

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



06/2019

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

- 5 Escisiones totales no proporcionales y aplicación del régimen fiscal especial: inicio por la Comisión Europea de un procedimiento de infracción contra España y oportunidad para adaptar la normativa interna**
Ignacio Pascual y Víctor Tenorio

Jurisprudencia del TJUE

- 8 El TJUE avala la sujeción a TPO de la adquisición de piezas de oro y otros metales preciosos para su reventa**
Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova

Jurisprudencia del Tribunal Supremo

- 10 Los ayuntamientos no pueden establecer una tasa por la prestación de un servicio de vigilancia especial indiferenciable del servicio de vigilancia general**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo
- 11 Debe admitirse una cierta flexibilidad en el ISD en relación con período en el que el causante obtiene la mayor parte de sus ingresos de la empresa familiar**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Doctrina administrativa

- 13 En virtud del Principio de Unicidad, la Administración Tributaria estatal queda vinculada por una valoración previa realizada por otra administración tributaria a efectos de un tributo autonómico**
Víctor Tenorio y Jesús García-Morato
- 14 La DGT se reafirma en el análisis de la tributación de los intervinientes personas físicas en un Trust a efectos del IRPF y del ISD cuando coinciden la figura de *Trustee* y Beneficiario**
Daniel Olábarri y Raquel Cuesta

- 16** La DGT considera inaplicable a los no residentes extracomunitarios las normativas autonómicas en el Impuesto sobre Patrimonio

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores

- 17** Edificio sin división horizontal: posibilidad de renunciar en el IVA a la exención respecto a una parte del mismo

Yi Zhou y Viktoriya Petkova

- 18** Las fundaciones tienen derecho a la aplicación de la exención del IBI en sus inmuebles, a pesar de que en los mismos se ejerza una actividad económica por los arrendatarios

Victoria von Richetti y Carolina Oliver

Otras noticias de interés

- 20** Publicado el Anteproyecto de Ley de Transposición de la Directiva DAC6

Victoria von Richetti y Raquel Cuesta

- 23** Denuncia de la Comisión Europea a España ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (TJUE) en relación con el modelo 720 (declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero)

Yi Zhou y Cristina Adell

ESCISIONES TOTALES NO PROPORCIONALES Y APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL: INICIO POR LA COMISIÓN EUROPEA DE UN PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN CONTRA ESPAÑA Y OPORTUNIDAD PARA ADAPTAR LA NORMATIVA INTERNA

Ignacio Pascual y Víctor Tenorio · Abogados

El pasado 29 de enero la Comisión Europea emplazó a España a modificar la implementación en su normativa interna de la Directiva de fusiones¹ (“Directiva”) en lo que respecta a las escisiones totales de sociedades, en la medida en que establecía condiciones que podrían ser contrarias a lo dispuesto en dicha Directiva.

En concreto, la Comisión Europea entiende que los requisitos establecidos por la legislación española para la aplicación del régimen fiscal especial de reestructuraciones en la Ley del IS, en los supuestos de escisiones totales, podrían ser contrarios a lo establecido en la Directiva.

Operación de escisión total y proporcionalidad exigida por la normativa interna

Una escisión total es una operación en virtud de la cual una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y lo transmite en bloque a dos o más entidades (existentes o de nueva creación) como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, “*con arreglo a una norma proporcional*”, de títulos representativos del capital social de las entidades adquirentes y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal (a falta de valor nominal, de un valor equivalente deducido de su contabilidad).

Para que la operación pueda calificarse como escisión total es necesario que la entrega de las acciones de las sociedades beneficiarias a los accionistas o socios de la sociedad escindida sea conforme a “*una norma proporcional*”. Esta proporcionalidad puede ser de dos clases:

- (i) Proporcionalidad cuantitativa: Implica que la proporción debe fijarse en función del valor real de los respectivos patrimonios de la sociedad que se escinde y de las sociedades beneficiarias, de forma que el socio de la entidad escindida debe recibir acciones o participaciones de las sociedades beneficiarias equivalentes al valor económico real de su participación que se escinde. Para ajustar este valor, junto con la ecuación de canje pueden atribuirse compensaciones en metálico para su ajuste.
- (ii) Proporcionalidad cualitativa: Implica que los socios de la sociedad escindida reciban la misma proporción de títulos en las sociedades beneficiarias que los que tenían en el capital de la sociedad escindida.

Cuando una escisión total cumple con la definición de proporcionalidad cuantitativa y cualitativa nos encontramos ante una escisión total proporcional. Por el contrario, cuando una escisión cumple únicamente con la proporcionalidad cuantitativa nos encontramos ante una escisión total no proporcional.

