

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



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 La fiscalidad de los despidos, sin cambios

Isabel Moya y Alejandra Flores

Jurisprudencia del TS

7 La imposición de costas en los supuestos de allanamiento se realizará según los criterios generales previstos en el artículo 139 LJCA

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

9 Entre 2007 y 2014 no se podía condicionar la aplicación del régimen especial para empresas de reducida dimensión a las dedicadas al arrendamiento de inmuebles

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

11 Anulación del número 2 del artículo 197.bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Doctrina administrativa

13 El TEAC cambia de criterio y establece que la administración tendrá un máximo de 6 meses para ejecutar resoluciones parcialmente estimatorias por razones de fondo

Yi Zhou y Alejandra Flores

15 El TEAC impide aplicar la reducción por irregularidad a la indemnización por cese percibida por un trabajador despedido que continuó prestando servicios al empleador como autónomo

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores

16 EL TEAC sigue el criterio de la DGT y confirma que los beneficios fiscales del ISD son aplicables a residentes en terceros Estados sin ninguna limitación de residencia

Ekaitz Cascante y Carolina Oliver

17 Cambio de criterio de la DGT respecto a la limitación a la compensación de BINS en cambios de control del accionariado producidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley del IS

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta

19 Las cuotas del IVA devengadas por las rentas arrendaticias satisfechas y la concesión de la opción no podrán ser modificadas con motivo del ejercicio de la opción de compra

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

Otras noticias de interés

21 Se someten al trámite de información pública los proyectos de modelos tributarios que servirán para dar cumplimiento a las obligaciones de información impuestas por la DAC 6

Raquel Cuesta

22 Otras publicaciones del equipo fiscal

LA FISCALIDAD DE LOS DESPIDOS, SIN CAMBIOS

Isabel Moya y Alejandra Flores · Abogadas

La sentencia de la Audiencia Nacional del pasado 3 de julio sobre la tributación de las indemnizaciones por despido ha creado un cierto revuelo en la opinión pública, sembrando la duda de un posible cambio en el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido. La Audiencia Nacional, esencialmente, llega a una conclusión en la sentencia: el acta de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) no es, por sí solo, un elemento suficiente como para garantizar la exención del IRPF de las indemnizaciones por despido.

Entonces hay que plantearse, ¿supone realmente esta sentencia un cambio de criterio? La realidad es que no. La Ley del IRPF establece que están exentas de este impuesto las indemnizaciones por despido en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores –con el límite de 180.000 euros–, salvo que las mismas deriven de un convenio, pacto o contrato, en cuyo caso no será de aplicación la citada exención.

Es decir, solo están exentas las indemnizaciones por despido de carácter obligatorio por imperativo legal, pero en ningún caso aquellas derivadas de la existencia de un pacto entre el empleado y la empresa. De acuerdo con la doctrina administrativa, en caso de un despido declarado o reconocido improcedente, para poder aplicar la citada exención de IRPF es necesario que dicha improcedencia sea reconocida en el acto de conciliación ante el SMAC o declarada como tal por una resolución judicial. De lo contrario, Hacienda entiende que estamos ante una extinción del contrato de mutuo acuerdo, no merecedora de la exención. Es decir, Hacienda parece poner el foco en que la decisión extintiva nazca de la voluntad unilateral del empresario –que estemos ante un verdadero despido– y que el trabajador de alguna manera muestra su disconformidad frente a tal decisión empresarial –interponiendo la correspondiente demanda de conciliación o demanda judicial–.

A la luz de lo anterior, resulta indiscutible que en los últimos años se ha creado un cierto automatismo entre acudir al SMAC y la aplicación de la exención a las indemnizaciones. Ahora bien, no debemos olvidar que el verdadero quid de la cuestión para aplicar la exención del IRPF siempre ha sido el mismo: estar ante un despido propiamente dicho y no ante una extinción de mutuo acuerdo.

Con esta sentencia, la Audiencia Nacional sólo viene a recalcar que, si a pesar de haber acudido al SMAC se dan otras circunstancias que hacen pensar que en realidad la indemnización nace de un pacto entre las partes, y no de un despido, Hacienda puede recalificar la extinción contractual y considerar no exenta la indemnización, a pesar de que exista un acta de conciliación ante el SMAC firmada por las partes. En concreto, en el caso analizado por la Audiencia Nacional se aprecian una serie de indicios que hacen sospechar que, a pesar de haber acudido al SMAC, la indemnización trae causa de un pacto extintivo previo entre la empresa y los trabajadores. Improcedencia

