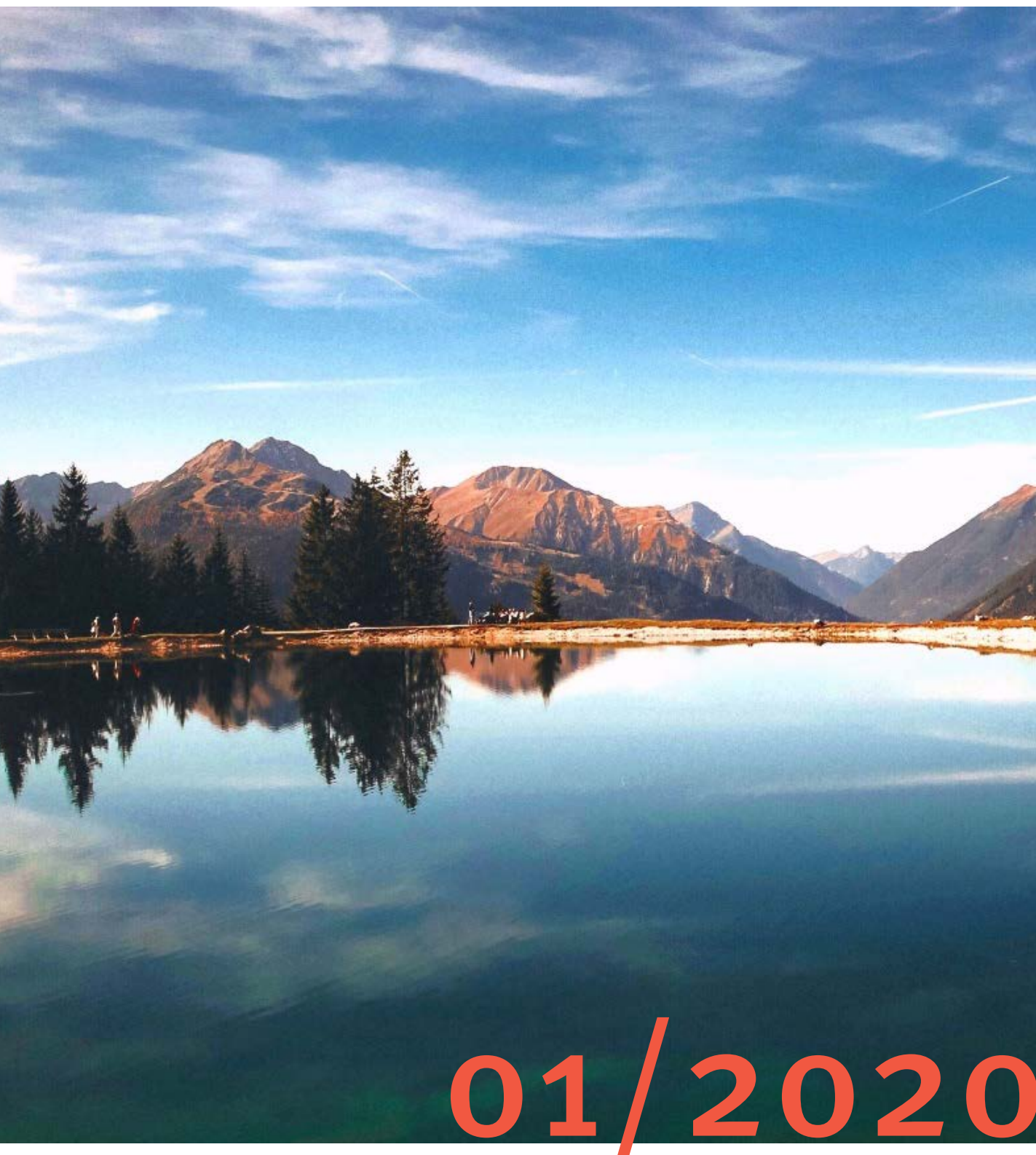


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



01/2020

Copyright © 2020 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 Balance de los 10 años de la SOCIMI en España

Carolina Oliver

Jurisprudencia del TJUE

7 El TEAC no está legitimado para plantear cuestiones prejudiciales según el último pronunciamiento del TJUE

Raquel Cuesta y Sergio Gomollón

Jurisprudencia del TS

9 El principio de buena administración exige que las resoluciones del TEA se notifiquen sin dilación al órgano encargado de su ejecución

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

11 Se confirma la regularización por retenciones a un despacho de abogados que no retuvo a las sociedades patrimoniales de sus socios profesionales cuando eran estos quienes realizaban la actividad y concurrían determinadas características

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

13 Está sujeta al IVA español la prestación de servicios de publicidad por una empresa establecida en el TAI a otra no establecida, siempre que dichos servicios sean utilizados en el TAI

Norma Peña y Diego Marín-Barnuevo

15 La transmisión de joyas está gravada por el ITP, también en los casos en que el adquirente es un establecimiento mercantil

José Azqueta y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

17 La Administración debe probar la fecha de recepción del expediente administrativo cuando una resolución hubiera ordenado la retroacción de las actuaciones en un procedimiento inspector

Daniel Olábarri y Sergio Gomollón

18 La AN y el TSJ de Madrid se pronuncian de forma opuesta sobre la deducibilidad en el IS de la retribución de administradores que ostentan funciones directivas
Víctor Tenorio y Alejandra Flores

Doctrina administrativa

20 El cambio de afectación de bienes de un sector diferenciado a otro tiene la consideración de autoconsumo sin necesidad de que se supedite a un límite temporal mínimo
Viktoriya Petkova e Iván Gallego

22 Límites de la calificación por la Agencia Tributaria de un contrato privado declarado como simulado
Carolina Oliver y Santiago Morán

23 La transmisión de un hotel junto con los activos y licencias que lo integran no constituye una unidad económica autónoma a efectos del IVA si dicha transmisión no viene acompañada de los factores humanos necesarios para la explotación
José Azqueta y Víctor Tenorio

25 Las exenciones objetivas en AJD mantienen su vigencia aun cuando el sujeto pasivo de la cuota gradual del impuesto es el prestamista
Yi Zhou

BALANCE DE LOS 10 AÑOS DE LA SOCIMI EN ESPAÑA

Carolina Oliver · Abogada

En el año 1961 se introdujo en Estados Unidos el denominado Real Estate Investment Trust (REIT), cuyo objetivo era facilitar a los inversores en el mercado inmobiliario el mismo tratamiento que existía para los fondos de inversión, buscando democratizar la inversión en este sector e impulsar el mercado inmobiliario. Desde entonces han sido numerosos países los que han optado por introducir este régimen en su regulación nacional, siendo el más reciente el caso de Portugal.