¹ Directiva 2009/133/CE del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Desde un punto de vista mercantil, la normativa permite tanto las escisiones totales proporcionales como escisiones totales no proporcionales². Por el contrario, desde un punto de vista fiscal, para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en las operaciones de escisión total se exige que estemos ante una escisión total proporcional; esto es, que dicha escisión cumpla tanto con la proporcionalidad cuantitativa como con la proporcionalidad cualitativa.

Como excepción, la Ley del IS permite no cumplir con el requisito de la proporcionalidad cualitativa en aquellos casos en los que los patrimonios transmitidos a las sociedades beneficiarias constituyan “ramas de actividad”. Es decir, establece un requisito adicional consistente en que la aportación de patrimonio tenga la consideración de rama de actividad.

Como vemos, la Ley del IS establece unos requisitos para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal que no están previstos en la normativa mercantil, como lo es la existencia una rama de actividad en las escisiones totales no proporcionales, probablemente con la finalidad de evitar la realización de operaciones abusivas con desplazamientos patrimoniales entre los socios afectados.

Exigencia de una rama de actividad

La Ley del IS prevé la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a las operaciones de escisión total cuando no se realicen por motivos económicos válidos sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. No obstante, como se ha comentado anteriormente, cuando la escisión total no es proporcional desde un punto de vista cualitativo se exige que los patrimonios aportados a las entidades beneficiarias constituyan ramas de actividad.

A tal efecto, la Ley del IS define “rama de actividad” como el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

La exigencia de aportación de una rama de actividad para las escisiones totales no proporcionales ha generado continuos conflictos en la aplicación de esta norma, así como restricciones operativas para la materialización de operaciones que obedecen a motivos económicos válidos genuinos, pero que encuentran en la fiscalidad un obstáculo importante para su implementación (por ejemplo, en situaciones en las que existen tensiones entre grupos accionariales con intereses o posiciones antagónicas, o en situaciones de planificación o sucesión familiar).

A estas restricciones operativas deben añadirse las dificultades interpretativas en torno a un concepto jurídico indeterminado, como lo es la existencia de una rama de actividad, que puede ser objeto de una interpretación distinta en función de cada caso concreto. Así por ejemplo,

² La proporcionalidad cuantitativa está recogida en el artículo 69 de la Ley de Modificaciones Estructurales para la escisión total y en el artículo 70 de la Ley de Modificaciones Estructurales para la escisión parcial y es requisito indispensable desde un punto de vista mercantil, mientras que la proporcionalidad cualitativa no es exigible en aquellos casos en que se cuente con el consentimiento individual del accionista o socio afectado.

cuando la operación de escisión total va acompañada con posterioridad de otras operaciones concatenadas, como la transmisión (onerosa o gratuita) de las acciones de alguna de las sociedades beneficiarias de la escisión, la DGT cuestiona la aplicación del régimen fiscal especial porque dichas transmisiones determinarían una distribución del patrimonio empresarial en un porcentaje de participación no proporcional con el preexistente en la entidad escindida, incluso en casos en los que la transmisión posterior tenía por objeto dar entrada a las nuevas generaciones en el capital de la empresa familiar.

A estos casos, debemos añadir la controversia surgida cuando el patrimonio segregado está constituido por inmuebles; cuando la organización de medios personales y materiales para determinar la existencia de rama de actividad no está inequívocamente delimitada con anterioridad a la realización de la operación de escisión en sede de la transmitente; o cuando por motivos empresariales o legales/regulatorios no se aportan por completo la totalidad de los bienes y derechos afectos a la rama de actividad escindida (por ejemplo, porque se comparte su gestión con otra rama de actividad o cuando dichos elementos pueden no ser esenciales para el desarrollo de dicha explotación).

Como vemos, la realidad es que, para la aplicación del régimen fiscal especial, en las escisiones totales que no se realicen con una atribución proporcional cualitativa a sus socios, nos encontramos con la restricción de que los patrimonios escindidos deben formar ramas de actividad, con la casuística y diferentes interpretaciones que ello conlleva.

Estas restricciones, desventajas o distorsiones a la realización de las operaciones que la Directiva contempla son las que han motivado el requerimiento de la Comisión Europea para modificar la normativa española de trasposición de esta Directiva.

Adaptación del régimen fiscal especial a la Directiva

Creemos que ahora que se están realizando diversas modificaciones de la norma tributaria (por ejemplo, para trasponer otras Directivas europeas de carácter tributario) estamos en un momento idóneo para adaptar la Ley del IS en el sentido expuesto, anticipándose a un posible pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Dicha adaptación no es incompatible con el establecimiento de ciertas limitaciones que puedan evitar situaciones abusivas, siempre que mediante las mismas se cumplan con los objetivos que la Directiva persigue.

