

Pérez-Llorca

Newsletter  
Fiscal



05/2019

---

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

## Artículo

**4 La DGT confirma que los vales de comida son bonos polivalentes y, por tanto, no existe obligación de repercusión del IVA en el momento de su emisión ni en su posterior entrega a los trabajadores**

Clara Jiménez, Victoria von Richetti y Alejandra Flores

## Jurisprudencia del TS

**6 Las actuaciones de obtención de información realizadas antes del inicio de un procedimiento de inspección no anticipan el momento de inicio del procedimiento inspector**

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

**8 La base imponible en el IVA de una prestación de servicios con contraprestación no dineraria (entrega de unos terrenos) debe determinarse en función de lo acordado por las partes y no en función del valor de transmisión posterior**

Victoria von Richetti y Diego Marín-Barnuevo

**9 La Administración no puede cambiar en un procedimiento inspector la calificación jurídica contenida en una primera liquidación, salvo que descubra nuevos hechos**

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

## Otra jurisprudencia de interés

**11 No procede aplicar el recargo por declaración extemporánea cuando el contribuyente ha presentado una autoliquidación complementaria para adecuarse al resultado de una inspección tributaria**

Daniel Olábarri y Arturo Parellada

**12 Los gastos financieros incurridos para la financiación de una operación de adquisición y amortización de participaciones propias no son deducibles en el IS**

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

**13 El principio de confianza legítima impide aplicar de forma retroactiva el criterio del TEAC cuando el contribuyente actuó de acuerdo con el criterio administrativo vigente**

Ekaitz Cascante y Cristina Adell

**14 Consideración de que los intereses variables derivados de un préstamo participativo no son deducibles al considerarse jurídicamente como un reparto de dividendos**

Yi Zhou y Jesús García-Morato

## Doctrina administrativa

**16 Para que sea deducible la retribución de administradores con el TRLIS en vigor se exige que la misma se establezca en los estatutos con “certeza”**

Víctor Tenorio y Alejandra Flores

## LA DGT CONFIRMA QUE LOS VALES DE COMIDA SON BONOS POLIVALENTES Y, POR TANTO, NO EXISTE OBLIGACIÓN DE REPERCUSIÓN DEL IVA EN EL MOMENTO DE SU EMISIÓN NI EN SU POSTERIOR ENTREGA A LOS TRABAJADORES

---

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

El 1 de julio de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo de 17 de junio por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de bonos (la “**Directiva**”), con el objetivo de regular el mercado de los bonos para el que no había una definición legal o un marco de tributación específico. El objetivo primordial era conseguir evitar situaciones de doble imposición o casos de no imposición, especialmente en operaciones transfronterizas. La Directiva establecía que los Estados Miembros debían proceder a su trasposición antes del 1 de enero de 2019.

Ante la inminente llegada de la fecha de trasposición de la Directiva y sin una adaptación a nuestro ordenamiento interno, la DGT emitió una Resolución sobre el tratamiento de bonos a efectos del IVA, de fecha 28 de diciembre de 2018 (la “**Resolución**”), con el objetivo de trasponer la Directiva al ordenamiento interno.

De acuerdo con la Resolución, se considera como bono *“aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que haya sido creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento”*.

Asimismo, tanto la Directiva como la Resolución distinguen dos tipos de bonos:

- Bonos univalentes: aquellos que en el momento de su emisión se conoce el lugar de entrega de bienes o servicios y la cuota devengada del IVA y, por tanto, la tributación a efectos del IVA.
- Bonos polivalentes: se establece una definición por exclusión. Aquellos bonos que no sean univalentes serán considerados como polivalentes. Es decir, aquellos que en el momento de su emisión no se pueda determinar la tributación a efectos del IVA (e.g. pueden ser canjeados para entregas de bienes o prestaciones de servicios con diferentes tipos de IVA).

La principal consecuencia de la consideración como bono univalente o polivalente radica en el momento del devengo del IVA. Y es que, en los bonos univalentes, el IVA se devenga con la emisión del bono, mientras que en los bonos polivalentes (puesto que no es posible saber con certeza en el momento de su emisión la cuota del IVA que se va a devengar), el IVA se devenga con la rendición del bono.