En efecto, los quince trabajadores “despedidos” tenían entre 62 y 68 años, habían sido “despedidos” verbalmente, sin causa aparente y habiendo la empresa reconocido la improcedencia de todos los despidos ante el SMAC. Las indemnizaciones abonadas a cada uno de ellos se calcularon teniendo en cuenta el tiempo que les restaba para alcanzar la edad de jubilación –no con base a su antigüedad en la empresa, como señala la ley–, lo cual llevó a que de facto percibieran una indemnización inferior a las que les hubiera correspondido legalmente en caso de despido improcedente. La sentencia destaca también el hecho de que durante el mismo periodo de tiempo la empresa despidiera a otro trabajador más joven y que, en dicho caso, sí entregó una

Pérez-Llorca

carta de despido con las formalidades legalmente exigidas y calculó su indemnización en función de la antigüedad del trabajador y no del tiempo restante hasta su jubilación. La Audiencia Nacional tomó este supuesto como una evidencia más de que en el caso de los 15 trabajadores no se estaba ante un despido propiamente dicho, sino ante resolución contractual de mutuo acuerdo.

Por todo lo anterior, cabe concluir que no ha habido un cambio de paradigma en relación con la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido. Ahora bien, la sentencia de la Audiencia Nacional sí pone de manifiesto la especial preocupación de Hacienda ante las situaciones de fraude que pueden producirse en torno a las extinciones contractuales de los trabajadores, hasta el punto de ejercitar su potestad de recalificar tales extinciones aun cuando exista un acta de conciliación ante el SMAC.

Publicado en Diario Expansión

19 de octubre de 2019

LA IMPOSICIÓN DE COSTAS EN LOS SUPUESTOS DE ALLANAMIENTO SE REALIZARÁ SEGÚN LOS CRITERIOS GENERALES PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 139 LJCA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2716), Ponente Sr. Merino Jara

La imposición de las costas procesales es una cuestión que ha adquirido especial relevancia en los últimos tiempos, sobre todo por el establecimiento de un criterio objetivo de imposición (Ley 37/2011, de 10 de octubre) y por la elevada cuantía que pueden representar en algunos supuestos. Por ello tiene sentido determinar si, en los casos de allanamiento, resulta o no procedente la imposición de costas.

Esta era la cuestión principal planteada en el recurso de casación resuelto en la sentencia dictada (por el Pleno, por la implicación que tiene en todas las secciones de la Sala Tercera), que tenía por objeto *“Determinar si, tras la reforma operada en el artículo 139.1 LJCA por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, resulta o no procedente imponer las costas procesales causadas a la Administración codemandada que se allanó a las pretensiones de la parte demandante en el plazo de contestación a la demanda”*.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia pone de manifiesto la improcedencia de acudir a las reglas contenidas en la LEC, dada la existencia de diferencias relevantes en ambos tipos de procesos y, también, dada la regulación completa de la materia en la LJCA. Además, en el caso concreto había una singularidad añadida, y es que el allanamiento fue de la Administración autonómica (autora de las liquidaciones inicialmente impugnadas) y ello no puso fin al proceso, puesto que el representante de la Administración estatal (autora de la resolución del TEAR impugnada) no se allanó.

Por todo ello, la sentencia interpreta que no resulta equiparable el desistimiento y el allanamiento, y, por tanto, tampoco estima aplicable analógicamente a este la solución legal prevista para aquel en otras sentencias anteriores. Consecuentemente, dado que la LJCA da una respuesta completa a las costas procesales en artículo 139, habrá que estar a lo dispuesto en dicho precepto para resolver la cuestión planteada, siguiendo el criterio objetivo del vencimiento para la imposición de costas también en los casos de allanamiento.

Consecuentemente, la jurisprudencia establecida en la sentencia analizada, sobre si resulta o no procedente imponer las costas procesales causadas a la Administración codemandada que se allanó a las pretensiones de la parte demandante en el plazo de contestación a la demanda, la respuesta es que *“la regla objetiva del vencimiento es la que deriva de lo dispuesto en ese nuevo artículo, y, por consiguiente, resulta procedente la imposición de costas, salvo criterio subjetivo del juzgador, quien habrá de atender a las circunstancias concurrentes en cada caso y quien, igualmente, podrá también acudir al apartado 4 del artículo 139 LJCA y antes en el apartado 3 en moderación del criterio objetivo”*.

En todo caso, resulta oportuno destacar que la sentencia cuenta con un voto particular, formulado por el Sr. Cudero, al que se adhieren otros siete magistrados, que mantiene una conclusión distinta sustentada en los siguientes argumentos:

1. Cuando el artículo 139.1 LJCA establece el criterio del vencimiento objetivo, lo hace en relación con aquella de las partes "que haya visto rechazadas todas sus pretensiones".

2. La propia Ley Jurisdiccional (artículo 56) determina con claridad cuál es el acto procesal de parte en el que se ejercitan las pretensiones: el escrito de demanda para el actor y el de contestación para el demandado, pues en éstos se consignarán "las pretensiones que se deduzcan".