EL TJUE AVALA LA SUJECCIÓN A TPO DE LA ADQUISICIÓN DE PIEZAS DE ORO Y OTROS METALES PRECIOSOS PARA SU REVENTA

Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova · Abogadas

Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2019 (asunto C-185/18)

El TJUE ha resuelto la cuestión prejudicial planteada por nuestro TS sobre la compatibilidad de la Directiva del IVA y la posible exigencia de TPO en la compraventa de oro y otros metales preciosos por parte de empresarios a particulares. En concreto, el TJUE ha concluido que resulta compatible con la Directiva del IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA (ITPAJD), por el hecho de que dicha empresa adquiera a personas físicas bienes muebles tales como oro, plata o joyas, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de la empresa.

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente se dedica a la compra, venta, importación y exportación de materias primas, piedras preciosas y metales preciosos. Como parte de esa actividad, adquiere a particulares objetos con alto contenido en oro u otros metales preciosos que, posteriormente, revende a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o de piezas diversas de metales preciosos, para su posterior transformación y reintroducción en el tráfico comercial.

La Hacienda Foral de Bizkaia interpretó que este tipo de operaciones estaban sujetas al ITPAJD, en su modalidad de TPO. El contribuyente impugnó la resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) de Bizkaia, alegando que distintos órganos judiciales nacionales habían dictado resoluciones mediante las que se declaraba la no sujeción a TPO de las referidas operaciones de compra. Adujo también que las adquisiciones se habían hecho en el marco de su actividad comercial y consideró que la exacción de TPO violaba el principio de neutralidad fiscal establecido en el Derecho de la Unión Europea, porque daría lugar a una doble imposición, puesto que esas adquisiciones ya habían sido gravadas por el IVA.

Pues bien, el TEAF de Bizkaia rechazó la reclamación en junio de 2015 y la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ del País Vascos (TSJPV) que fue desestimado, de manera que el contribuyente interpuso entonces recurso de casación ante el TS, que optó por plantear una cuestión prejudicial al TJUE.

La cuestión planteada consistía en conocer *“si es compatible con la Directiva IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA, en forma de un impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por el hecho de que dicha empresa adquiera a personas físicas bienes muebles tales como oro, plata o joyas, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de la empresa en cuestión, la cual lleva a cabo por otra parte operaciones sujetas al IVA en el momento de la reintroducción de los referidos bienes en el circuito comercial, sin tener la posibilidad de deducir, en el marco de esas operaciones, las cuotas abonadas en el momento de la adquisición inicial de esos mismos bienes en concepto del impuesto en cuestión”*.

En su argumentación, el TJUE recuerda que la Directiva del IVA autoriza a los Estados a mantener o establecer impuestos y derechos sobre el volumen de negocios. En cuanto al principio de neutralidad fiscal en materia de IVA, el TJUE señala que dicho principio únicamente impone esa neutralidad en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva del IVA, y como en este caso se trata de un impuesto no armonizado en ese marco, la neutralidad del sistema común del IVA no resulta vulnerada.

A la vista de todo lo anterior, el TJUE concluye que *“la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos”*.

LOS AYUNTAMIENTOS NO PUEDEN ESTABLECER UNA TASA POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO DE VIGILANCIA ESPECIAL INDIFERENCIABLE DEL SERVICIO DE VIGILANCIA GENERAL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1680), Pon. Sr. Montero Fernández

El artículo 20 TRLRHL reconoce a las entidades locales la competencia para el establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Pero el artículo 21 TRLRHL dispone expresamente que no podrán exigir tasas por los siguientes servicios: a) abastecimiento de aguas en fuentes públicas; b) alumbrado de vías públicas; c) vigilancia pública en general; d) protección civil; e) limpieza de la vía pública; f) enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

En la sentencia analizada, se cuestiona ante el Tribunal Supremo la legalidad del establecimiento de una tasa por “prevención y vigilancia especial de viviendas”, cuyo hecho imponible era *“la prestación del servicio de vigilancia especial y prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de las entidades financieras”*, estableciéndose la no sujeción del servicio en *“aquellos supuestos en que la vivienda esté habitada con justo título”*. Los sujetos pasivos de la tasa eran, lógicamente, *“las entidades financieras y las entidades participadas directa o indirectamente por aquellas, que sean propietarias de viviendas en el término municipal”*.

Esa tasa ya había sido anulada por la sentencia de instancia porque *“las características del servicio, por su propia naturaleza, de vigilancia y patrulla de vía pública solo se concibe como de vigilancia pública en general, pues es obvio, la presencia policial en la vía pública previene la comisión de cualquier tipo de infracción”*.

La sentencia analizada ratifica el Fallo precedente y declara que no tiene encaje en nuestro ordenamiento jurídico una tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas en tanto que *“incumple el principio de legalidad al no determinar con la claridad y precisión exigida el hecho imponible, por cuanto su delimitación incurre en una pura tautología, está vacía de contenido y viene a identificar un supuesto paradigmático de vigilancia pública general, no sujeta por mor del art. 21.1.c)”*.

