verdadera prestación de servicios realizada a título oneroso. Afirma, pues, que hay certeza sobre la prestación y sobre su contravalor efectivo, con independencia de que la retribución pueda variar en función de la recaudación que se obtenga.

Todo ello le lleva a fijar la siguiente doctrina: con independencia de la calificación del contrato suscrito entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo "B", el empresario hostelero realiza una prestación de servicios sujeta a IVA, que junto a otras obligaciones anejas, consiste principalmente en la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas a cambio de una contraprestación, con independencia de que la retribución que perciba pueda variar en función de la recaudación que se obtenga de la máquina.

## LAS GANANCIAS DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADAS NO SE INTEGRARÁN EN LA BASE IMPONIBLE SI EL CONTRIBUYENTE ACREDITA SU TITULARIDAD EN UNA FECHA ANTERIOR A LA DEL PERÍODO DE PRESCRIPCIÓN, SIN QUE SEA NECESARIO ACREDITAR ADEMÁS EL ORIGEN DE LA MISMA.

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

### Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:959), Pon. Sr. Aguallo Avilés

La Ley del IRPF establece un régimen jurídico específico para cada tipo de renta que pueden obtener los contribuyentes. En relación con las ganancias patrimoniales, el artículo 39.1 de la Ley del IRPF regula la categoría residual de "ganancias de patrimonio no justificadas", en la que se incluyen los bienes y derechos cuya tenencia o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, que tributarán mediante su integración en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran.

Esta categoría residual establece una solución normativa a un problema real: si el contribuyente no colabora y la Administración no consigue determinar la naturaleza de la renta obtenida, resultaría imposible calificar la renta obtenida e identificar las reglas aplicables para su integración en la base imponible.

Esa regla especial resulta inaplicable en caso de que el contribuyente justifique el origen de esos bienes o derechos descubiertos por la Administración, porque en ese caso se aplicarán las reglas específicas previstas para ese tipo de renta. Y también resulta inaplicable en caso de que el contribuyente acredite la tenencia de los bienes o derechos descubiertos en un ejercicio ya prescrito, porque la Ley prevé su integración en la base liquidable general del período "respecto del que se descubran", que ya estaría prescrito; y porque expresamente lo reconoce la Ley, al disponer que esa integración no tendrá lugar si el contribuyente consigue acreditar "*que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción*".

Pese a la aparente claridad de la normativa estudiada, el recurso de casación se interpuso contra una sentencia del TSJ de Cataluña que rechaza las pruebas aportadas por el contribuyente, con los siguientes argumentos: (i) pudo aportar las pruebas durante el procedimiento inspector, sin que resultara justificada su aportación en un momento ulterior, con ocasión de la presentación del recurso de reposición; (ii) los documentos no acreditan el origen de los fondos, es decir la fuente de las cantidades que se certifican cargadas en la cuenta de titularidad del recurrente; y (iii) el contribuyente no debió acreditar de qué cuenta proceden los fondos, sino cómo se generaron esos ingresos que luego fueron transferidos a la cuenta bancaria.

Esa interpretación es abiertamente rechazada por el TS, que pone de manifiesto el error de interpretación de la sentencia recurrida al exigir la prueba de la titularidad de los bienes y, además, del origen de los fondos obtenidos. Por ello da la razón al recurrente al afirmar que la "titularidad" se corresponde exclusivamente con el concepto de propiedad o tenencia de un bien, y no con los "*componentes de rentas al IRPF*" o "*la fuente de las cantidades que se certifican cargadas en la cuenta de titularidad del recurrente*".

Por todo ello, establece los siguientes criterios interpretativos de la normativa aplicada: para que las ganancias patrimoniales no justificadas no se integren en la base liquidable general del período impositivo en que se descubran, basta con probar que se es titular o propietario de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del período de prescripción, sin que sea preciso además identificar la fuente u origen de la que proceden tales bienes o derechos.

## LA SOLICITUD DE APLAZAMIENTO UNA VEZ FINALIZADO EL PERÍODO VOLUNTARIO DE PAGO LLEVA APAREJADA LA EXIGENCIA DEL RECARGO DE APREMIO DEL 20%.

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

### Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1059), Pon. Sr. Merino Jara.