3. Si no hay contestación a la demanda no puede hablarse de pretensión deducida por la parte demandada, pues la ley utiliza dicha expresión en términos técnico-jurídicos, esto es, refiriéndose a la declaración de voluntad de una de las partes por la que se interesa del órgano judicial una determinada decisión que, en el caso del demandado, será de ordinario que se rechace total o parcialmente el derecho invocado por la parte actora.

4. Si ello es así, esto es, si solo se deducen las pretensiones en los escritos previstos legalmente, no puede decirse -cuando un codemandado se allana antes de contestar a la demanda- que la sentencia estimatoria que se dicte haya rechazado todas las pretensiones de aquel demandado, por la sencilla razón de que éste no ha ejercitado en el proceso pretensión alguna.

5. De este modo, el criterio del vencimiento objetivo -en los casos como el que nos ocupa- provoca ineluctablemente que no se impongan las costas cuando la parte correspondiente no ha ejercitado en el proceso pretensión alguna, como ocurre en los supuestos de allanamiento dentro del plazo para contestar a la demanda, pues, en los términos que se siguen de nuestra ley procesal, solo en el escrito de contestación se deduce la pretensión de oposición a la demanda.

6. La tesis contraria constituye una interpretación claramente contraria a los términos literales de la ley y a la sistemática de la norma, pues supondría que el término "pretensión" es utilizado por la Ley de la Jurisdicción en términos dispares: en sentido técnico-jurídico en el artículo 56 y en sentido amplio y no estrictamente procesal en el artículo 139.1, pues en este caso -solo para las costas- debería incluirse en la pretensión del demandado la que éste habría ejercitado en vía administrativa, al realizar una actuación contraria a los intereses de la parte actora, interpretación que, insisto, no se ajusta en absoluto a nuestra ley procesal.

7. Por lo demás, las "serias dudas de hecho o de derecho" a las que se refiere el artículo 139.1 LJCA solo actúan cuando rija el criterio del vencimiento objetivo, es decir, cuando se hayan rechazado todas las pretensiones de la parte correspondiente, de suerte que no habrá lugar a la posible excepción derivada de la concurrencia de aquellas dudas cuando, como es el caso, no pueda hablarse de pretensiones y, por tanto, no quepa la condena en costas por no haberse producido su rechazo.

ENTRE 2007 Y 2014 NO SE PODÍA CONDICIONAR LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN A LAS DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2694), Ponente Sr.Toledano Cantero

El impuesto sobre sociedades establece un régimen especial para empresas de reducida dimensión que dispone, entre otras ventajas, la posibilidad de aplicar un tipo de gravamen inferior al general.

Su regulación ha cambiado varias veces en los últimos años, aunque el requisito para acceder a este régimen especial ha sido siempre el mismo: tener una cifra de negocio inferior a la cantidad fijada en cada momento. Sin embargo, no establece ningún condicionante respecto al tipo de empresas que pueden acogerse al mismo.

En el supuesto enjuiciado, la Administración Tributaria había negado la aplicación del régimen especial a un sujeto pasivo porque no consideró acreditado que hubiera realizado una auténtica actividad económica de carácter empresarial, ya que solo declaraba ingresos procedentes de arrendamientos y de ingresos financieros de cuentas bancarias y, además, no tenía ninguna persona empleada con contrato laboral en los términos exigidos en las Resoluciones del TEAC de 29 enero 2009 y de 30 mayo 2012 recaídas en recursos para la unificación de criterio.

Ese criterio administrativo fue confirmado por el Tribunal de instancia, lo que llevó al sujeto pasivo a presentar recurso de casación que fue admitido a trámite por auto de 14 de marzo de 2018. La cuestión con interés casacional consistía en determinar si tras la reforma operada por la Ley 35/2006, *“la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del Capítulo XII del Título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades”*

Para resolver esa cuestión, la sentencia considera esencial destacar que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, derogó el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales. Sobre todo porque, hasta ese momento, para determinar si existía actividad económica no había que acudir a un concepto definido en la propia Ley, sino al definido en la Ley del IRPF (art. 61.1 TRLIS). Y la LIRPF consideraba rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Además, la LIRPF establecía una regla especial para reconocer esa calificación a la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles.

Pero, como destaca la sentencia, los artículos del TRLIS que remitían a la LIRPF fueron derogados, voluntaria o involuntariamente, como consecuencia de la eliminación del régimen especial de sociedades patrimoniales. Y aunque el artículo 5 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre,

Pérez-Llorca

del Impuesto sobre Sociedades, ha establecido una definición de actividad económica prácticamente idéntica a la contenida en la LIRPF, lo cierto es que durante el período comprendido entre 2007 y 2015 no existía ningún mandato al respecto.