DEBE ADMITIRSE UNA CIERTA FLEXIBILIDAD EN EL ISD EN RELACIÓN CON EL PERÍODO EN EL QUE EL CAUSANTE OBTIENE LA MAYOR PARTE DE SUS INGRESOS DE LA EMPRESA FAMILIAR

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

Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1370), y de 23 de mayo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1676), Pon. Sr. Aguallo Avilés.

El artículo 20.2.c) LISD establece una relevante reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones que es especialmente controvertida. Se trata de la llamada “deducción por empresa familiar”, que permite reducir la base imponible en el 95% del valor de la empresa a la que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

Uno de los elementos más controvertidos de la aplicación de esta reducción es la determinación del momento en el que deben entenderse cumplidos los requisitos referidos a la obtención de ingresos de la actividad empresarial. Como es sabido, la aplicación del beneficio fiscal exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Pero la norma no especifica el período en el que debe verificarse el cumplimiento de dicho requisito. Esa omisión del legislador y la dificultad de conciliar las reglas de un impuesto instantáneo, como el ISD, con las de otros impuestos periódicos, como el IRPF y el IP, genera problemas en la interpretación y aplicación del beneficio fiscal.

De un lado, cabría entender que los requisitos referidos a la obtención de ingresos deberían referirse al último período impositivo de IRPF devengado antes del fallecimiento del causante, del que se disponen todos los datos en el momento de presentar la declaración-liquidación del ISD. Pero como la normativa del IRPF prevé el devengo extraordinario del impuesto con ocasión del fallecimiento del contribuyente, también sería posible interpretar que dichos requisitos deben referirse al período impositivo del IRPF devengado el mismo año de fallecimiento del causante.

La diferencia puede parecer poco relevante en la práctica, pero lo cierto es que existen distintos supuestos en los que el cumplimiento dependerá del período considerado (piénsese, por ejemplo, en el primer año de actividad empresarial, en el que dicho requisito no se consideraría cumplido si se entendiera referido al período impositivo anterior).

En el supuesto enjuiciado, el causante había cumplido el requisito durante los últimos años, pero no en los primeros meses del año en que se produjo el fallecimiento. Ello no era consecuencia de un cambio significativo en la renta percibida por el causante, sino de la singularidad de las rentas de su actividad empresarial, ya que se trataba de una actividad agrícola en la que los primeros meses del año se genera la mayor parte de los gastos y en los últimos meses del año la mayor

parte de los ingresos. Por tanto, en los meses transcurridos hasta el fallecimiento no se habían empezado a generar ingresos ni se podía entender cumplido el requisito señalado.

Ante esta situación, la sentencia comentada pone de manifiesto la inexistencia de una regla específica que determine el período en el que debe cumplirse este requisito y recuerda la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, que establece en relación a este requisito que *“en el supuesto de sucesión "mortis causa", habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante”*.

Ese criterio interpretativo se corresponde además con el que había mantenido el Tribunal Supremo en las sentencias de 17 de febrero de 2011, 26 de octubre de 2012 y 16 de diciembre de 2013.

Pero lo cierto es que esa interpretación impedía al contribuyente la aplicación del beneficio fiscal considerado y ello, en opinión del Tribunal Supremo, no se compadecería con la finalidad de la reducción del artículo 20.2.c) LISD. Además, destaca la sentencia que el criterio interpretativo seguido por la Administración y por la jurisprudencia citada *“era el que mantenemos para los supuestos señalados cuando quien ejercía las funciones directivas no era el causante sino uno de los herederos”*.

Por todo ello, la sentencia analizada pone de manifiesto la singularidad del supuesto enjuiciado, que según el Tribunal Supremo justifica una modulación de la jurisprudencia precedente para establecer la siguiente doctrina: *“a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD. Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento”*.

EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE UNICIDAD, LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTATAL QUEDA VINCULADA POR UNA VALORACIÓN PREVIA REALIZADA POR OTRA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A EFECTOS DE UN TRIBUTO AUTONÓMICO

Víctor Tenorio y Jesús García-Morato · Abogados

Resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019 (RG. 3337/2018)

El TEAC se pronuncia en este caso sobre la aplicación del principio de unicidad en una resolución que analiza la incidencia de las valoraciones realizadas de unos inmuebles por la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León (a efectos del TPO) a la hora de determinar la base imponible del IS del contribuyente.

En este supuesto, tras un procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial por el concepto del IS, la Administración Tributaria resolvió aumentando la base imponible del IS al considerar que los inmuebles adjudicados al reclamante en ese ejercicio (como consecuencia de una reducción de capital de una sociedad en la que ostentaba participaciones) tenían un valor de mercado mayor del declarado.