Centrándonos en el mercado español, procede echar la vista atrás y recordar que el REIT se implantó en España en octubre de 2009, a través de la figura denominada Sociedad Anónima Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI). En concreto, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMIs dio vida al vehículo de inversión inmobiliaria por excelencia, destinado concretamente al mercado del alquiler.

Durante sus primeros años de vigencia, el éxito de las SOCIMIs en España fue bastante reducido, por no decir nulo. De hecho, desde 2009 hasta 2013, el número de entidades acogidas al régimen fiscal especial de SOCIMIs no llegó a 20. El problema fundamental de la regulación en ese momento era que no se trataba de un régimen REIT al uso, sino que tenía una serie de particularidades que lo hacían difícil de entender para inversores extranjeros, además de otros requisitos de difícil cumplimiento como, por ejemplo, el capital social mínimo de 15 millones de euros o las limitaciones a financiación o número de activos.

Es por ello que poco tiempo después, la Ley de SOCIMIs inicialmente concebida se vio modificada por las medidas introducidas por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias. Estas medidas supusieron la flexibilización del régimen legal y fiscal, equiparándolo a los regímenes REIT al uso, donde la tributación se desplaza al inversor con la obligación de repartir dividendos.

Fue entonces cuando la SOCIMI pudo desplegar por completo sus efectos en España. Debemos partir de la base de que las SOCIMIs son sociedades anónimas cotizadas cuya actividad principal es la adquisición, promoción y rehabilitación de activos de naturaleza urbana para su arrendamiento. Su objetivo principal es impulsar el mercado del alquiler residencial en un país como el nuestro en el que, el promedio de personas que reside en viviendas de alquiler es significativamente inferior al de la media europea. Como es sabido, España es un país en el que la mayoría de ciudadanos opta por comprar su propia vivienda, en vez de alquilar. Según datos del Banco de España, la proporción de población que en 2017 residía en vivienda de alquiler era del 22,9%, mientras que el promedio en la Unión Europea era del 30,7%, estando Alemania (48,6%), Austria (45%) y Dinamarca (37,8%) a la cabeza. Podríamos decir que, desde su constitución en España, las SOCIMIs han contribuido muy positivamente a la profesionalización del sector y a que el porcentaje de viviendas en alquiler en España haya aumentado paulatinamente, a pesar de que los porcentajes alcanzados aún quedan lejos de los porcentajes europeos.

Adicionalmente, las SOCIMIs logran otros objetivos como facilitar el acceso de los ciudadanos a la inversión en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler. Para lograr estos objetivos se exige el cumplir con determinados requisitos de inversión (el denominado test de activos y rentas) y de distribución mínima de dividendos. Todo ello ha llevado a que, actualmente, tras haber cumplido recientemente 10 años de vida, el número de SOCIMIs cotizadas o listadas en los distintos mercados en España se aproxime a la centena.

Pérez-Llorca

Es cierto que se especula mucho sobre las medidas que introducirá el nuevo gobierno, pero consideramos que el balance de estos años es muy positivo y que modificar sustancialmente el régimen SOCIMI nos pondría en una situación de desventaja en una situación donde los principales países de nuestro entorno tienen regímenes REITs estándar.

Así, esperamos que sus efectos positivos continúen desplegándose durante los años venideros, de tal forma que se conviertan, cada vez más, en opciones de inversión para el público en general y sigan contribuyendo a la dinamización del mercado de alquiler residencial.

Publicado en Actualidad Jurídica Aranzadi

26 de diciembre de 2019

EL TEAC NO ESTÁ LEGITIMADO PARA PLANTEAR CUESTIONES PREJUDICIALES SEGÚN EL ÚLTIMO PRONUNCIAMIENTO DEL TJUE

Raquel Cuesta y Sergio Gomollón · Abogados

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 21 de enero de 2020 (asunto C-274/14)

En la sentencia analizada, el TJUE inadmite una cuestión prejudicial planteada por el TEAC al concluir que no tiene la consideración de órgano jurisdiccional a los efectos del artículo 267 del TFUE y que, por tanto, carece de legitimación para plantear cuestiones prejudiciales.

Con esta sentencia se vacía de contenido el artículo 237.3 de la LGT, que introdujo la posibilidad de que los TEA plantearan cuestiones prejudiciales al TJUE, así como su desarrollo reglamentario contenido en el artículo 58 bis del Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

La cuestión prejudicial planteada por el TEAC se refería a la condición de ayuda de estado del fondo de comercio financiero generado como consecuencia de la adquisición de participaciones en entidades *holding* extranjeras.

Para decidir sobre la admisión a trámite de la cuestión, el TJUE se remite al artículo 267 del TFUE y a la condición de órgano jurisdiccional que deben tener los entes legitimados para plantear cuestiones prejudiciales. A este respecto, el Tribunal identifica seis requisitos que debe cumplir todo órgano jurisdiccional a estos efectos: (i) órgano de origen legal, (ii) de carácter permanente, (iii) de jurisdicción obligatoria, (iv) con procedimiento contradictorio, (v) que aplica normas jurídicas y (vi) que tiene carácter independiente.

Pese a que en el pasado el Tribunal europeo ha admitido a trámite otras cuestiones prejudiciales planteadas por el TEAC, en esta ocasión y a la luz de la nueva jurisprudencia comunitaria, el TJUE cuestiona el último de los requisitos expuestos: el carácter independiente del TEAC.