La presentación de una solicitud de suspensión o aplazamiento produce efectos directos sobre el procedimiento de recaudación, tal y como ha reconocido una jurisprudencia consolidada en la que se determina la improcedencia de continuar dicho procedimiento hasta que se resuelva la solicitud presentada por el interesado. En la sentencia analizada, sin embargo, advertimos un distanciamiento del principio de buena Administración que había inspirado las últimas sentencias del TS y un cambio en la jurisprudencia sobre esta cuestión.

La cuestión concreta planteada en el recurso de casación era determinar si en los casos en los que la solicitud de aplazamiento de pago se realiza vencido el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria, pero antes de que se notifique la correspondiente providencia de apremio, resulta aplicable el recargo ejecutivo del 5% o el recargo de apremio del 20%.

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente había solicitado el aplazamiento y fraccionamiento después de finalizar el período voluntario de pago fijado en una liquidación administrativa, pero antes de recibir la providencia de apremio (es decir, en un momento en que sólo se había devengado el recargo de apremio del 5%). Pero la Administración, después de la solicitud del aplazamiento, notificó la providencia de apremio, y poco después requirió al contribuyente para que subsanase la solicitud e incluyera el importe del apremio ordinario del 20%.

En ese contexto, la sentencia considera que el artículo 28 de la LGT establece el recargo de ejecutivo del 5% para los supuestos en que "*se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio*", que no es el caso. Y considera que el artículo 65 de la LGT, en donde se regula el aplazamiento, no prevé la suspensión del procedimiento de recaudación por la mera presentación de la solicitud.

Por todo ello concluye que "*expirado el plazo para el ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria y solicitado su aplazamiento o fraccionamiento antes de que sea notificada la providencia que abre la vía de apremio, el recargo exigible por la Administración tributaria no es el "ejecutivo" del 5%, puesto que no se cumple la condición prevista en el apartado 2 del artículo 28 de la LGT , cual es la satisfacción total de la deuda tributaria, dado que a estos efectos el aplazamiento/fraccionamiento del pago no se asimila al pago propiamente dicho, lo cual no implica, necesariamente, que el recargo exigible sea el de "apremio ordinario" del 20%*".

El Fallo y la motivación que la sustenta no es compartido por dos magistrados que formulan un brevísimo Voto Particular basado en lo siguiente: (i) abandono injustificado de la jurisprudencia; (ii) la solicitud de aplazamiento durante el periodo ejecutivo no impide la continuación del procedimiento de apremio; (iii) la legislación vigente, prevé el pago de un recargo del 5% con el pago de la totalidad de la deuda tributaria en periodo voluntario; y (iv) el principio de buena Administración.

## EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA PROHÍBE LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE UN CAMBIO DE CRITERIO DEL TEAC

Carolina Oliver de la Lastra y Cristina Adell • Abogadas

### Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 19 de septiembre de 2018 (ECLI: ES:TSJAND:2018:9915)

La cuestión que se plantea en esta sentencia es si, como consecuencia del cambio de criterio derivado de una resolución del TEAC, la Administración puede revisar las liquidaciones ajustadas al criterio de la DGT vigente en el momento en el que el contribuyente presentó la citada liquidación, esto es, con carácter previo al cambio de criterio por parte del TEAC.

El TSJ de Andalucía estima las pretensiones del contribuyente siguiendo la misma línea argumentativa aplicada en un supuesto idéntico, resuelto por este mismo tribunal, de fecha 19 de julio de 2018 (Rec. 550/17). En concreto, la Sala establece que debe atenderse a lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT, en virtud del cual las respuestas a las consultas escritas formuladas por los contribuyentes generan un efecto vinculante para la Administración respecto del consultante y aquellos terceros que se encuentren en una situación idéntica.

El efecto vinculante debe perdurar hasta la modificación del criterio por parte de los Tribunales. Es decir, en el caso concreto, la modificación de criterio establecida por el TEAC tendrá efectos desde el momento en que el mismo haya sido adoptado y, en todo caso, resultará aplicable a las declaraciones que se refieran a periodos posteriores al mismo. Por tanto, la Administración tributaria podrá rectificar únicamente aquellas declaraciones que se hayan presentado con posterioridad al cambio de criterio impuesto por el TEAC, pero no a las referidas a ejercicios anteriores.