La particularidad de este caso es que la Administración Tributaria de Castilla y León ya había realizado previamente unas valoraciones de dichos inmuebles en un procedimiento inspector respecto del ITPAJD, modalidad de TPO, incoando un acuerdo de liquidación que devino firme. En este sentido, el TEAC entiende que, en aplicación del principio de personalidad jurídica de la Administración tributaria en la que se basa el llamado principio de unicidad, la valoración previa de un bien realizada por una Administración Tributaria vincula a todos los efectos a las demás Administraciones competentes.

Recuerda el TEAC que este criterio ya ha sido fijado por el TS en algunas sentencias (como la del 9 de diciembre de 2013 y 21 de septiembre de 2015) que determina que valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria vincula a todos los efectos a las demás Administraciones competentes, aunque estén cedidos a las Comunidades Autónomas.

LA DGT SE REAFIRMA EN EL ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS INTERVINIENTES PERSONAS FÍSICAS EN UN TRUST A EFECTOS DEL IRPF Y DEL ISD CUANDO COINCIDEN LA FIGURA DE TRUSTEE Y BENEFICIARIO

Daniel Olábarri y Raquel Cuesta · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V 0718-19, de 29 de marzo de 2019

En esta consulta, la DGT analiza de nuevo la figura de los “*Trusts*”, esta vez para determinar su incidencia en la tributación de sus constituyentes (“*settlers*”), gestores (“*trustees*”) y beneficiarios a los efectos del ISD y del IRPF, cuando el *settlor* constituye y aporta al *Trust* participaciones en una empresa de las referidas por el artículo 4. Ocho de la Ley del IP (empresa familiar), siendo su hijo *trustee* y beneficiario del mismo.

En primer lugar, y como ya ha hecho en múltiples ocasiones, la DGT recuerda que la figura del *Trust* no está regulada ni reconocida en el ordenamiento jurídico español. Por lo tanto, a efectos tributarios, las relaciones entre los constituyentes del *Trust* y sus beneficiarios deberán entenderse realizadas directamente entre ellos (transparencia fiscal del *Trust*).

Para ello, recuerda la DGT que es fundamental determinar la naturaleza del *Trust* en función de los acuerdos específicos acordados en la escritura de constitución del *Trust* (revocable o irrevocable; discrecional o no discrecional, etc.) de forma que a efectos tributarios en España pueda considerarse producida la transmisión por parte del *settlor* a los potenciales beneficiarios en el momento de su constitución, o a medida en que puedan ir recibiendo rendimientos o capital a discreción del *trustee*.

- A efectos del ISD, la DGT especifica que tratándose de transmisiones directas entre el *settlor* y el beneficiario del *Trust* –ambos personas físicas–, cuando las mismas sean a título lucrativo quedarán, por regla general, sujetas al ISD.

Dependiendo entonces de la naturaleza del *Trust*, el devengo en el ISD se producirá con la aportación al *Trust* o con la eventual y futura entrega de los bienes a los beneficiarios.

- A efectos del IRPF, la DGT concluye que en la constitución del *Trust* al que se aportan las participaciones de una empresa familiar, no puede aplicarse la exención prevista en el artículo 33.3.c de la Ley de IRPF (exención en ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas de empresas familiares) al no considerarse una donación directa y aceptada por el hijo (*trustee* y beneficiario) tal y como establece el artículo 619 del Código Civil, sino a la masa patrimonial que constituye el *Trust*.

Asimismo, recuerda la DGT que la anterior consideración no significa que no resulte de aplicación la individualización de rentas prevista en el artículo 11 de la misma Ley (a efectos de atribuir la titularidad o rendimientos de las rentas), conforme a la naturaleza del *Trust* y al alcance y contenido de los derechos que en virtud de las regulaciones del *Trust* ostenten sobre los elementos patrimoniales aportados al mismo.

En el caso concreto planteado por el contribuyente, coinciden la figura de *trustee* y beneficiario, por lo que concluye la DGT que este hecho debe valorarse, conforme a los acuerdos del *Trust* y la situación de hecho, para determinar si las facultades de disposición del beneficiario sobre los bienes integrantes del *Trust* son equivalentes a la titularidad sobre los mismos. En ese caso, sí se entendería que la transmisión se produce con motivo de la aportación de bienes al *Trust*.

LA DGT CONSIDERA INAPLICABLE A LOS NO RESIDENTES EXTRACOMUNITARIOS LAS NORMATIVAS AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT Vo676-19, de 27 de marzo de 2019

En relación con el IP, La DGT considera inaplicable la normativa propia aprobada por las Comunidades Autónomas en el IP, en este caso la normativa de la Comunidad de Madrid, a un residente fiscal en México propietario de una serie de inmuebles radicados en Madrid. Y lo hace sobre la base de que la disposición adicional cuarta de la Ley del IP únicamente permite aplicar la normativa autonómica a los residentes en España o residentes comunitarios, pero en ningún caso a residentes de un país tercero, aplicándose en estos casos exclusivamente la normativa aprobada por el Estado.