Para resolver dicha cuestión, el Tribunal examina los elementos que determinan la independencia de un órgano jurisdiccional, a saber: (i) un “*aspecto externo*” referido a la inexistencia de vínculos jerárquicos o de subordinación del órgano con respecto a otros, así como la necesaria inamovilidad de sus miembros y (ii) un “*aspecto interno*”, entendiendo como tal la imparcialidad que deben tener sus miembros, esto es, la “*equidistancia que debe[n] guardar con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de aquél.*”

Tras el análisis del concepto de independencia, el TJUE llega a la conclusión de que los TEA no cumplen este requisito por dos razones. En primer lugar, porque no se garantiza plenamente la inamovilidad de sus miembros en la medida en que su nombramiento y cese es competencia del Consejo de Ministros (en el caso del TEAC) o del Ministro de Economía (en los TEAR), sin estar limitadas sus causas de separación a unos supuestos legalmente tasados. Y, en segundo lugar, porque a su juicio, en la regulación del recurso para la unificación de doctrina, para cuya interposición está legitimado el Director General de Tributos, quien a su vez forma parte de la Sala Especial del TEAC que conoce de dicho recurso, junto con el Director del departamento de la Agencia Tributaria que hubiera dictado el acto, se produce una confusión entre la condición de parte y de miembro del órgano que resuelve el recurso.

Pérez-Llorca

En todo caso, la sentencia hace hincapié en que, a pesar de que el TEAC no tiene la facultad para plantear cuestiones prejudiciales, ello no le dispensa de su obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la UE. Además, el TJUE aclara que la posibilidad de interponer recursos contra las resoluciones del TEAC ante la AN o el TS permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial y la unidad en la interpretación del Derecho comunitario.

EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN EXIGE QUE LAS RESOLUCIONES DEL TEA SE NOTIFIQUEN SIN DILACIÓN AL ÓRGANO ENCARGADO DE SU EJECUCIÓN

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:4115), Pon. Sr. Toledano Cantero

El principio de buena administración está adquiriendo cada vez más relevancia en la jurisprudencia del TS. En esta ocasión, el recurrente consideraba incompatible con el principio de buena administración que la resolución del TEAC hubiera sido notificada al contribuyente el 22 de marzo y, sin embargo, no se hubiera producido la notificación al órgano administrativo encargado de la ejecución de la resolución anulatoria hasta el 29 de octubre.

El problema tiene especial relevancia porque no existe un plazo específico para realizar esa notificación y, en ocasiones, se producen retrasos significativos en la misma, lo que podría limitar las posibilidades de control de la Administración cuando tiene establecido un plazo específico para ejecutar la resolución, como sucede en los supuestos de retroacción de actuaciones.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia comienza recordando que este mismo problema fue abordado en la STS de 14 de febrero de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que *“el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados”*.

En el mismo sentido, la STS de 17 de abril de 2017 (ECLI: ES:TS:2017.1503), ha recogido en relación con el principio citado que *“le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”*.

Asimismo, la STS de 5 de diciembre de 2017 (ECLI: ES:TS:2017:4499) afirmaba que le es exigible a la Administración *“una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en*

Pérez-Llorca

plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas”.

Una vez expuesta la relevancia del principio de buena administración en relación con el cumplimiento de los plazos, la sentencia analiza las circunstancias concurrentes en el caso enjuiciado y pone de manifiesto la existencia de un claro error en la actuación de la Administración, que remitió el expediente para ejecución al Director del Departamento de Inspección (que era el que había interpuesto el recurso de alzada, pero no el órgano competente para la ejecución). Añade que dicho órgano no se demoró en absoluto en la subsanación de este error, ya que recibida la resolución por este el 15 de octubre, la devolvió al TEAR el 19 de octubre siguiente indicando al mismo, que él no era el “*órgano competente para ejecutar la resolución*”. Por todo ello, la Sala no considera que exista una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico administrativo.

Finalmente, establece como doctrina jurisprudencial que “*del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable*”.

SE CONFIRMA LA REGULARIZACIÓN POR RETENCIONES A UN DESPACHO DE ABOGADOS QUE NO RETUVO A LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES DE SUS SOCIOS PROFESIONALES CUANDO ERAN ESTOS QUIENES REALIZABAN LA ACTIVIDAD Y CONCURRÍAN DETERMINADAS CARACTERÍSTICAS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:4126), Pon. Sr. Díaz Delgado

El ejercicio de la actividad profesional de la abogacía a través de una sociedad profesional ha generado muchos conflictos de naturaleza laboral y también tributaria.

El supuesto enjuiciado se refiere a unos hechos producidos antes de la aprobación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, y está motivado porque la Administración consideró que la sociedad limitada que prestaba servicios a terceros como despacho de abogados incluía en el capítulo de gastos los pagos realizados por facturas expedidas por sociedades de las que son socios mayoritarios los propios socios de la entidad.

La Administración recalificó estos gastos, contabilizados dentro del concepto de gastos por servicios externos, considerándolos como gastos por servicios profesionales desarrollados por personas físicas y, por tanto, sometidas a retención a cuenta del IRPF. Entre otros motivos, se invocaba como fundamento de esa regularización que (i) el socio mayoritario de cada una de las sociedades que emite facturas, bien de forma directa o bien de forma indirecta, es, a su vez, socio de la sociedad destinataria de los servicios; (ii) las facturas son periódicas y no especifican los servicios prestados; (iii) ninguna de las sociedades tiene empleados ni ha satisfecho a terceros retribuciones por la realización de los trabajos ulteriormente facturados.

Como consecuencia, la Administración dedujo que los trabajos de asesoramiento jurídico y otras áreas funcionales desarrolladas por los socios de la mercantil fueron prestados por las personas físicas, se habían utilizado como mero instrumento de facturación a aquellas sociedades, y que dichas personas físicas tienen su lugar de trabajo en la propia sede de la destinataria de los servicios, utilizando para el desempeño de sus funciones todos los medios personales y materiales de dicha organización.