Por todo ello, la jurisprudencia establecida en la sentencia analizada es que tras la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión *“no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiéndose por tal la que reúna los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades”*.

ANULACIÓN DEL NÚMERO 2 DEL ARTÍCULO 197.BIS DEL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:3146), Ponente Sr. Cudero Blas

Esta sentencia resuelve el recurso ordinario interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales contra distintos preceptos del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

El primero de los preceptos impugnados fue el artículo 74.1.h) RGGI, referido a la certificación de encontrarse el contribuyente al corriente de las obligaciones tributarias. Ese precepto disponía que la verificación se referiría al hecho de “*no tener pendientes de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda Pública declaradas por sentencia firme*”, pero la reforma impugnada añadió a la anterior redacción el término “multas”, por lo que la existencia de multas pendientes de pago impediría la emisión de ese certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias.

Según el recurrente, la incorporación de las “multas” a esa certificación no tiene la necesaria cobertura legislativa. Sin embargo, la sentencia considera que esa necesaria habilitación legal se encuentra en la disposición adicional décima de la LGT y que “*no enerva la conclusión expuesta la circunstancia de que las multas penales no tengan la naturaleza de obligaciones tributarias. No están mencionadas, ciertamente, entre las obligaciones de esa clase previstas en los artículos 19 y siguientes de la LGT, pero tampoco existe referencia alguna en esos preceptos a las sanciones administrativas tributarias, pese a la evidente proximidad conceptual con las multas penales, sin que se haya opuesto tacha u objeción alguna a la inclusión de tales sanciones en el apartado g) del precepto en estudio*”.

El segundo de los preceptos impugnados fue el artículo 171.e RGGI, referido al examen de la documentación en sede inspectora. La reforma introducida en dicho precepto consistió en habilitar el requerimiento respecto de los datos o antecedentes “*que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración*” (antes no figuraba el adjetivo “inmediata”) y especificar que el plazo de diez días previsto para su aportación debería ser de “días hábiles”.

Según el recurrente no existía habilitación legal para esa especificación y, además, se habrían traspasado los límites de la habilitación legal, que estaría constituida por los artículos 99.2 y 142 LGT. Sin embargo, la sentencia considera que la adjetivación “inmediata” no va referida a los documentos que el obligado no tenga la obligación de presentar, sino a los documentos que la ley obliga a poner a disposición de la Administración con ocasión de una inspección. No se refiere, como sugiere el recurrente, a documentos que están en poder de otras Administraciones o en otras dependencias de la propia Administración tributaria y, “*desde luego, una actuación de la Administración conforme a aquella tesis sería contraria a Derecho y susceptible de impugnación*”.

Pérez-Llorca

El tercero de los preceptos impugnados es el artículo 184.2 RGGI, relativo al plazo de duración del procedimiento inspector, que fue objeto de una amplia modificación. Según el recurrente, el nuevo requisito de que la ampliación del plazo deba realizarse “*con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período al que se refiere la solicitud*” y, también, la posibilidad de que la ampliación concedida sea de “*un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario*” sin necesidad de motivación, podría dar lugar a decisiones arbitrarias o desproporcionadas.

Sin embargo, la sentencia considera que “*la escasa (e hipotética) argumentación del demandante sobre la praxis habitual de los procedimientos inquisitivos o sobre el eventual diagnóstico de una enfermedad que requiera una operación inminente poco ante de una comparecencia no permite, desde luego, coger el motivo, aunque sí debe tenerse en cuenta que los supuestos de fuerza mayor deberán necesariamente ser abordados en los procedimientos administrativos en los términos que el supuesto requiera*”. Y, respecto de la segunda cuestión, relacionada con la necesidad de motivación de concesión de un plazo distinto al solicitado, afirma la sentencia que “*cualquier decisión administrativa que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos debe estar motivada, sin que el hecho de que un precepto (legal o reglamentario) no aluda a esa necesidad de justificación signifique que la excluye o que permite al órgano competente prescindir de ella*”.

El cuarto de los preceptos afectados es el artículo 197.bis RGGI, en tanto dispone que la Administración, cuando aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y seguidamente añade que “*la apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción*”.

Según el recurrente, la posibilidad de pasar el tanto de culpa después de haber dictado liquidación o inclusión sanción puede provocar situaciones diacrónicas: (i) cabría que su aplicación altere liquidaciones firmes y, por tanto, solo revocables a través de los cauces legales; (ii) permitiría que se apreciaran indicios de delito cuando ya hay sanciones tributarias, lo que podría afectar al principio de *ne bis in ídem*; (iii) podría hacer que se alteraran liquidaciones o sanciones que ya han sido juzgadas en vía económico-administrativa.