El TSJ de Andalucía fundamenta su decisión en razones relacionadas con la seguridad jurídica y con el principio de protección de la confianza legítima, según los cuales, siempre y cuando el administrado base su actuación en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas, la autoridad pública no podrá adoptar medidas que supongan una frustración de la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales el administrado ha ordenado su comportamiento.

En esta misma línea, se mencionan las conclusiones contenidas en la reciente sentencia del TS de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017), en la que se aborda una cuestión parecida en relación con el principio de confianza legítima en el ámbito tributario, considerando la *"imposibilidad de aplicar retroactivamente los nuevos criterios cuando el contribuyente se ajustó en su actuación a criterios jurídicos precedentes deducibles indubitadamente, aún de forma tácita, por el modo de conducirse la Administración*".

## DETERMINACIÓN DEL CAUCE PROCEDIMENTAL ADECUADO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE LAS RETENCIONES INDEBIDAMENTE SOPORTADAS EN EL IRNR

Ekaitz Cascante y Arturo Parellada • Abogados

### Resolución del TEAC de 11 de marzo de 2019 (Procedimiento núm. 1391-2016)

En esta resolución, el TEAC analiza cuál de las dos vías procedimentales que la normativa tributaria establece ("*devoluciones de ingresos indebidos*" y "*devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*") es la adecuada para solicitar la devolución de unas retenciones soportadas por un trabajador desplazado a Perú a desarrollar en dicho territorio su trabajo, perdiendo la residencia fiscal en España como consecuencia de dicho desplazamiento.

En este caso, la entidad retenedora procedió a ingresar en el Tesoro Público determinadas retenciones a cuenta del IRPF del empleado por sus rendimientos del trabajo. El empleado procedió a solicitar su devolución por considerarlas indebidas, en el entendimiento de que no había sido residente en España durante el ejercicio de referencia y los trabajos habían sido efectivamente desarrollados en el extranjero, de manera que los mismos no deberían quedar sujetos ni al IRPF ni al IRNR.

Aceptando la AEAT que el contribuyente no era residente fiscal en España en dicho ejercicio, considera que el procedimiento iniciado por el contribuyente no era el adecuado, sino que debía haber iniciado una devolución derivada de la normativa de cada tributo, en este caso la del IRNR, a través de la presentación de la liquidación del impuesto.

Para resolver esta cuestión, el TEAC realiza un análisis de los dos cauces mencionados (el de la devolución de las retenciones indebidas y el de la devolución de aquellas retenciones debidas que, posteriormente, por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes), para concluir lo siguiente:

1. En relación con la devolución de las retenciones indebidas practicadas por el empleador y que no resultan ajustadas a la normativa del impuesto, el cauce procedimental para obtener su devolución por parte del empleado debe ser la solicitud de devolución de ingresos indebidos regulado en 10s artículos 32.1, 120.3 y 221.4 de la LGT. De este modo, el contribuyente podrá instar la rectificación de la autoliquidación a través de un procedimiento independiente y sin necesidad de presentar la declaración del propio impuesto. Recordemos que, en caso de estimarse, el importe de la devolución devenga intereses de demora a favor del contribuyente desde el mismo día en que se produjo el ingreso indebido.

2. Por el contrario, cuando las retenciones practicadas e ingresadas por el empleador son debidas en el momento de la presentación de la declaración, pero por efecto de la técnica impositiva se convierten en improcedentes (las llamadas "*devoluciones derivadas de la normativa de cada impuesto*", anteriormente conocidas como "*devoluciones de oficio*"), el procedimiento para solicitar la devolución es la propia presentación de la declaración del impuesto, que únicamente devenga intereses de demora a favor del contribuyente a partir de los 6 meses desde el fin del plazo para la presentación de la autoliquidación.

Pues bien, para realizar esta diferenciación, el TEAC estima que (i) primero debe determinarse el concepto de "*ingreso indebido*" para, a partir de lo anterior, establecer que todos aquellos casos que encajen dentro de este concepto deberán ir por la primera vía y los restantes supuestos por la segunda vía, y (ii) una vez aclarado el alcance de ese concepto, se debe analizar la causa concreta por la que el reclamante considera que se le deben devolver las cantidades que reclama.