Al analizar el expediente, la Sala considera que está suficientemente justificado que *“existe una vinculación o relación entre las Sociedades Patrimoniales que facturan en lugar de los socios profesionales que prestan como obligaciones accesorias sus servicios como Abogados en el citado despacho profesional, y éste mismo. Y aparece acreditado que no existe tal vinculación, pues los servicios jurídicos son prestados directamente por los socios, que firman las facturas a los clientes sin el visto de las Sociedades profesionales interpuestas: los gastos corresponden a los socios y no a estas sociedades interpuestas, que además carecen del personal necesario para su funcionamiento, según se tiene por acreditado en la sentencia recurrida, por lo que es evidente que la recurrente debió abonar los servicios profesionales a los Socios y no a las sociedades interpuestas, con la consideración de Actividades Económicas de los mismos y la retención correspondiente en el Impuesto sobre la renta. Y para esa regularización bastaba con la aplicación del artículo 13 de la Ley General Tributaria”*.

En todo caso, como la sentencia debe resolver la cuestión casacional que determina la admisión del recurso de casación, concluye afirmando que *“como acertadamente sostiene el Abogado del*

Pérez-Llorca

Estado respecto a la fijación doctrinal que pueda hacer esta Sala, partiendo de la premisa de que al Abogado del Estado le parece indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso”.

Por ello, en el caso enjuiciado, considera que la sociedad mercantil que prestaba servicios al exterior como despacho de abogados, “*al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa, sin perjuicio de que en su caso, como se dispone en la resolución administrativa y en la sentencia recurrida, se evite en las futuras liquidaciones el enriquecimiento injusto, es ajustada a derecho, y procede en consecuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma”.*

ESTÁ SUJETA AL IVA ESPAÑOL LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE PUBLICIDAD POR UNA EMPRESA ESTABLECIDA EN EL TAI A OTRA NO ESTABLECIDA, SIEMPRE QUE DICHOS SERVICIOS SEAN UTILIZADOS EN EL TAI

Norma Peña i Bagés y Diego Marín-Barnuevo · Socia y Of Counsel

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:4102), Pon. Sr. Berberoff Ayuda

Las reglas de determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios sujetas al IVA son complejas y su aplicación al caso concreto presenta algunas dificultades que, sin duda, se incrementan en los supuestos en que los servicios prestados son de publicidad y el destinatario de los mismos es una empresa de servicios *online*.

En el caso enjuiciado, la controversia se suscitaba respecto de los servicios de publicidad, consultoría de marketing y asesoría prestados por Bwin Interactive Marketing España, S.L a la entidad de su grupo Bwin.party Marketing (Gibraltar) Ltd. hasta el 5 de junio de 2012, que a su vez los refacturaba a la sociedad gibraltareña Electraworks Ltd, destinataria de los servicios como titular del negocio operativo en el periodo objeto de controversia.

Según la Administración, los servicios prestados por la sociedad española debían entenderse realizados en el TAI por los siguientes motivos:(i) los servicios prestados por Bwin Interactive Marketing España, S.L a la sociedad gibraltareña son prestaciones de servicios definidas en el artículo 11 de la Ley del IVA; (ii) resultan aplicables los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, a efectos de localizar correctamente el hecho imponible; (iii) los destinatarios de los servicios prestados por el obligado tributario son empresarios y no están establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla; y (iv) la utilización o explotación del servicio de asesoramiento se realiza en el TAI (artículo 70.2 de la Ley del IVA).

El TSJ de Madrid avaló el criterio mantenido por la Administración en su regularización fiscal, lo que determinó la interposición del recurso de casación que fue admitido a trámite para resolver la siguiente cuestión: *“dilucidar si están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de consultoría de marketing y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto cuya destinataria es una empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales. En particular, se trata de esclarecer si dichos servicios, en la medida en que son prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto, deben también entenderse utilizados o explotados de forma efectiva en dicho territorio”*.

Para resolver esta cuestión, la sentencia considera necesario revisar la regla de la *“utilización o explotación efectivas”* prevista en el artículo 59 bis de la Directiva IVA y en el artículo 70. Dos de la Ley del IVA.

En relación con la Directiva, la sentencia entiende que la modificación producida en 2010 reconoció a los Estados miembros la posibilidad de considerar que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en este último.

En relación con legislación nacional, la sentencia interpreta que el artículo 70.Dos de la Ley del IVA aprovecha la posibilidad arbitrada por la Directiva de entender prestados en el TAI una serie de

servicios, entre los que se encuentran los servicios de publicidad, asesoramiento, auditoría, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares que, si bien de acuerdo con las reglas de localización que les resulten aplicables no se entenderían realizados dentro de la Unión, su utilización o explotación efectivas tiene lugar en dicho territorio.

En este contexto, la sentencia reconoce especial importancia a la STJUE de 19 febrero de 2009, Athesia Druck, (Asunto C-1/08) que, dando respuesta a una cuestión prejudicial planteada por la Corte Suprema di Cassazione, considera que una prestación consistente en servicios de publicidad por un proveedor establecido en la Unión, en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en el TAI siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), –de la entonces vigente Sexta Directiva–, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata.

La sentencia Athesia Druck permite dilucidar quién debe considerarse destinatario de los servicios y, además, clarifica y proporciona pautas interpretativas evidentes sobre cuál debe considerarse el lugar de utilización efectiva de los servicios de publicidad, “*que se materializa en el lugar desde el que se difunden los mensajes publicitarios, sin perjuicio de que los destinatarios de dichas prestaciones pueden estar en cualquier lugar del mundo*”, criterio que resulta plenamente aplicable al caso que nos ocupa.

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia comentada es la siguiente: “*se encuentran sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa como la recurrente, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando siendo la destinataria de los servicios otra empresa que no está establecida en dicho territorio (sino en Gibraltar) y que se dedica a la prestación de servicios de juego on-line a través de plataformas digitales, esta última empresa utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera*”.