Según la sentencia, “*la previsión contenida en el repetido artículo 197.bis no es ya solo, a nuestro juicio, que carezca de habilitación legal suficiente, sino que se opone de manera radical a los preceptos legales que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración Tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública*”. Añade la sentencia que ese carácter *contra legem* sería suficiente para anular el precepto impugnado, pero, además, “*una regulación como la contenida en la norma reglamentaria impugnada compromete seriamente los principios de confianza legítima y prohibición de ne bis in ídem*”.

Consecuentemente, la sentencia anula el número 2 del artículo 197.bis DEL Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en cuanto permite que la Administración Tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Fiscal cuando aprecie indicios de delito en los casos en que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

EL TEAC CAMBIA DE CRITERIO Y ESTABLECE QUE LA ADMINISTRACIÓN TENDRÁ UN MÁXIMO DE 6 MESES PARA EJECUTAR RESOLUCIONES PARCIALMENTE ESTIMATORIAS POR RAZONES DE FONDO

Yi Zhou y Alejandra Flores · Abogados

Resolución del TEAC de 15 de julio de 2019 (RG. 0813/2013)

En la resolución de referencia el TEAC concluye que la ejecución de una resolución estimatoria en parte por razones de fondo, que obliga a imponer una nueva sanción, debe realizarse en el plazo de 6 meses establecido en el artículo 211.2 de la LGT. Esto supone un cambio de criterio respecto de anteriores resoluciones (RG 2007/2009 de 17 de julio de 2014) cuyo plazo era el general de prescripción, es decir, de 4 años. Establece igualmente que el plazo de 6 meses debe contarse desde la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

En el caso enjuiciado, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid.

Confirmados los acuerdos por el TEAR, el contribuyente interpuso recurso de alzada ante el TEAC que, en resolución de 15 de diciembre de 2015 estimó parcialmente por razones de fondo las pretensiones del contribuyente señalado que debía procederse a dictar una nueva liquidación y por lo tanto una nueva sanción.

La Administración, en ejecución de la resolución del TEAC dictó un nuevo acuerdo de liquidación, notificado el 17 de septiembre de 2016, y de sanción, notificado el 27 de octubre de 2016.

Disconforme con los acuerdos dictados, el contribuyente planteó recurso de ejecución ante el TEAC alegando, (i) la prescripción del derecho a liquidar de la administración por incumplir el plazo de las actuaciones inspectoras y (ii) la incorrecta graduación de la sanción.

El TEAC establece en su resolución que los acuerdos de ejecución derivados de una resolución estimatoria en parte, por razones de fondo, deben ser dictados en el plazo establecido en el art 150.7 LGT, previsto específicamente para los supuestos de anulación con retroacción de actuaciones por razones formales. Ello permite la aplicación de la doctrina del TS sobre el antiguo art 150.5 LGT a casos como el aquí enjuiciado y, obliga al TEAC a concluir que la no conclusión del procedimiento de ejecución por parte de la Inspección en el plazo del art 150.7 conlleva la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

En el caso concreto, el acto de liquidación fue dictado dentro del plazo de 6 meses señalado, por lo que no cabía apreciar la prescripción del derecho a liquidar de la administración.

Pérez-Llorca

Adicionalmente, el TEAC establece que no puede producirse una situación de *bis in idem* procesal cuando la Administración deba ejecutar una resolución económico-administrativa que estimando parcialmente la reclamación (i) anula por cuestión de fondo la liquidación, ordenando dictar una nueva y (ii) anula la sanción impuesta por haberse anulado la liquidación a la que se asocia, pudiendo dictar una nueva liquidación, ya que no es necesario iniciar un nuevo procedimiento sancionador para imponer la nueva sanción.

Finalmente, habiendo considerado que no se abre un nuevo procedimiento, el TEAC señala que debe aplicarse al supuesto de retroacción de expediente sancionador la misma doctrina aplicada al supuesto de retroacción de procedimiento de aplicación de los tributos y que, por tanto, a falta de regulación específica debe aplicarse el plazo de caducidad de 6 meses establecido el artículo 211.2 de la LGT.

En consecuencia, el TEAC considera que se ha producido la caducidad del procedimiento sancionador por haber transcurrido más de 6 meses desde la entrada de la resolución en el registro del órgano obligado a ejecutar hasta la notificación al contribuyente de la nueva sanción y, por ello anula la sanción impuesta al contribuyente.