De la jurisprudencia del TS que analiza este concepto, el TEAC concluye que se trata de un ingreso indebido todo aquel que "*surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación (...)*".

De lo anterior, el TEAC concluye que, en el caso que aquí nos convoca, la Oficina Gestora de la AEAT debió tramitar la solicitud del reclamante en los términos planteados y devolver el importe reclamado ya que la retención soportada debe considerase improcedente, y el cauce utilizado por el contribuyente fue el correcto.

## NO ES POSIBLE REVALORIZAR A EFECTOS DEL IS EL VALOR DE UN INMUEBLE SOBRE LA BASE DE UNA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA DEL VALOR DE LAS ACCIONES EN EL ISD DE LOS SOCIOS

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta • Abogados

### Consulta Vinculante de la DGT V0348-19, de 19 de febrero de 2019

En el supuesto planteado, el socio único de la entidad consultante es una persona física que heredó el 100% de las participaciones de la entidad. Posteriormente, la Administración inició un procedimiento de comprobación de valores con la intención de reflejar el valor real de dichas acciones en el ISD del socio único. El resultado de dicha comprobación determinó un valor muy superior al inicialmente declarado por el socio.

Esta valoración de las acciones se basó principalmente en la revalorización de los activos subyacentes de las acciones, íntegramente conformados por inmuebles.

El consultante expone que está considerando realizar una revalorización de uno de sus inmuebles como consecuencia de la comprobación de valores en el ISD realizada al socio único. El consultante plantea cuáles serían los efectos fiscales de dicha revalorización.

En este caso concreto, la DGT entiende que la revalorización contable que pudiera realizar la entidad respecto del bien inmueble carecería de efectos fiscales, de forma que si finalmente la efectúa (i) no se generaría renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y (ii) los ingresos y gastos derivados de ese elemento (e.g. amortizaciones o plusvalías derivadas de futuras transmisiones) conservarán el valor fiscal original que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización.

Cuestión distinta sería que la comprobación del valor de la Administración en el ISD hubiera tenido como objeto el propio inmueble (y no las acciones) que la consultante tiene intención de revalorizar, ya que, en éste supuesto, el TS ha determinado que en aplicación del principio de unicidad la Administración Tributaria debe respetar los valores que previamente ha aceptado en una valoración previa, incluso cuando la valoración del bien hubiese sido determinada por una Administración diferente de la estatal.

## NO ES POSIBLE APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 30 POR CIENTO A UN INCENTIVO "RATCHET" CUYA CONCRECIÓN Y APROBACIÓN DEPENDE DE UN ACUERDO POSTERIOR DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Víctor Tenorio y Viktoriya Petkova • Abogados

### Consulta Vinculante de la DGT V0106-19, de 16 de enero de 2019

La Ley del IRPF prevé una reducción del 30% para determinados rendimientos del trabajo cuando tengan un "período de generación superior a dos años" (o, alternativamente, que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo); y (ii) se imputen en un único período impositivo, con determinadas especialidades.

De acuerdo con el reiterado criterio de la DGT, para que un rendimiento pueda ser considerado como generado en más de dos años, no basta con que se remunere una actividad o situación que se haya prolongado en el tiempo más de dos años, sino que es necesario que el empleado o consejero tuviera el derecho a exigir el rendimiento mediante un compromiso jurídicamente vinculante con la empresa con al menos dos años de antelación (i.e., que no sea un "premio" que surja a posteriori en la relación laboral/mercantil, sino que la retribución estuviera prevista *ex novo* con una antelación mínima de dos años).

En el caso planteado, los socios de una entidad suscribieron en 2012 un incentivo "*ratchet*" (retribución asociada al equipo gestor de una entidad participada, vinculado a la transmisión de la entidad y cuyo importe depende del futuro precio de la transmisión) con un directivo de la propia entidad participada.

Asimismo, se concreta en la consulta que, en marzo de 2016, dicha retribución se sustituyó por un nuevo incentivo igualmente vinculado a la venta de las participaciones, así como a que el directivo continuara prestando servicios en el momento de la venta.