LA TRANSMISIÓN DE JOYAS ESTÁ GRAVADA POR EL ITP, TAMBIÉN EN LOS CASOS EN QUE EL ADQUIRENTE ES UN ESTABLECIMIENTO MERCANTIL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:4027), Pon. Sr. Cudero Blas.

La transmisión de bienes y derechos por particulares está gravada por el ITP, por lo que parece razonable que la transmisión de joyas también estuviera gravada por ese mismo impuesto en los supuestos en que el adquirente fuera un establecimiento mercantil dedicado a la compraventa de ese tipo de bienes.

Se trata de una cuestión que ha motivado decenas de recursos de casación (unos antes de la entrada en vigor de la LO 7/2015 y otros con posterioridad a la misma), porque los establecimientos a los que se les reclamaba el pago de ese impuesto consideraban que esa exigencia generaría una doble imposición (porque el IVA satisfecho en la compra ya habría gravado la capacidad económica de quienes posteriormente venden las joyas) y, además, porque el gravamen impuesto sería contrario al principio de neutralidad fiscal que establece el Derecho de la UE.

La Sala, antes de resolver el primero de los recursos planteados, elevó cuestión prejudicial ante el TJUE para que valorase esa eventual vulneración del principio de neutralidad. Esa cuestión prejudicial fue resuelta por la STJUE de 12 de junio de 2019 (Asunto C-185/18) en los siguientes términos: *“La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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 impuesto sobre el valor añadido, 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”*.

Esa sentencia habilitó a la Sala a resolver todos los recursos pendientes de acuerdo con las disposiciones de la normativa nacional, analizando en primer lugar las relaciones de incompatibilidad existentes entre el ITP y el IVA, que permiten constatar que la normativa vigente *“nos aporta un primer dato esencial: la operación que se analiza no estará sujeta a ITP cuando la transmisión sea realizada por empresario en el ejercicio de su actividad y cuando constituya entrega de bienes sujeta a IVA”*. Por consiguiente, el elemento esencial es el de la persona que realiza el acto traslativo del dominio o del derecho real limitado de que se trate, siendo irrelevante la condición del adquirente.

Destaca también la sentencia que no existe ningún precepto en las normas que disciplinan el ITP que excluya su aplicación a los empresarios o profesionales, pese a que en otros supuestos (vgr. régimen especial de bienes usados) sí se ha reconocido relevancia a la cualidad del adquirente.

Por todo ello, el TS considera que no solo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis del gravamen por ITP, sino también el lógico y el finalista, pues *“no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se*

pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución)”.

Respecto de la eventual vulneración del principio de neutralidad, reconoce la sentencia que *“cuando un particular revende sus joyas a un comerciante, el bien se reintroduce en el circuito empresarial para su procesamiento y posterior transmisión a otro empresario dedicado a la elaboración del oro de inversión, dando inicio nuevamente al ciclo de producción de ese oro de inversión; y cuando este empresario vende el oro (adquirido a un particular) a otro empresario, la base imponible del IVA es el importe de la venta que vuelve al circuito del IVA por su valor total, siendo así que al sujetar la venta del particular al empresario (como aquí sucede con TPO), podría producirse un doble gravamen sobre el valor del oro en el momento de su adquisición y en el de su reventa pues no habría posibilidad de deducir el impuesto pagado en la primera fase (adquisición) en la fase ulterior (venta)”.* Pero esa duda fue oportunamente despejada por la STJUE de 12 de junio de 2019, anteriormente citada.

Consecuentemente, la sentencia concluye declarando *“la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial –como se ha dicho– es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad”.*

LA ADMINISTRACIÓN DEBE PROBAR LA FECHA DE RECEPCIÓN DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO CUANDO UNA RESOLUCIÓN HUBIERA ORDENADO LA RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES EN UN PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Daniel Olábarri y Sergio Gomollón · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de junio de 2019 (ECLI: ES:AN:2019:2458)

La AN ha fijado los criterios para interpretar el plazo del antiguo artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7), que fijaba un plazo de seis meses para concluir el procedimiento inspector desde que una resolución económico-administrativa o judicial hubiera ordenado la retroacción de actuaciones.

Para determinar los criterios interpretativos de ese precepto, la AN ha tenido que determinar (i) el ámbito de aplicación de este artículo y (ii) el *dies a quo* de dicho plazo, así como la carga de la prueba de esta fecha.

En cuanto al alcance de este precepto, la AN hace una interpretación amplia, entendiendo que procede aplicar este precepto cuando la resolución administrativa o judicial que ordena la retroacción de las actuaciones lo haga, bien por motivos de forma, bien por motivos de fondo, es decir, también se incluyen aquellos supuestos en los que una resolución anularía la liquidación practicada por la Administración ordenando su sustitución por otra.

En segundo lugar, resultaba controvertido cómo interpretar las fechas relevantes para el cómputo del plazo ya que, según el tenor literal de la LGT, el *dies a quo* es la fecha de “*la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución*” por lo que, fundamentando su decisión en la literalidad de la norma y en jurisprudencia del TS, se decanta por considerar que el plazo se computa, no desde que la resolución es notificada al sujeto pasivo, sino desde que el órgano competente para ejecutar la resolución recibe la notificación de la resolución del TEA o del órgano judicial.

En el caso concreto, el problema radicaba en que no constaba esta fecha en el expediente administrativo, y no pudo ser probada por la Administración, pese a que el contribuyente había solicitado que la Administración aportase prueba al efecto. Siendo así, la AN determinó que esta falta de prueba no debía perjudicar al contribuyente sino a la Administración, debiendo computarse el *dies a quo* a partir de las reglas de cuantificación de los plazos para la práctica de las notificaciones. La aplicación de estas reglas determinó que la liquidación había sido dictada fuera del plazo de seis meses, estimando así el recurso del sujeto pasivo.