EL TEAC IMPIDE APLICAR LA REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD A LA INDEMNIZACIÓN POR CESE PERCIBIDA POR UN TRABAJADOR DESPEDIDO QUE CONTINUÓ PRESTANDO SERVICIOS AL EMPLEADOR COMO AUTÓNOMO

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores · Abogados

Resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019 (RG. 2992/2016)

El pasado 14 de mayo de 2019, el TEAC dictó una resolución que rechazaba aplicar la reducción por irregularidad (40% en el momento en que se produjeron los hechos, aunque actualmente es del 30%) a un empleado cuya relación laboral con el empleador cesó formalmente, pero quien continuó prestando sus servicios a la misma entidad a través de una relación mercantil.

El caso analizado se refería a un director financiero de una sociedad, contratado en régimen de relación especial como alto directivo, que finalizó dicha relación por mutuo acuerdo el 30 de diciembre de 2010. Pese a ello, su relación con la sociedad no terminó de manera definitiva, porque el empleado comenzó a prestar servicios de asesoría financiera a la misma sociedad a través de un contrato de consultoría como autónomo, firmado el 31 de enero de 2011 (es decir, un mes y un día después de la desvinculación a efectos laborales).

El TEAC afirma en esta resolución que la finalidad de la aplicación de la reducción por irregularidad por cese de la relación laboral es la atenuación de la tributación como compensación de la pérdida que sufre el ciudadano que tiene un empleo. Y, según esa interpretación, no se necesita protección especial en el tratamiento fiscal de la reducción por irregularidad si, inmediatamente después de extinguirse la relación laboral, se vuelve a contratar al despedido para realizar las mismas tareas. Según su criterio, el legislador decidió bonificar la tributación de esta indemnización por la desaparición de este derecho, en línea con lo establecido en el artículo 7 de la LIRPF para la exención aplicable a indemnizaciones por despido.

El TEAC extrapola los mismos requisitos de “*desvinculación real y efectiva*” que contempla la normativa del IRPF para aplicar la exención por indemnización por cese de la relación laboral, también para la reducción por la obtención de rentas irregulares (aunque ni la norma, ni la jurisprudencia ni la doctrina así lo establezcan), ya que, en su opinión, no sería propio de un sistema tributario “justo” tratar igual al trabajador que se ha quedado sin trabajo, a aquel que sigue prestando servicios a su antiguo empleador a través de otra vía.

A juicio del TEAC, se deja de tener cobertura legal para la aplicación de la bonificación o de la exención en los casos en los que no existe esa desvinculación real, como ocurre en el caso analizado, motivo por el cual confirma que la aplicación de la reducción en este caso no es conforme a derecho.

EL TEAC SIGUE AL CRITERIO DE LA DGT Y CONFIRMA QUE LOS BENEFICIOS FISCALES DEL ISD SON APLICABLES A RESIDENTES DE TERCEROS ESTADOS SIN NINGUNA LIMITACIÓN DE RESIDENCIA

Ekaitz Cascante y Carolina Oliver · Abogados

Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2019 (RG. 2652/2016)

Con fecha 3 de septiembre de 2014, el TJUE dictó sentencia (asunto C-127/12) en la que declaró el incumplimiento por parte de España de las obligaciones incluidas en los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo EEE por los que se prohíbe el establecimiento de restricciones a libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

El incumplimiento traía causa del desfavorable trato fiscal que sufrían los causahabientes o donatarios no residentes que adquieren bienes o derechos en España (sujetos por obligación real) y aquellos residentes con causantes no residentes o receptores de inmuebles fuera del territorio nacional (sujetos por obligación personal), por no resultarles de aplicación los beneficios fiscales incluidos en las diferentes normativas autonómicas, más favorables que el régimen estatal. Este trato tenía origen en la exclusión expresa del alcance de las competencias en ISD de las CCAA de régimen común los sujetos pasivos no residentes y los causantes no residentes en España conforme al art. 32 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación de las CCAA, y fue apreciado por el TJUE como una restricción a la libertad de capitales por minorar el valor de la herencia o donación dependiendo únicamente de la residencia en España de una de las partes de la transmisión lucrativa o de la localización del inmueble transmitido.

Como reacción a la citada sentencia, se introdujo la D.A. 2ª en la Ley del ISD cuya redacción permite que aquellos causahabientes y donatarios (sujetos pasivos del ISD) no residentes en España, pero residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, y aquellos residentes con causantes residentes en los citados Estados o receptores de inmuebles situados en dichos Estados, apliquen la normativa de la Comunidad Autónoma que corresponde según el punto de conexión aplicable.

Pues bien, si en diciembre de 2018 fue la DGT la que, a través de la contestación a consulta vinculante número V3151-18 (de la que ya os informamos en nuestra Newsletter de febrero de 2019) y siguiendo el criterio del TS establecido en sus sentencias de 19 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:550) y 22 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1098), extendió el ámbito de aplicación de la D.A. 2ª en la Ley del ISD más allá de los límites de la UE y del EEE, en este caso es el TEAC el que, con idénticos argumentos, se adhiere al criterio de la DGT.