En este contexto, la asociación que aglutina a prácticamente la totalidad de los emisores de vales comida en España presentó una consulta ante la DGT con el objetivo de aclarar la tributación de estos instrumentos. Es importante destacar que los vales de comida cuando se emiten son aptos, con carácter general, para su utilización en toda España. Ello quiere decir, que pueden ser utilizados tanto en el TAI (Península e Islas Baleares) como fuera del TAI (Islas Canarias, donde es de aplicación el IGIC o en Ceuta y Melilla, territorios en los que es de aplicación el IPSI). Por este motivo, en el momento de la emisión de los vales de comida se desconoce si el bono devengará o no IVA.

Con base en dicho argumento, la DGT evacuó la consulta vinculante **V0324-19** en la que señaló que, puesto que los vales podían ser canjeados en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, no podía conocerse en el momento de su emisión la sujeción o no al IVA (pues podían estar sujetos al IGIC o al IPSI en lugar de a IVA). Por ello, al no conocerse en el momento de su emisión la sujeción o no al IVA del vale de comida, concluía la DGT que no cumplía la condición de bono univalente en los términos previstos en la Directiva y en la Resolución y, consecuentemente, debía considerarse como un bono polivalente.

Paralelamente, un contribuyente que estaba implantando un sistema de retribución flexible planteó otra consulta sobre la tributación en el IVA de diferentes conceptos incluidos dentro de dicha política de retribución flexible (entre otros, los vales de comida). Según la información facilitada por este contribuyente, los vales de comida únicamente podían ser canjeados en establecimientos de hostelería situados en el TAI. Sobre la base de este argumento de utilización exclusiva en el TAI, la DGT emitió la consulta **V0366-19**, que establecía que al conocerse con certeza la tributación a efectos del IVA de los servicios de hostelería que subyacen en los vales de comida, los mismos debían considerarse como univalentes, debiéndose, por tanto, repercutir, IVA tanto en la emisión del bono como en la entrega posterior de la empresa a sus trabajadores.

Ante la aparente disparidad de criterios entorno a la tributación indirecta de los vales de comida se planteó la duda de si la consideración de bono como univalente o polivalente debía ser apreciada por la potencial utilización de los vales en Canarias, Ceuta y Melilla (con independencia de que la empresa que los entregara a sus empleados tuviera o no empleados residentes en dicho territorio), o si, por el contrario, se exigía una utilización real fuera del TAI para ser considerados como polivalentes.

Para disipar cualquier duda en lo referente a la tributación a efectos del IVA de los vales de comida, la asociación consultante solicitó una aclaración de la consulta V0324-19. Así, mediante la consulta **V1062-19**, la DGT ha concluido que lo que determina que los vales de comida sean univalentes o polivalentes es (i) su potencial (y no real) utilización efectiva en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, independientemente de que el usuario tenga la certeza de que únicamente van a ser utilizados en el TAI o (ii) el potencial canje de los vales por entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas a distintos tipos impositivos. En este sentido, entiende la DGT que es el propio emisor del vale de comida el que determina que el bono se caracterice como univalente o polivalente (en función de las condiciones que dicho emisor asigne al instrumento).

Se aclara de este modo la controversia que la tributación de los vales de comida había planteado a efectos del IVA. La conclusión es que, en la medida en que los vales de comida sean potencialmente utilizables fuera del TAI (por la propia configuración del vale), los mismos tendrán la consideración de bonos polivalentes y, por consiguiente, no deberá repercutirse IVA en el momento de su emisión ni en la posterior entrega de los vales a los trabajadores.

## LAS ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN REALIZADAS ANTES DEL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN NO ANTICIPAN EL MOMENTO DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

---

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

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1435), Pon. Sr. Berberoff Ayuda**

En ocasiones, la Administración realiza requerimientos de información y, poco tiempo después, inicia un procedimiento inspector, lo que permite cuestionar si esos requerimientos de información determinan el inicio del procedimiento inspector y, por tanto, son relevantes para la determinación de su plazo de finalización.

Esta cuestión es resuelta en la sentencia analizada, en la que se comienza afirmando, de forma muy directa, que el interés casacional de este recurso versa *“sobre la posible utilización de los requerimientos de obtención de información con una finalidad elusiva del plazo máximo de duración del correspondiente procedimiento de gestión o inspección, en la medida que, formulados dichos requerimientos con carácter previo, permitirían a la Administración hacer acopio de unos datos y, en definitiva, de una información, sin necesidad de “consumir” el plazo de esos procedimientos posteriores”*.