Lógicamente, al excederse el plazo máximo para terminar el procedimiento inspector, el efecto que se produjo fue la no interrupción de la prescripción de ninguno de los actos anteriores, inclusive todas las actuaciones previas a la retroacción y los procedimientos económico-administrativo y judicial anteriores. En consecuencia, la AN declara prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

LA AN Y EL TSJ DE MADRID SE PRONUNCIAN DE FORMA OPUESTA SOBRE LA DEDUCIBILIDAD EN EL IS DE LA RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES QUE OSTENTAN FUNCIONES DIRECTIVAS

Víctor Tenorio y Alejandra Flores · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2019 (ECLI:ES:AN:2019:1074) y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de julio de 2019 (ECLI:ES:TSJM:2019:6269)

En los supuestos enjuiciados por la AN y el TSJ de Madrid, la Inspección había negado la deducibilidad en el IS de aquellos gastos en concepto de retribución de administradores que además ostentaban cargos directivos durante los ejercicios 2009 a 2012.

En concreto, la Inspección no admitió la deducibilidad de la retribución de los administradores en ambos casos al entender que, siendo este cargo de administrador gratuito conforme a los estatutos, la condición que ostentan los directivos es la de personal de alta dirección que, siguiendo la “teoría del vínculo”, debe subsumirse en la relación mercantil de administrador cuando concurren en la misma persona ambas condiciones, por comprender el cargo de administrador las funciones propias de la gerencia de la sociedad.

Resulta destacable cómo, ante supuestos de hecho similares y misma línea de defensa de los recurrentes, tratando de demostrar la existencia de una relación laboral ordinaria¹, ambos tribunales llegan a conclusiones diferentes. La AN, apoyando los argumentos esgrimidos por la Inspección, concluye declarando la improcedencia de la deducibilidad de las retribuciones a los administradores, recalificándolas como liberalidad no deducible conforme a los siguientes motivos:

- (i) Los estatutos de la sociedad determinan que el cargo de administrador es gratuito y, de haberse permitido la retribución, los mismos deberían establecer su cuantía de forma determinada.
- (ii) La relación laboral especial de personal de alta dirección y la mercantil de administrador pueden convivir en aquellos casos en los que las funciones de alta dirección comprenden trabajos que se puedan calificar como comunes u ordinarios, es decir, que se diferencian de aquellos que se llevan a cabo por razón del cargo de administrador y conforman una actividad diversa de la de consejero. En caso contrario, ambas relaciones son incompatibles puesto que el cargo de administrador o consejero engloba en sí mismo las funciones propias de la alta dirección, debiendo prevalecer la de carácter mercantil.

En este sentido, la AN, al igual que la Inspección, entendió que no estaba probada la existencia de una relación laboral en régimen de ajenidad y dependencia, toda vez que estas notas no podían deducirse de las funciones y facultades limitadas y por las que debían de reportar a un superior jerárquico, pues eran coincidentes con las previstas para los

¹ Los tribunales españoles han matizado en reiteradas ocasiones el alcance de la doctrina del vínculo, estableciendo que, en aquellos supuestos en los que la relación de los administradores no sea la de alta dirección sino una relación laboral ordinaria (por ejemplo, porque los administradores no tengan funciones de gerencia y no ostenten poderes amplios de actuación con plena autonomía –lo que es habitual en jefes de un departamento concreto como *marketing* o finanzas–), quedarían fuera del ámbito de la doctrina del vínculo, permitiendo, en dichos casos, la deducibilidad de las retribuciones satisfechas en el IS.

Pérez-Llorca

administradores, teniendo en cuenta que los administradores retribuidos recibían la denominación de directores.

Por su parte, el TSJ de Madrid, tomando en consideración el organigrama del grupo y su norma de gobierno interno, permite la deducibilidad de la retribución de un consejero y directivo que tenía limitadas sus funciones y poderes respecto de gastos e inversiones conforme a la norma de funcionamiento interno y, desde un punto de vista funcional debía reportar ante un superior jerárquico, por lo que no tenía un poder de decisión real.

Estas condiciones fueron, en este último caso, manifestaciones suficientes de las notas de dependencia, ajenidad y responsabilidad limitada del director general que permiten la convivencia de la condición de consejero con una relación calificada de laboral común, por lo que no es de aplicación en estos supuestos la denominada teoría del vínculo. El Tribunal no atendió tanto al contenido de las funciones realizadas por los directivos como a las condiciones en que dichas funciones se ejercen para confirmar la deducibilidad de los gastos por este concepto.

Es importante destacar que, en lo que respecta a la calificación de una relación como laboral especial de alta dirección, resulta esencial tener en cuenta que nuestros Tribunales del Orden Social han venido señalando de manera reiterada que el concepto de alta dirección debe ser interpretado de manera restrictiva y que el alto cargo es la excepción a la regla general del trabajador común y, por ello, su calificación ha de ser interpretada restrictivamente, existiendo una presunción *iuris tantum* a favor del trabajador común u ordinario, aunque tenga el carácter de ejecutivo cualificado. Por ello, no deja de sorprender que los Tribunales de lo contencioso-administrativo califiquen con cierta automaticidad las relaciones laborales como de alta dirección, con las consecuencias, no solo tributarias, que ello conlleva.

EL CAMBIO DE AFECTACIÓN DE BIENES DE UN SECTOR DIFERENCIADO A OTRO TIENE LA CONSIDERACIÓN DE AUTOCONSUMO SIN NECESIDAD DE QUE SE SUPEDITE A UN LÍMITE TEMPORAL MÍNIMO

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2019 (R.G. 961/2019)

En la resolución analizada, el TEAC se pronuncia sobre si el cambio de afectación de un bien de un sector diferenciado a otro tiene la consideración de autoconsumo en virtud del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA, sin que exista ningún límite temporal mínimo para ello.

El caso planteado analiza el supuesto de una sociedad que realiza dos actividades distintas que constituyen dos sectores diferenciados a efectos del IVA, esto es: (i) la promoción de vivienda nueva y (ii) el arrendamiento de viviendas. En este sentido, uno de los inmuebles afectos inicialmente a la actividad de promoción inmobiliaria es arrendado para su uso como vivienda por un periodo inferior a dos años para posteriormente proceder a transmitir dicho inmueble.