Este pronunciamiento de la DGT podría no resultar homogéneo con el precedente que encontramos en el ISD. En efecto, el TJUE, en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C127-12), determinó que la normativa española del ISD era discriminatoria al aplicar distintos tratamientos a los no residentes en territorio español (tanto comunitarios como extracomunitarios) por el mero hecho de serlo.

Tras la sentencia del TJUE, España adaptó la normativa del ISD equiparando el tratamiento a efectos del ISD para residentes en España y para residentes comunitarios, al igual que establece la disposición adicional cuarta de la Ley del IP ya citada.

Pues bien, el Tribunal Supremo ha emitido diferentes pronunciamientos a lo largo del 2018 (valgan por todos ellos, los de 19 de febrero de 2018, 21 de marzo de 2018 y 22 de marzo de 2018) sobre la interpretación de la sentencia del TJUE y la normativa del ISD para terminar concluyendo que su ámbito de aplicación debe extenderse también el de los residentes extracomunitarios.

En virtud de lo anterior, el pasado 11 de diciembre de 2018 la DGT evacuó la consulta V3151-18 que, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE y del TS, concluyó que *“no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero”*.

De acuerdo con lo anterior y si bien se trata de impuestos diferentes, parece que la DGT entiende que los fundamentos de la jurisprudencia y doctrina citadas para el ISD no serían igualmente aplicables también al IP.

EDIFICIO SIN DIVISIÓN HORIZONTAL: POSIBILIDAD DE RENUNCIAR EN EL IVA A LA EXENCIÓN RESPECTO A UNA PARTE DEL MISMO

Viktoriya Petkova y Yi Zhou · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT Vo625-19, de 22 de marzo de 2019

En el supuesto planteado, la sociedad consultante, dedicada a la promoción inmobiliaria y alquiler de bienes inmuebles, tiene la intención de transmitir un edificio de oficinas que constituye una única finca registral por no haber sido objeto de división horizontal.

Sobre dicho edificio, la entidad consultante llevó a cabo obras de rehabilitación a los efectos del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA. Las obras finalizaron en el año 2016 y desde entonces determinadas oficinas independientes del edificio han sido objeto de arrendamiento sin opción de compra, aunque en el momento de la transmisión solo una de las oficinas ha estado arrendada durante más de dos años de forma ininterrumpida. El adquirente del edificio será un tercero distinto de los arrendatarios.

Al objeto de determinar cuál sería el tratamiento a efectos del IVA de dicha transmisión (primera o segunda entrega de edificación), la DGT considera necesario analizar el cumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA respecto de cada una de las partes del edificio susceptibles de utilización autónoma e independiente, y concretamente, respecto de cada una de las oficinas.

Teniendo en cuenta las características del caso planteado, la DGT diferencia entre:

- (i) Parte independiente del edificio susceptible de uso autónomo que haya sido utilizada ininterrumpidamente durante más de dos años: considera que su transmisión constituye una segunda entrega sujeta y exenta del IVA.
- (ii) Las demás partes del edificio susceptibles de uso autónomo que no hayan sido utilizadas ininterrumpidamente durante más de dos años: su transmisión tiene la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del IVA.

Respecto a la posibilidad de renunciar a la exención en relación con la parte del edificio cuya entrega supone una segunda entrega, concluye la DGT que, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, el transmitente del edificio, en la parte correspondiente a la oficina independiente que ha sido utilizada durante más de dos años, podría renunciar a la exención, en cuyo caso será sujeto pasivo de la operación el adquirente.

Por tanto, si se cumplen los requisitos legales, cabría renunciar a la exención respecto de la parte del edificio que ha sido utilizado durante más de dos años. Por la transmisión del resto del edificio habría repercusión del IVA, siendo el sujeto pasivo el transmitente.

LAS FUNDACIONES TIENEN DERECHO A LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IBI EN SUS INMUEBLES, A PESAR DE QUE EN LOS MISMOS SE EJERZA UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA POR LOS ARRENDATARIOS

Victoria von Richetti y Carolina Oliver · Abogadas

Consulta Vinculante de la DGT V0534-19, de 13 de marzo de 2019.

La cuestión que se plantea en esta consulta es si una fundación, como consecuencia del arrendamiento de sus inmuebles a terceros que ejercen actividades económicas en dichos inmuebles, puede ver comprometida la aplicación de la exención del IBI. Según se desprende de los hechos planteados, un ayuntamiento había cuestionado a la consultante la aplicación de la citada exención, al estar uno de sus inmuebles arrendado a un tercero que sí ejerce una actividad económica en el inmueble arrendado, propiedad de la fundación.