Para resolver esta cuestión, el TS comienza repasando el régimen legal de los requerimientos de información, contenido básicamente en los artículos 93 LGT y 30 del RGGI (Real Decreto 1065/2007), en cuyo apartado 3 se dispone expresamente que *“los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”*.

Los preceptos citados distinguen entre requerimientos realizados con la finalidad de obtener información de terceros o del propio obligado tributario y, respecto de estos últimos, dispone que en ningún caso suponen el inicio de dicho procedimiento. Asimismo, reconocen la posibilidad de que los requerimientos se efectúen con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos o, también, en el curso de un procedimiento ya iniciado. La diferencia es relevante por distintos motivos:

- El requerimiento realizado fuera del procedimiento es un acto susceptible de impugnación, mientras que el realizado dentro del procedimiento constituye un acto de trámite no impugnabile autónomamente.
- El requerimiento realizado fuera del procedimiento no interrumpe la prescripción, porque según el artículo 68 LGT solo producen ese efecto los actos conducentes al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la obligación tributaria.
- El requerimiento realizado fuera del procedimiento es ajeno al procedimiento de comprobación e investigación y no tiene efectos sobre su plazo de finalización.

- El requerimiento realizado fuera del procedimiento no impide la regularización voluntaria y extemporánea por parte del contribuyente, en los términos previstos en el artículo 27 LGT.

Sostiene pues la sentencia que los requerimientos de información obedecen a una finalidad legítima y específica en la investigación de conductas fraudulentas. La información proporcionada por terceros suministra indicios de situaciones de riesgo fiscal que deben ser filtrados para identificar aquellos colectivos o personas en situación de riesgo.

Como consecuencia de todo lo expuesto, concluye la sentencia que los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque su resultado sea determinante para acordar el inicio del posterior procedimiento de comprobación e investigación.

Ahora bien, recoge una importante matización que abocaría a una conclusión distinta: si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretende incurrir en un fraude de ley (art. 6.4 del Código Civil), la consecuencia jurídica sería la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación. Pero, como es lógico, para llegar a esta conclusión es necesario acreditar que la Administración incurrió en fraude de ley, lo que exigiría demostrar que su intención era esquivar la regla que limita el plazo de finalización del procedimiento.

## LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA DE UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS CON CONTRAPRESTACIÓN NO DINERARIA (ENTREGA DE UNOS TERRENOS) DEBE DETERMINARSE EN FUNCIÓN DE LO ACORDADO POR LAS PARTES Y NO EN FUNCIÓN DEL VALOR DE TRANSMISIÓN POSTERIOR

---

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

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1434), Pon. Sr. Berberoff Ayuda**

El artículo 78 LIVA establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. Esa sencilla regla tiene una complejidad especial en el supuesto en que la contraprestación sea no dineraria, porque en ese caso es necesario determinar el valor correspondiente a los bienes entregados como contraprestación. Un supuesto habitual de contraprestación no dineraria es la entrega de terrenos a cambio de construcción o, como sucede en el supuesto enjuiciado, a cambio de urbanización.

En el supuesto enjuiciado la controversia surgió por la enorme diferencia existente entre la valoración de los terrenos en el momento del devengo (145 millones de pesetas) y en el momento de su ulterior transmisión a un tercero (757 millones de pesetas), lo que parecía de especial relevancia jurídica si consideramos que el tiempo transcurrido entre el devengo de la primera y la segunda transmisión fue de 78 días. Esa proximidad temporal entre ambas operaciones fue lo que motivó la regularización tributaria por parte de la Inspección, que fue confirmada posteriormente por la Audiencia Nacional.

Para resolver el recurso, el TS destaca que las partes contratantes no estaban vinculadas y que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia del TJUE, la contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos. Solo procede rechazar ese valor subjetivo en los supuestos, expresamente recogidos en la ley, en los que las circunstancias concurrentes permiten apreciar un riesgo de evasión o fraude fiscal.

Por todo ello concluye la sentencia que el artículo 79.Uno LIVA, analizado a la luz de la normativa y jurisprudencia de la Unión Europea “*debe ser interpretado en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación no consista en dinero (entrega de unos terrenos) la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible, en las circunstancias de este caso (ausencia de vinculación entre las partes, y valor de la contraprestación expresado en dinero) tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, atendiendo a una transacción posterior*”.



## LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE CAMBIAR EN UN PROCEDIMIENTO INSPECTOR LA CALIFICACIÓN JURÍDICA CONTENIDA EN UNA PRIMERA LIQUIDACIÓN, SALVO QUE DESCUBRA NUEVOS HECHOS

---

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

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1266), Pon. Sr. Merino Jara**

El principio de seguridad jurídica exige que la Administración tenga una vinculación con sus actuaciones previas, porque de lo contrario se produciría una vulneración del principio de confianza legítima. Este principio tiene especial relevancia en el ámbito tributario porque la generalización del sistema de gestión mediante autoliquidación ha supuesto la traslación al contribuyente de la carga de declarar los hechos relevantes, seleccionar e interpretar las normas aplicables y cuantificar la obligación tributaria.

En la sentencia analizada se plantea un supuesto singular, porque la cuantificación de la obligación tributaria había sido realizada por el procedimiento clásico, con declaración del contribuyente y posterior liquidación administrativa. Pero ello no impide al TS aplicar las mismas exigencias establecidas en otras sentencias recientes sobre la eficacia jurídica del principio de confianza legítima.

En esta ocasión, el contribuyente había declarado los hechos relevantes para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y la Administración, como establece el artículo 129 LGT, dictó la correspondiente liquidación. La Administración no utilizó datos distintos de los declarados por el propio contribuyente, pese a la habilitación expresa contenida en el artículo 133 RGGI.

Unos años más tarde (poco antes de que se consumara la prescripción), la Administración inició un procedimiento de inspección y, como conclusión del mismo, rechazó la aplicación del beneficio fiscal aplicado a la transmisión de participaciones sociales del causante. Pero dicha conclusión estaba basada únicamente en un cambio de criterio interpretativo, porque el procedimiento inspector no supuso el descubrimiento de nuevos hechos que hubieran sido desconocidos en la liquidación inicial.

En ese contexto, el TS debía establecer si resultaba admisible esa actuación de la Administración o, por el contrario, debía considerarse de aplicación la preclusividad, expresamente reconocida en el artículo 140 LGT para los procedimientos de comprobación limitada. A tal efecto, la sentencia comienza afirmando que el legislador ha querido *“que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización, con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada”*. Por ello considera contrario al principio de seguridad jurídica que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria, pese a tener a su disposición todos los datos precisos, la Administración se concentre a su albur solo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Por todo ello, considerando que el principio de seguridad jurídica limita las potestades de revisión de la Inspección, la sentencia analizada establece la siguiente doctrina: *“una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal,*

## Pérez-Llorca

*cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración”.*

## **NO PROCEDE APLICAR EL RECARGO POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA CUANDO EL CONTRIBUYENTE HA PRESENTADO UNA AUTOLIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA PARA ADECUARSE AL RESULTADO DE UNA INSPECCIÓN TRIBUTARIA**

---

Daniel Olábarri y Arturo Parellada · Abogados

**Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:AN:2018:4769, Rec. 808/2017) y Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:AN:2018:4785, Rec. 807/2017)**

En estas Sentencias, la AN analiza si es procedente la aplicación del recargo por declaración extemporánea del artículo 27 LGT cuando el contribuyente ha presentado una autoliquidación complementaria para adecuarse al resultado de una inspección tributaria.

En este caso, la entidad dominante de un grupo fiscal, del cual la recurrente forma parte, suscribió un acta en conformidad en la que se regularizaron las declaraciones del grupo de IVA presentadas por este impuesto.

Como consecuencia del resultado de la inspección tributaria, la recurrente presentó autoliquidación complementaria del modelo individual de grupo de IVA por los ejercicios posteriores al inspeccionado, resultando cantidad a ingresar. A través de la autoliquidación complementaria, la recurrente eliminó la compensación de unos saldos aplicados, que resultaban improcedentes como consecuencia de haber sido aplicados por la Inspección tributaria para compensar las cuotas regularizadas en sus actas.

Tras la presentación de la declaración complementaria, la Administración liquidó a la recurrente el recargo por declaración extemporánea del artículo 27 LGT, al entender que se presentaba sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Tras analizar el carácter espontáneo de la autoliquidación presentada, con el propósito de determinar la procedencia del recargo aplicado al contribuyente, la AN concluye que la autoliquidación complementaria de la recurrente no tiene carácter de espontánea al producirse como consecuencia de la actuación inspectora de la Administración, pues tiene como única finalidad adaptar su situación tributaria al resultado de la referida actuación inspectora.