Pues bien, el TEAC, alejándose de la interpretación manifestada en primer lugar por el TEAR de Aragón, realiza un análisis sumamente detallado y didáctico de los requisitos de la figura del autoconsumo y el momento en el que el mismo se entiende producido. Las conclusiones de dicho análisis son las que se exponen a continuación:

- (i) En primer lugar, el TEAC señala que en los autoconsumos internos no hay transmisión del poder de disposición sobre el bien en cuestión. En este sentido, un cambio de afectación de un bien corporal de un sector diferenciado a otro de su actividad es para el sujeto pasivo una decisión económico-empresarial, que no comporta modificación alguna en la titularidad jurídica de ese bien.
- (ii) El momento temporal en el que se produce el cambio de afectación y, por ende, el autoconsumo, será cuando se adopte, ejecute o implemente la referida decisión económico-empresarial. Es decir, que la existencia de un autoconsumo no se puede vincular a otro plazo diferente como puede ser el de “consumación” o “permanencia” (en consonancia con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º.A) de la Ley del IVA).
- (iii) Asimismo, no se puede considerar que la actividad de arrendamiento de bienes sea accesoria de la actividad de promoción inmobiliaria. Respecto a esta cuestión, el TEAC señala que el concepto de actividad accesoria debe analizarse a la luz de la jurisprudencia comunitaria. En este sentido, se establece que una prestación debe ser accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal prestado. De este modo, al no concurrir este elemento no se puede considerar que una de estas actividades sea accesoria de la otra, y todo ello con independencia del volumen de operaciones de una actividad y otra (incluso aunque el volumen de operaciones de una actividad represente un porcentaje notablemente inferior al 15% de la otra).

Por consiguiente, en esta resolución el TEAC concluye que en la operación indicada se habría producido un autoconsumo interno, pues para que se produzca el mismo no será necesario que esté supeditado a un límite temporal mínimo, sino que el autoconsumo se produce desde que se

Pérez-Llorca

adopta la decisión económico-empresarial de afectar determinados bienes del sector de promoción inmobiliaria al sector de arrendamiento de bienes.

LÍMITES DE LA CALIFICACIÓN POR LA AGENCIA TRIBUTARIA DE UN CONTRATO PRIVADO DECLARADO COMO SIMULADO

Carolina Oliver y Santiago Morán · Abogados

Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2019 (R.G. 2680/2018)

En la reciente resolución dictada por el TEAC, en la que se resuelve el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, se establece que la Administración tributaria no puede declarar la nulidad de un contrato privado por considerarlo simulado, dado que esa facultad está reservada a los órganos jurisdiccionales. Lo que sí debe hacer la Administración tributaria ante un negocio simulado es considerarlo como ineficaz, o nulo, a efectos tributarios.

En el caso concreto, la Agencia Tributaria había considerado como responsable subsidiario de las cuotas del IVA devengadas en una compraventa, formalizada entre dos entidades vinculadas, al administrador solidario de una de las entidades. Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa alegando, principalmente, que la deuda no podía ser reclamada, ni a la sociedad, ni al administrado como responsable subsidiario, por haber considerado la Administración tributaria que la compraventa había sido simulada. El TEAR estimó la pretensión del interesado y anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad pues, en opinión del Tribunal, las entidades vinculadas habían tratado de ocasionar un daño a la Hacienda Pública por haber tratado de obtener una devolución indebida de las cuotas del IVA soportadas en la compraventa. Al tener la citada compraventa causa ilícita, la consecuencia obligada era la nulidad de la misma, por lo que no procedía ni la devolución de las cuotas soportadas del IVA, ni la exigencia de las cuotas devengadas del IVA.

El TEAC resuelve el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR recordando que, en el ámbito tributario, en lo que a la simulación se refiere, la normativa se limita a señalar que el hecho imponible gravado será el realizado efectivamente por las partes, sin importar la forma en la que las partes intervinientes terminen por plasmar el negocio jurídico deseado y, por tanto, dicho hecho imponible. El propio artículo 16 de la LGT establece la facultad de la Administración tributaria para declarar la simulación de negocios jurídicos, pero circunscribiendo la misma únicamente al ámbito tributario.

En consecuencia, el TEAC fija criterio estableciendo que la facultad de la que goza la Administración tributaria de declarar la nulidad de un negocio jurídico no surte efectos en los ámbitos civil y mercantil, dado que ello corresponde a la vía jurisdiccional, *“pero ello no obsta para que deba tener por nulo e ineficaz a efectos exclusivamente tributarios el contrato declarado simulado respecto a todas las partes intervinientes en el mismo si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado, por inexistencia de causa, tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa.”*

LA TRANSMISIÓN DE UN HOTEL JUNTO CON LOS ACTIVOS Y LICENCIAS QUE LO INTEGRAN NO CONSTITUYE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA A EFECTOS DEL IVA SI DICHA TRANSMISIÓN NO VIENE ACOMPAÑADA DE LOS FACTORES HUMANOS NECESARIOS PARA LA EXPLOTACIÓN

José Azqueta y Víctor Tenorio · Socio y abogado

Consulta Vinculante de la DGT V3292-19, de 18 de noviembre

Esta contestación a consulta es una aclaración de algunas cuestiones recogidas en la contestación vinculante V1612-19, que versa sobre la transmisión de un inmueble destinado a la explotación hotelera junto con el mobiliario y licencias afectos a la explotación del hotel y si dicha transmisión puede constituir un supuesto de transmisión de unidad económica autónoma a efectos de lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Ley del IVA.

En el supuesto de hecho, una entidad (A) gestiona la explotación de un hotel propiedad de un tercero (B), mediante un contrato de arrendamiento de industria en el que A es la parte arrendataria. La entidad A cuenta con los medios materiales y personales necesarios para la explotación del negocio hotelero.

El objeto del contrato de arrendamiento de industria lo constituye el inmueble junto con todas las instalaciones, dependencias, servicios, bienes muebles, decoración y demás elementos (muebles e inmuebles) necesarios para su funcionamiento, y con todas las licencias y autorizaciones necesarias para su explotación, libre de personal alguno (ya que el personal necesario para la explotación del negocio hotelero está contratado por A).