En el caso analizado se debate la transmisión *mortis causa* de un patrimonio español que va a ser adquirido por un residente fiscal suizo sin derecho, en principio, a aplicar los beneficios fiscales autonómicos. En este caso, el TEAC corrige su criterio anterior para entender que las reglas contenidas en la DA 2ª de la Ley del ISD son igualmente aplicables a residentes de terceros países, como es el caso de Suiza.

Desde un punto de vista normativo, este nuevo criterio se articula mediante el “desplazamiento de la norma” de derecho interno que produce el trato desigual a aquellos residentes en Estados terceros y que atenta contra la libre circulación de capitales, resultado posible al amparo de la jerarquía de fuentes que establece el artículo 7 LGT y que otorga primacía a la norma europea sobre la norma nacional.

CAMBIO DE CRITERIO DE LA DGT RESPECTO A LA LIMITACIÓN A LA COMPENSACION DE BINS EN CAMBIOS DE CONTROL DEL ACCIONARIADO PRODUCIDOS CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA NUEVA LEY DEL IS

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V2178-19, de 14 de agosto de 2019

En la consulta resuelta por la DGT se cuestiona el régimen jurídico aplicable a la compensación de BIns adquiridas como consecuencia de la compraventa del 100% del capital de una entidad, cuando la adquisición se produjo estando vigente el anterior TRLIS y la eventual compensación se producirá estando vigente la actual LIS (en vigor para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015).

La cuestión tiene especial interés porque el artículo 25.2 del antiguo TRLIS establecía un régimen limitativo de la compensación de bases imponibles en supuestos de cambios de control del accionariado de una sociedad menos estricto que el regulado en el actual artículo 26.4 de la LIS, que impide la compensación de las bases imponibles cuando se cumplan determinados requisitos y condiciones (e.g. cuando la entidad transmitida con BIns se considere una entidad patrimonial según el art. 5.1 de la LIS).

Tal y como se ha explicado en pasadas *Newsletters*, en supuestos de compraventa de participaciones perfeccionadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LIS, la DGT venía entendiendo (V1677-18, de 13 de junio y V1487-18, de 31 de mayo) que, ante la ausencia de un régimen transitorio en la LIS, la limitación a la compensación de BIns regulada en el actual artículo 26.4 es aplicable a los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos en dicha norma se hubiesen producido en periodos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor.

Esta interpretación implicaba, en la práctica, la aplicación retroactiva de las limitaciones a la compensación de BIns establecidas en el actual artículo 26.4 LIS, aun cuando no se dieran los requisitos y condiciones en el momento en el que se llevó a cabo la operación de compraventa de participaciones por no encontrarse en vigor la nueva LIS que así los establecía.

Pues bien, en esta nueva contestación a consulta, la DGT cambia de criterio acogiéndose al criterio expuesto por el TEAC en su resolución de 3 de febrero de 2010 –R.G. 02634/2009–, que ante un supuesto muy similar realizó un análisis del principio constitucional de irretroactividad de las normas y la interpretación que del mismo ha hecho el TC.

En esta resolución de la que se hace eco la DGT, el TEAC concluyó que aplicar la restricción a la compensación de BIns en vigor con la Ley 43/1995 cuando el hecho determinante de la restricción (esto es, la adquisición de una participación mayoritaria del capital de la sociedad con pérdidas) se había producido bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (con anterioridad a la entrada en vigor de Ley

Pérez-Llorca

43/1995), daba lugar a una retroactividad contraria a Derecho al tratarse de una situación de “irretroactividad propia”.

Aplicando este criterio del TEAC al caso analizado por la DGT en la consulta que aquí se resume, ante la adquisición en 2014 del 100% del capital social de una entidad con pérdidas generadas entre los ejercicios 1997 y 2013, en una eventual compensación de dichas BINs en el ejercicio 2015 o posteriores, resultarán de aplicación las limitaciones a la compensación de BINs vigentes en el TRLIS en el momento de adquisición de la participación, independientemente de las restricciones contenidas, o no, en la normativa que se encuentre en vigor en el momento de la compensación.

LAS CUOTAS DE IVA DEVENGADAS POR LAS RENTAS ARRENDATICIAS SATISFECHAS Y LA CONCESIÓN DE LA OPCIÓN NO PODRÁN SER MODIFICADAS CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Consulta Vinculante de la DGT V1737-19, de 09 de julio de 2019

En el supuesto planteado, la consultante es una entidad mercantil que ha suscrito un contrato de arrendamiento con opción de compra de una vivienda y dos plazas de garaje en el que se fija un precio por la opción de compra que, en caso de ser ejercitada, se descontaría del precio total pactado, al igual que las rentas arrendaticias.