En consecuencia, partiendo de una interpretación en sentido amplio de “requerimiento previo”, la AN estima el recurso contencioso-administrativo y anula el recargo por declaración extemporánea liquidado por la Administración.

## LOS GASTOS FINANCIEROS INCURRIDOS PARA LA FINANCIACIÓN DE UNA OPERACIÓN DE ADQUISICIÓN Y AMORTIZACIÓN DE PARTICIPACIONES PROPIAS NO SON DEDUCIBLES EN EL IS

---

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta · Abogados

### **Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:661, Rec. 611/2016)**

En el caso analizado por la AN, la Inspección no admitió la deducibilidad de los gastos financieros devengados en los ejercicios 2006 y 2007 por un préstamo que financió la adquisición de acciones propias para su ulterior amortización en ejecución de un acuerdo de reducción de capital.

Los motivos por los que la Inspección consideró que dichos gastos financieros no tenían la consideración de deducibles en este caso son principalmente las siguientes:

- (i) La finalidad de la operación era pactar una compraventa de participaciones entre los socios que desean vender y los que desean comprar, por lo que es la sociedad la que realiza la operación mediante la compra de sus propias acciones con la posterior amortización de las mismas;
- (ii) Si la operación de compraventa se hubiera llevado a cabo por los accionistas directamente, estos no hubieran tenido ocasión de deducirse los gastos financieros al ser personas físicas;
- (iii) Nos encontramos ante un reparto de reservas acumuladas por la sociedad y la operación no tiene más objeto que la devolución a sus socios de las aportaciones; y
- (iv) De acuerdo con el artículo 14 TRLIS, para que los intereses devengados por los préstamos sean deducibles se requiere acreditación documental de la correlación con los ingresos de la compañía, situación que no puede darse en una operación de adquisición y amortización de acciones que persigue la devolución de aportaciones a sus socios.

La AN sostiene la misma interpretación de la Inspección apoyándose asimismo en una sentencia suya de 17 de febrero de 2011 en la que se discute una situación similar señalando que, dado que la adquisición y amortización de participaciones propias no genera ingreso alguno (artículo 15.9 TRLIS), los gastos financieros incurridos para tal adquisición no pueden estar relacionados con la actividad de la entidad ni correlacionados con sus ingresos (artículo 14.1.e) TRLIS), y por tanto no pueden ser fiscalmente deducibles.

La sentencia es interesante por la interpretación que realiza del artículo 10.3 del TRLIS y su alcance y relación con el resto de apartados normativos de la Ley del IS, especialmente con la interpretación que debe realizarse respecto de aquellos gastos que pudieran no estar correlacionados con la obtención de ingresos.

Lo sorprendente de este caso es que el contribuyente había aportado un dictamen pericial que determinaba la realidad y justificación económica de la operación (separación de socios que no estaban de acuerdo con la gestión del grupo), así como la fuente de los beneficios obtenidos por el grupo como consecuencia de los recursos financieros que ingresó posteriormente a la salida de los socios. Sin embargo, la AN entiende que los gastos financieros incurridos en este tipo de operaciones no pueden en ningún caso estar correlacionados con los ingresos, ni siquiera concebidos estos en un sentido amplio.

## EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA IMPIDE APLICAR DE FORMA RETROACTIVA EL CRITERIO DEL TEAC CUANDO EL CONTRIBUYENTE ACTUÓ DE ACUERDO CON EL CRITERIO ADMINISTRATIVO VIGENTE

---

Ekaitz Cascante y Cristina Adell · Abogados

### **Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:1829; Rec. 866/2016)**

En esta Sentencia se cuestiona si la Administración, basándose en un cambio de criterio establecido por una resolución del TEAC, puede regularizar la situación de los contribuyentes que actuaron según la interpretación defendida por la Administración en distintas consultas vinculantes y en el propio “Manual del IRPF”.

Se trata de un contribuyente que aplicó en su autoliquidación del IRPF la reducción del 20% del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, procediendo los rendimientos de una comunidad en régimen de atribución de rentas.

El contribuyente se aplicó la referida reducción en sus declaraciones del IRPF de 2010 a 2013, siguiendo los criterios interpretativos de la Administración (i.e. tres consultas de la DGT, resoluciones del TEAC, manuales del IRPF, notas informativas, etc.), de conformidad con los cuales los requisitos exigidos para la aplicación de la referida reducción debían cumplirse en sede del socio de la entidad de atribución de rentas (y no en la propia entidad).