El hotel objeto de explotación hotelera va a ser transmitido y, junto con el referido inmueble, la parte vendedora (B) también va a transmitir la concesión administrativa de un aparcamiento adyacente al hotel, así como con las instalaciones, licencias y demás inmovilizado afecto a la explotación del inmueble de su propiedad, subrogándose el comprador en el contrato de arrendamiento de industria señalado. La entidad transmitente (B) no transmitirá ningún medio humano a la adquirente (C), subrogándose esta en los referidos contratos de explotación existentes que continuarán siendo explotados por la entidad consultante (A) después de la citada transmisión.

En esta contestación a consulta se aclara que la sociedad transmitente dispone también de empleados dedicados a la actividad que desarrolla pero que la transmisión del inmueble junto con activos mobiliarios y licencias no irá acompañada de la cesión de su personal a la entidad adquirente.

En relación con este tipo de transmisiones, hay que recordar que el TS en su sentencia de 30 de mayo de 2016, si bien en un supuesto peculiar, introdujo cierta incertidumbre ya que, en el supuesto concreto analizado en dicha sentencia, la transmisión de las licencias en funcionamiento junto con el inmueble destinado a la explotación hotelera y los activos afectos a la explotación del hotel (instalaciones hoteleras, menaje, existencias, etc.) constituyó, en opinión del tribunal, la transmisión de una unidad económica autónoma aun cuando no se produjo la transmisión del personal afecto a la explotación hotelera².

² Hay que considerar que el supuesto concreto analizado por el TS tuvo ciertas peculiaridades que pudieron influir en dicha calificación.

Con posterioridad a dicha sentencia, la DGT ha reiterado su tradicional criterio³, estableciendo que las transmisiones de inmuebles destinados a la explotación hotelera no constituyen un supuesto de transmisión de una unidad económica autónoma cuando, conjuntamente con el inmueble, se transmitan otros elementos o factores de producción materiales (mobiliario, equipamiento, licencias, autorizaciones, etc.), pero no el personal afecto a la explotación hotelera del inmueble, al no verse acompañada la transmisión de estos activos de la necesaria estructura organizativa de factores de producción humanos que permiten desarrollar la actividad empresarial de explotación del negocio por sus propios medios en sede del transmitente.

En la contestación a consulta aquí resumida, la DGT continúa con el mismo criterio que en anteriores ocasiones. Por tanto, si bien debe realizarse un análisis individualizado de cada caso concreto para evitar costes fiscales no previstos (*i.e.* TPO), esta contestación a consulta otorga cierta seguridad jurídica a la calificación de estas operaciones en el ámbito del IVA.

³ Entre otras, en sus contestaciones a consulta vinculantes número V3250-18, V2471-17, V5171-16, V1308-16 y V1176-16.

LAS EXENCIONES OBJETIVAS EN AJD MANTIENEN SU VIGENCIA AUN CUANDO EL SUJETO PASIVO DE LA CUOTA GRADUAL DEL IMPUESTO ES EL PRESTAMISTA

Yi Zhou · Abogado

Consultas Vinculantes de la DGT V3133-19 y V3134-19 de 11 de noviembre de 2019

En las consultas de referencia, la DGT resuelve que las modificaciones introducidas por el RDL 17/2018 y por la Disposición Final Segunda de la Ley 5/2019 en el TRLITPAJD, no alteran ni derogan las exenciones objetivas establecidas en el artículo 45.I.B) del Texto Refundido y en la Disposición Adicional Primera de la Ley 41/2007 de Regulación del Mercado Hipotecario (“**Ley 41/2007**”).

Hay que recordar que el RDL 17/2018 introdujo una modificación sustancial en el artículo 29 del TRLITPAJD estableciendo que, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, el sujeto pasivo del AJD será el prestamista. Igualmente, introdujo un nuevo apartado 25 en el artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, que establece una exención en las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria cuando el prestatario sea una de las entidades o personas recogidas en el artículo 45.I.A).

Asimismo, la Ley 5/2019, a través de su Disposición Final Segunda, introdujo un párrafo final en el mismo artículo 45 que suprime los beneficios fiscales y exenciones subjetivas establecidos en el artículo cuando el sujeto pasivo se determine según la nueva regla introducida por el RDL 17/2018.

En las consultas de referencia, el contribuyente plantea dos cuestiones: (i) si las modificaciones introducidas por la Ley 5/2019 alteran o derogan la exención prevista en el artículo 45.I.B) 25º cuando el prestatario sea una de las personas o entidades previstas en el artículo 45.I.A) y (ii) si las modificaciones introducidas por la Ley 5/2019 y el RDL 17/2018 no alteran o derogan la exención prevista en la Disposición Adicional Primera de la Ley 41/2007 sobre la constitución, subrogación y novación modificativa de las hipotecas inversas.

La DGT, en respuesta a estas dos cuestiones señala que, el último párrafo del artículo 45 del TRLITPAJD únicamente suprime los beneficios fiscales y exenciones subjetivas en aquellos casos en los que el sujeto pasivo se determina según la nueva regla del artículo 29 del TRLITPAJD. Es decir, la supresión solamente alcanza a aquellas exenciones cuya aplicación depende de las características del sujeto pasivo.

En cambio, la DGT afirma que las modificaciones introducidas en el TRLITPAJD no afectan a las exenciones objetivas, es decir, aquellas en las que el hecho que determina la exención total del impuesto no es el sujeto pasivo sino el presupuesto de hecho que determina el hecho imponible.

Por los motivos expuestos, la DGT concluye que tanto la exención prevista en el artículo 45.I.B) 25º del TRLITPAJD y como la prevista en la Disposición Adicional Primera de la Ley 41/2007 se mantienen plenamente vigentes, con independencia de que el sujeto pasivo sea el prestamista, puesto que lo que está exenta es la operación gravada en sí.

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, 8º A
08017 · Barcelona

—

110 Bigshopgate
EC2N4AY · London

—

375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