En este nuevo contrato firmado en marzo de 2016 se estableció que, llegado el momento de la venta de la participación, el consejo de administración de la sociedad concretaría la cuantificación del incentivo mediante la entrega de una carta de concesión a cada uno de los beneficiarios del "*ratchet*" con el detalle del mismo.

En febrero de 2017 (es decir, tras más de dos años desde la firma del incentivo original, pero tras menos de dos años desde la firma del nuevo acuerdo) se produjo la venta de la entidad participada devengándose el derecho a obtener el incentivo por parte del equipo directivo, una vez adoptado el correspondiente acuerdo del consejo de administración.

Pues bien, la DGT concluye que, dada la inconcreción del plan firmado en marzo de 2016 en sus elementos esenciales y a la dependencia para su cobro de la celebración de un acuerdo entre el consejo de administración y cada directivo (momento en el que en opinión de la DGT se determinaría *ex novo* el incentivo), no cabe entender en este caso concreto que el incentivo tuvo un período de generación superior a dos años, por lo que el incentivo no tendría derecho a la reducción del 30%.

## LOS SERVICIOS DE ANÁLISIS FINANCIEROS PRESTADOS A IICS ESTÁN EXENTOS DEL IVA SI SE CUMPLEN DETERMINADOS REQUISITOS

Victoria von Richetti y Alejandra Flores • Abogados

### Consulta Vinculante de la DGT V0046-19, de 4 de enero de 2019

En el caso planteado, el consultante (una asociación de Instituciones de Inversión Colectiva, "IIC", y Fondos de Pensiones) se cuestiona si los servicios de análisis financiero sobre inversiones destinados a la gestión colectiva prestados por IICs están exentos de IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.18º.n) de la Ley del IVA.

La DGT señala que, como regla general, los servicios de asesoramiento financiero están sujetos y no exentos del IVA, por lo que puede concluirse que los servicios de análisis o investigación prestados por intermediarios financieros serán servicios sujetos y no exentos del IVA.

No obstante, lo particular de esta consulta es determinar si dichos servicios de investigación o análisis pueden quedar exentos cuando el destinatario de los mismos es un fondo común de inversión de acuerdo con lo establecido en MiFID II y en la Ley del Mercado de Valores.

Sobre la interpretación de la exención del artículo 20.Uno.18º.n) de la Ley del IVA se ha pronunciado la DGT en las consultas vinculantes V2495-13 y V0493-15 y también el TJUE en las sentencias de 4 de mayo de 2006 (asunto C-169/04) y de 7 de marzo de 2013 (asunto 275/11) estableciendo, entre otros, los siguientes criterios:

1. Para que los servicios prestados queden exentos deben afectar a los elementos específicos y esenciales de la gestión de fondos comunes de inversión.

2. Los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero se hallan comprendidos en el concepto de "gestión de fondos comunes de inversión" si forman un conjunto diferenciado, considerado globalmente, y son específicos y esenciales para la gestión de fondos comunes de inversión.

3. La exención se extiende a los servicios de asesoramiento a un fondo común de inversión cuando se den determinadas circunstancias, entre las que cabe destacar que el asesoramiento en inversión de valores mobiliarios prestado por un tercero tenga una vinculación intrínseca con la actividad propia de una sociedad gestora.

De acuerdo con lo anterior, al analizar la DGT si los servicios de análisis o investigación controvertidos son asimilables a un servicio de asesoramiento financiero y, por consiguiente, su externalización a un tercero supondría un servicio sujeto pero exento de IVA, concluye que los citados servicios quedarán sujetos y exentos del IVA cuando sean externalizados a un tercero y cumplan las funciones específicas y esenciales de un fondo común de inversión.

Es decir, quedarán exentos del IVA aquellos servicios que explícita o implícitamente recomienden o sugieran una estrategia de inversión en relación con los fondos comunes de inversión y sean capaces de añadir valor a la estrategia del fondo común de inversión.

Por último, cabe destacar que la DGT confirma que la exención se aplicará tanto cuando el servicio sea prestado a una sociedad gestora de un fondo común de inversión o cuando la gestión hubiera sido delegada en un tercero (cuando así lo permita la legislación). Y ello con independencia de quién sea el que asuma el servicio (sociedad gestora o fondo).

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