No obstante, el TEAC, mediante resolución de 5 de febrero de 2015 dictada en unificación de criterio, revisó su doctrina y realizó un cambio interpretativo, pasando a entender que los requisitos de aplicación de la reducción deben cumplirse en sede la entidad en atribución de rentas (y no en sede del socio de la entidad). Tras dicha resolución, la Administración inició un procedimiento de comprobación frente al contribuyente y aplicó retroactivamente el criterio establecido por el TEAC, lo que impidió la aplicación de la reducción señalada.

La AN determina que la actuación de la Administración vulnera el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima al corregir las declaraciones del IRPF de ejercicios en los que el contribuyente actuó y procedió conforme a los criterios defendidos y publicitados por la propia Administración.

En este sentido, la AN recuerda que el principio de seguridad jurídica y confianza legítima adquiere especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación, resultando manifiestamente contradictorio no respetar la actuación del contribuyente cuando éste ha seguido el dictado y las pautas de la Administración tributaria vigentes, cualquiera que fuere el cambio de criterio que hubiese tenido lugar. Y ello porque un sistema como el tributario, que traslada a los obligados tributarios la carga de autoliquidar el impuesto, debe salvaguardar y respetar lo practicado por el contribuyente cuando en dicho momento era conforme a Derecho por haber seguido las pautas de la propia Administración.

## CONSIDERACIÓN DE QUE LOS INTERESES VARIABLES DERIVADOS DE UN PRÉSTAMO PARTICIPATIVO NO SON DEDUCIBLES AL CONSIDERARSE JURÍDICAMENTE COMO UN REPARTO DE DIVIDENDOS

---

Yi Zhou y Jesús García-Morato · Abogados

### **Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de febrero de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:246, Rec. 675/2016)**

En el caso enjuiciado, la entidad recurrente financió parte de la ejecución de un proyecto inmobiliario mediante préstamos participativos otorgados por socios representantes del 100% de las participaciones sociales de la entidad recurrente.

La retribución de dichos préstamos participativos consistía en una parte fija y una parte variable, a determinar sobre el beneficio neto derivado la promoción inmobiliaria.

En el marco del procedimiento de comprobación relativo al IS del recurrente, la Inspección denegó la deducibilidad de los intereses variables derivados del préstamo participativo por considerar que los mismos constituían un reparto de dividendos encubierto. Para llegar a tal conclusión, se basó en las siguientes circunstancias: (i) existía una total identidad entre los socios y los prestamistas, así como en el porcentaje de participación de los prestamistas y su porcentaje de participación en la entidad recurrente; y (ii) todo el beneficio empresarial era distribuido a través del pago del interés variable. El criterio de la Inspección fue confirmado en primera instancia por el TEAR de Cataluña y en alzada por el TEAC.

Dicha recalificación resulta especialmente relevante, ya que bajo la normativa del IS vigente, la retribución de los préstamos participativos tenía la calificación de intereses desde un punto de vista fiscal, por lo que resultaban deducibles con carácter general, mientras que la distribución de dividendos no tenía tal consideración, por constituir una retribución de fondos propios de la entidad, sin perjuicio de que los socios personas jurídicas dispusieran de mecanismos para corregir la doble imposición.

En el recurso planteado ante la AN, la recurrente plantea tres líneas de defensa: (i) vulneración del principio de igualdad por parte del TEAR de Cataluña, puesto que en una resolución previa referida a un caso casi idéntico, alcanzó una conclusión totalmente diferente; (ii) el contrato suscrito tiene la naturaleza jurídica de préstamo participativo y (iii) vicio procedimental incurrido por la Inspección, por haber recurrido a los artículos 13 y 115 LGT y no el artículo 15 LGT para recalificar la naturaleza de los intereses.

En relación con la primera cuestión, la AN concluye que el principio de igualdad solamente puede operar en la legalidad, por lo que, si el contrato suscrito por la recurrente no tiene la naturaleza de un préstamo participativo sino de un reparto de dividendos, el precedente fijado por el TEAR de Cataluña sería ilegal y, por tanto, no vinculante para la Administración.

Respecto a la segunda cuestión, la AN, tras analizar la normativa reguladora de los préstamos participativos así como las circunstancias particulares concurrentes en el contrato suscrito por la recurrente (i.e. identidad entre los socios y los prestamistas, coincidencia del porcentaje de interés variable que se fija en cada uno de los contratos con el porcentaje de participación en el capital del prestamista; absorción prácticamente total del beneficio por los intereses variables; elevado coste financiero de los préstamos participativos) concluye que la retribución de intereses variables es jurídicamente un reparto de dividendos entre socios.