El consultante es una entidad sin ánimo de lucro a la que le resulta de aplicación el régimen especial establecido por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (“Ley 49/2002”).

En materia de tributos locales, el artículo 15 de la Ley 49/2002 establece que estarán exentos del IBI los bienes titularidad de las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS. En este sentido, se considerarán bienes inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del IS cuando, a través de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, las entidades sin fines lucrativos obtengan rendimientos sujetos a tributación, conforme a los artículos 8 y siguientes de la Ley 49/2002.

De acuerdo con lo anterior, estarán exentos del IBI aquellos inmuebles titularidad de entidades sin fines lucrativos que (i) no estén afectos a explotaciones económicas, o que (ii) estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del IS, según el artículo 7 de la Ley 49/2002. Es decir, que se trate de explotaciones económicas de las comprendidas en dicho artículo 7, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Por su parte, el artículo 3.3 de la Ley 49/2002 establece que, a efectos de esta ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de una entidad sin fines lucrativos no constituye una explotación económica. En cualquier caso, según el artículo 6 de la citada Ley, están exentas del IS las rentas procedentes del patrimonio inmobiliario de la entidad, como son los alquileres.

A través del análisis pormenorizado realizado por la DGT respecto de los distintos preceptos de la Ley 49/2002, concluye que estarán exentos del IBI los inmuebles titularidad de la fundación cuando los mismos estén afectos a actividades exentas del IS, bien por generar rentas exentas del artículo 6 de la Ley 49/2002, bien por considerarse explotaciones económicas exentas según el artículo 7 la citada Ley 49/2002, siempre que la entidad haya optado y no renunciado al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 y se cumplan los requisitos del artículo 3.

Respondiendo a la cuestión concreta planteada, la DGT confirma que la aplicación de la citada exención del IBI solo se ve afectada por las actividades realizadas por titular del bien inmueble. Por tanto, contrariamente al criterio seguido por el ayuntamiento, la fundación mantendrá la exención del IBI con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario en el citado inmueble.

PUBLICADO EL ANTEPROYECTO DE LEY DE TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA DAC6

Victoria von Richetti y Raquel Cuesta · Abogadas

Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 y Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Real Decreto 1065/2017.

El pasado 20 de junio comenzó la fase de audiencia e información pública del Anteproyecto de Ley y del Proyecto de Real Decreto por los que se transpone al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, referida al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información –comúnmente conocida como DAC6–. El trámite de información pública de los proyectos finaliza el próximo 12 de julio de 2019.

Según la exposición de motivos, la transposición cumple una doble finalidad: (i) en el marco de la intensificación de la transparencia fiscal internacional, la obtención de información sobre mecanismos fiscalmente agresivos para la lucha contra la elusión y la evasión fiscal; y (ii) la consecución de un efecto disuasorio respecto de la realización de este tipo de mecanismos. La transposición se articulará a través de una doble vía:

- (i) Para aquellas cuestiones que deben ser reguladas por normas con rango de Ley, se propone la introducción en la LGT de dos disposiciones adicionales –vigésima cuarta y vigésima quinta–.
- (ii) Para el grueso de la transposición, se propone la introducción en el RGAT de seis nuevos artículos –del 45 al 49 bis–.

En términos generales, los proyectos no se apartan de lo ya dispuesto por la DAC6. No obstante, resulta interesante destacar los siguientes aspectos (que podrían verse modificados durante la tramitación de las normas):

- (i) La obligación de información se refiere a los denominados mecanismos de planificación fiscal transfronterizos que puedan ser potencialmente agresivos. A este respecto:
 1. Los proyectos de transposición optan por un concepto amplio de mecanismo que incluye todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo.
 2. No se incluyen en el ámbito de aplicación las operaciones domésticas que están, por tanto, excluidas de la obligación de información.
 3. Para determinar qué mecanismos pueden ser potencialmente agresivos, los proyectos se remiten a las denominadas señas distintivas propuestas por la DAC6. Los proyectos no suprimen ni incorporan ninguna seña distintiva adicional.
 4. Se excluyen de la obligación de información el IVA, los Impuestos Especiales y los aranceles.

- (ii) La obligación de información recae primera y principalmente sobre los intermediarios (abogados y asesores, generalmente) y, en última instancia, sobre el propio contribuyente, cuando el intermediario se vea amparado por el secreto profesional.

Sobre el secreto profesional, los proyectos se remiten a la regulación existente en esta materia en el artículo 93.5 LGT. De esta forma, el secreto profesional únicamente protegerá los datos privados no patrimoniales que se conozcan por razón del ejercicio de la actividad y los datos confidenciales de carácter comercial o industrial.

- (iii) El contenido de la obligación de información incluye, entre otras cuestiones: (i) la identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios participantes; (ii) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo a implementar y las disposiciones jurídicas nacionales o internacionales que constituyen su base y (iii) el valor del efecto fiscal derivado del mecanismo.