Según señala la DGT en la contestación a dicha consulta, el arrendamiento con opción de compra es una operación sujeta al IVA que tendrá las siguientes características:

- Tendrá la consideración de prestación de servicios mientras no se ejercite la opción de compra por el arrendatario ni exista compromiso firme de ejercitarla.
- En caso de que no exista dicho compromiso, la concesión de la opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción y, por tanto, no tendrá la consideración de entrega de bienes, sino que será la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitar llegado el momento y se calificará como una prestación de servicios.
- Será necesario distinguir entre el arrendamiento y la opción de compra, que constituyen dos operaciones distintas. En este caso, las rentas derivadas del arrendamiento con opción de compra tributarán al tipo reducido del 10%, mientras que la cantidad satisfecha como opción de compra se someterá al tipo general del 21%.
- La posterior entrega del inmueble en ejercicio de la opción de compra será una operación distinta a la concesión de la opción. En este caso estaríamos ante una entrega de bienes por un precio determinado, que estará sujeta y no exenta y tributará al tipo reducido del 10% por cuanto se trata en este caso de la entrega de una vivienda incluyendo las plazas de garaje anexas a la misma.

Estas notas características de los arrendamientos con opción de compra han sido reiteradas en diversos pronunciamientos a consultas tributarias de la DGT. No obstante, la relevancia de la contestación a la consulta vinculante analizada deriva del cambio de criterio de la DGT respecto a la posibilidad de modificación de la base imponible y rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas al producirse el ejercicio de la opción de compra y descontarse del precio total final las cantidades satisfechas tanto por la opción como por las rentas arrendaticias.

Pues bien, la DGT cambia su criterio establecido, entre otras, en la contestación a las consultas vinculantes de 22 de enero de 2014, Vo140-14, y considera ahora que el arrendamiento y la

Pérez-Llorca

concesión de la opción de compra constituyen prestaciones de servicios sustantivas e independientes de la entrega de la edificación, por lo que no deben ser objeto de rectificación en el caso de que se ejecute la opción. De este modo, entiende que por el mero hecho de que los pagos derivados de las mismas constituyan ahora pagos a cuenta de una operación de compraventa de un inmueble, dichas operaciones no deben ser objeto de resolución.

Así, la DGT fija un nuevo criterio estableciendo que en este tipo de supuestos las cuotas de IVA devengadas con motivo de las rentas arrendaticias satisfecha y la concesión de la opción no podrán ser modificadas con motivo del ejercicio de la opción de compra.

SE SOMETEN AL TRÁMITE DE INFORMACIÓN PÚBLICA LOS FORMULARIOS QUE SERVIRÁN PARA DAR CUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN IMPUESTAS POR LA DAC 6

Raquel Cuesta · Abogada

Proyecto de orden que aprueba los modelos tributarios 234, 235 y 236 e Informe del CGPJ sobre el anteproyecto de transposición de la DAC 6

El Ministerio de Hacienda publicó el pasado 22 de octubre el proyecto de orden por el que se aprueban los modelos tributarios que servirán para dar cumplimiento a las nuevas obligaciones de información que se introducirán próximamente en la LGT y en el RD 1065/2007 de 27 de julio (RGAT) en transposición de la Directiva (UE) 2018/822, comúnmente conocida como DAC 6.

Con esa publicación se inicia el trámite de información pública, que finalizará el próximo 11 de noviembre, en relación con el modelo 234 de “Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal”, el modelo 235 de “Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables” y el modelo 236 de “Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación”.

Esta publicación se produce después de que el CGPJ hiciera público el pasado mes de septiembre su informe sobre el alcance del secreto profesional de los abogados en las obligaciones de información contenidas en el anteproyecto de transposición español de la DAC 6, que previsiblemente dará lugar a matizaciones en la regulación de los límites del secreto profesional en las nuevas obligaciones de información respecto de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

OTRAS PUBLICACIONES DEL EQUIPO DE FISCAL

“La bonificación en el ICIO a favor de obras de especial interés o utilidad municipal” por Diego Marín-Barnuevo, publicado en El Consultor de los Ayuntamientos el 26 de septiembre de 2019.

“La suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento” por Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo, publicado en la Revista CEF correspondiente al mes de agosto-septiembre de 2019.

“La impugnación de valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación del IBI” por Diego Marín-Barnuevo, publicado en la Revista CEF correspondiente al mes de junio de 2019.

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

Víctor Tenorio

Abogado

vtenorio@perezllorca.com

T: +34 91 436 04 29

Pérez-Llorca

Sede

Castellana 50
28046 · Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A
28046 · Madrid

—

Diagonal 640, 8^º A
08017 · Barcelona

—

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

—

375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