Finalmente, la recurrente alega que la Inspección debió aplicar el mecanismo previsto en el artículo 15 LGT y no el artículo 13 LGT para recalificar la naturaleza tributaria de los intereses variables. En el caso de prosperar dicha pretensión, supondría que la Inspección incurrió en un vicio procedimental, al omitir el procedimiento especial que exigiría la declaración de fraude de ley. En relación con esta cuestión, la AN concluye que no se trata de un supuesto de conflicto de normas, sino de un supuesto de calificación de la naturaleza jurídica de los intereses variables a efectos tributarios, por lo que no resulta necesario acudir al mecanismo previsto en el artículo 15 de la LGT.

## PARA QUE SEA DEDUCIBLE LA RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES CON EL TRLIS EN VIGOR SE EXIGE QUE LA MISMA SE ESTABLEZCA EN LOS ESTATUTOS CON “CERTeza”

---

Víctor Tenorio y Alejandra Flores · Abogados

### Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG. 3295/2016)

El TEAC se pronuncia nuevamente sobre la deducibilidad en el IS de la retribución de administradores (con el TRLIS en vigor) en una resolución que parece volver a aplicar la ya superada “teoría del milímetro”, aplicada en las Sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008, que establecía que no era suficiente para considerar el gasto referente a la retribución de los administradores como deducible en el IS mediante la simple previsión estatutaria del sistema retributivo si no podía determinarse “con certeza”.

La llamada teoría del milímetro ya había sido superada por la propia Administración tributaria, principalmente por medio del Informe de la DGT de 12 de marzo de 2009 que determinaba que si los estatutos de la sociedad en cuestión recogían el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplieran de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que establece la normativa mercantil, el gasto sería deducible.

No obstante, la Resolución del TEAC aquí comentada deniega la deducibilidad de la retribución de los administradores estableciendo que, para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener ingresos y, por tanto, deducible en la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es “*conditio sine qua non*” que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable en estricto cumplimiento de la legislación mercantil. Y para el caso en el que los estatutos fijen una cantidad a concretar cada año por la Junta General, solo se admitirá la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se apruebe tal dotación.

Aunque en el caso analizado por el TEAC sí estaba fijada la remuneración de los administradores en los estatutos (consistente en un porcentaje sobre los beneficios), no se establecía en los mismos una concreta modalidad de retribución ya que dicho porcentaje no estaba perfectamente determinado, y de acuerdo con el TEAC, ello no permite conocer con “certeza” la retribución. Ello implica, en opinión del TEAC, que el gasto no puede considerarse deducible.

Hay que recordar que, frente a este riguroso criterio del TEAC que interpreta la normativa reguladora del ámbito mercantil, el propio TS (sala de lo civil) ha flexibilizado el requisito de la obligatoriedad de previsión estatutaria de la retribución de los administradores en aquellos casos en los que existe un socio único que tiene conocimiento del régimen retributivo de los miembros del órgano de administración de su participada, permitiendo incluso la gratuidad del cargo de administrador en determinados supuestos, al considerar que se trataría de mero incumplimiento formal y no sustantivo.

Por último, hay que señalar que el TEAC no entra a valorar las modificaciones introducidas en el TRLSC a través de la Ley 31/2014 ni las modificaciones introducidas en la LIS a través de la Ley 27/2014, referentes a la retribución de los administradores y a su deducibilidad en el IS (a fin de dar mayor seguridad jurídica a este respecto), al considerar que ambas modificaciones entraron en vigor para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, no siendo de aplicación al presente caso.



Coordinadores de la Newsletter

–

Clara Jiménez

Socia

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo

Of Counsel

[dmarinbarnuevo@perezllorca.com](mailto:dmarinbarnuevo@perezllorca.com)

T: +34 91 423 70 35

Victoria von Richetti

Abogada Sénior

[vonrichetti@perezllorca.com](mailto:vonrichetti@perezllorca.com)

T: +34 91 432 13 06

# Pérez-Llorca

Sede

Castellana 50  
28046 · Madrid

—  
Paseo de la Castellana, 259 A  
28046 · Madrid

—  
Diagonal 640, 8º A  
08017 · Barcelona

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

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