El valor del efecto fiscal producido por el mecanismo se define como el ahorro fiscal obtenido, entendiendo este como cualquier minoración de la base o la cuota tributaria incluyendo supuestos de diferimiento (algo no expresamente previsto en la DAC6).

- (iv) La obligación de información puede nacer, según el tipo de mecanismo, en distintos momentos temporales:
 1. Mecanismos normalizados: al día siguiente a aquel en que estos se pongan a disposición para su ejecución.
 2. Mecanismos sustancialmente normalizados que requieren modificaciones relevantes para su ejecución: al día siguiente en que sean ejecutables.
 3. Resto de mecanismos: cuando se haya realizado la primera fase de ejecución.
 4. Cabe destacar que los conceptos de puesta a disposición, ejecutabilidad y realización de la primera fase de ejecución son algo difusos y la literalidad de los proyectos no aclara su alcance.
- (v) Respecto de las obligaciones formales que se derivan de este deber de colaboración, se fijan tres modelos de comunicación:
 1. Una comunicación individual por cada uno de los mecanismos sujetos al régimen de la DAC6 (a presentar con carácter general por el intermediario).
 2. Una comunicación trimestral de actualización de mecanismos comercializables (a presentar por los intermediarios).
 3. Un resumen anual sobre la utilización de mecanismos transfronterizos (a presentar por el obligado tributario interesado).
- (vi) Por último, se regula un régimen sancionador que la DAC6 dejaba a los Estados miembros. Bajo este régimen:

1. Constituye infracción tributaria grave la no presentación en plazo o la presentación de forma incorrecta o inexacta de las declaraciones informativas. Esta sanción podrá alcanzar un mínimo de 3.000 euros y un máximo equivalente a los honorarios percibidos o al valor del efecto fiscal derivado del mecanismo, según se imponga al intermediario o al contribuyente.
2. Constituyen infracción tributaria leve la presentación de las declaraciones sin la observancia de los procedimientos formales legalmente establecidos o la falta de realización de determinadas comunicaciones previstas en la normativa. Las multas por estos conceptos pueden alcanzar un máximo de 1.000 euros.

Aunque la entrada en vigor de los proyectos se prevé para el 1 de julio de 2020, se regula un régimen transitorio para aquellos mecanismos transfronterizos sometidos a declaración que se hayan realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, los cuales deberán ser declarados entre los meses de julio y agosto de 2020.

DENUNCIA DE LA COMISIÓN EUROPEA A ESPAÑA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LUXEMBURGO (TJUE) EN RELACIÓN CON EL MODELO 720 (DECLARACIÓN INFORMATIVA DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO)

Yi Zhou y Cristina Adell · Abogados

El pasado 6 de junio de 2019, la Comisión Europea emitió un comunicado de prensa sobre su decisión de llevar a España ante el TJUE por imponer sanciones desproporcionadas a los contribuyentes por no declarar, declarar fuera de plazo o declarar de forma incorrecta, mediante el modelo 720, los activos poseídos en otros Estados miembros de la UE y del EEE.

El deber de declarar con el modelo 720 fue establecido por el Gobierno español con efectos desde el ejercicio 2012. Mediante dicho modelo, los contribuyentes estaban obligados a informar a la Administración tributaria sobre los bienes y derechos situados en el extranjero cuando su valor supere determinados umbrales. La falta de presentación, la presentación fuera de plazo o la incorrecta presentación del modelo conllevaba a la imposición de un régimen sancionador muy severo.

Por este motivo, en noviembre de 2015, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España por una posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento o del cumplimiento incorrecto de dicha obligación de información.

Como resultado de dicho procedimiento, el 16 febrero de 2017, la Comisión Europea emitió un dictamen dirigido al Reino de España en el que exponía la incompatibilidad del Derecho de la UE con las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento o del cumplimiento incorrecto del modelo 720.

En este sentido, la Comisión consideró que la normativa española suponía una restricción a las libertades fundamentales de la UE, al contemplar la imposición de multas desproporcionadas y la obligación de declaración sin que mediase plazo de prescripción, lo cual podría influir negativamente en la decisión de los contribuyentes de invertir en el extranjero. Como consecuencia, la Comisión Europea solicitó al Reino de España que adoptase las medidas necesarias para ajustarse a dicho dictamen motivado en el plazo de 2 meses.

Transcurridos más de dos años desde la emisión del dictamen, sin que España haya adoptado medida alguna al respecto, la Comisión ha decidido finalmente denunciar a España ante el TJUE. Por tanto, habrá que esperar a la decisión del TJUE para averiguar si el régimen sancionador del modelo 720 es finalmente declarado contrario al Derecho de la UE.

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

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

