Pérez-Llorca

Newsletter Fiscal

01/2021

Copyright © 2021 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.

Índice

Jurisprudencia del TS

5 La administración puede exigir a los responsables por el 42.2.a) LGT el recargo de apremio del deudor principal, pero no puede exigirle a cada uno de ellos el recargo de apremio ordinario cuando dicho recargo ha sido satisfecho por uno de ellos
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

7 Las ordenanzas fiscales reguladoras de tasas deben establecer criterios de cuantificación distintos para los supuestos de ocupación y de aprovechamiento especial del dominio público
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

10 Corresponde al empleador, como obligado a retener, la prueba de la realidad de los gastos de manutención y estancia no sujetas al IRPF
Alejandra Flores y María Gutiérrez

12 El TS establece que el pago de intereses de demora abonados por la AEAT al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF
Yi Zhou y Marc Chevalier

Otra jurisprudencia

14 EL TJUE confrima la compatibilidad con el derecho de la EU de la deducibilidad de intereses derivados de préstamos intragrupo
Raquel Cuesta y Laura Enjuanes

16 La Audiencia Nacional señala que dado que la solicitud de rectificación enjuiciada, en la que se introducían cambios en la aplicación de BINs es una autoliquidación, no aplica la limitación del artículo 119.3 relativo a las opciones tributarias
Clara Jiménez

18 La Audiencia Nacional establece que la devolución del impuesto sobre hidrocarburos a quien lo soportó jurídicamente exige probar que el tributo no se trasladó a los consumidores
Daniel Olábarri y Santiago Morán

20 Los TSJ de Andalucía, Madrid y Valencia cuestionan la utilización sistemática de la tasación hipotecaria como método de comprobación de valores en el ITPAJD
Víctor Tenorio y Sergio Gomollón

22 EL TSJ de Baleares confirma que la tenencia indirecta de bienes inmuebles por un no residente no determina la sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio
Víctor Tenorio y Alejandra Flores

Doctrina administrativa

24 No se pierde el derecho a las reducciones por conformidad y pronto pago de la sanción al instar un procedimiento especial de revisión contra la regularización o la sanción
Alejandra Flores y Sergio Gomollón

25 La liberación de la responsabilidad hipotecaria de codeudores de un préstamo hipotecario está sujeta a AJD
Cristina Gutiérrez y Paulino González-Fierro

LA ADMINISTRACIÓN PUEDE EXIGIR A LOS RESPONSABLES POR EL 42.2.A) LGT EL RECARGO DE APREMIO DEL DEUDOR PRINCIPAL, PERO NO PUEDE EXIGIRLE A CADA UNO DE ELLOS EL RECARGO DE APREMIO ORDINARIO CUANDO DICHO RECARGO HA SIDO SATISFECHO POR UNO DE ELLOS

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:4312), Pon. Sr. Montero Fernández

El recargo de apremio tiene una naturaleza jurídica muy cuestionada, sobre todo porque su cuantía parece exceder de lo que sería en la normalidad de los casos una compensación de los costes de gestión en los que incurre la Administración como consecuencia del impago (especialmente si consideramos que además de ese recargo del 20% se exigen intereses de demora y costas del procedimiento).

La dificultad de identificar esa naturaleza jurídica plantea algunas dudas sobre su exigibilidad, como se advierte en el supuesto enjuiciado, en el que se cuestionaba si al responsable tributario al que se le exige el recargo de apremio devengado por el deudor principal se le puede exigir, además, el recargo de apremio devengado por él mismo en el procedimiento de recaudación seguido como consecuencia de la derivación de responsabilidad.

Para resolver esta cuestión, la sentencia comienza destacando que el supuesto de responsabilidad cuestionado es singular, porque el artículo 42.2.a) LGT se refiere a los supuestos de colaboración u ocultación de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. En ese caso, como la deuda perjudicada por la conducta del responsable podría incluir varios conceptos, es lógico que se le reclame al responsable el pago de todos esos conceptos (cuota, recargos, intereses, e incluso sanciones).

Por ello considera la Sala que "*resulta ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del art. 42.2 LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2.LGT, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del art. 42.2.de la LGT*".

Pero una vez respondida esta primera cuestión, la segunda que tenía que resolver el Tribunal era determinar si la Administración tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

En relación con ello, afirma la sentencia que "*la deuda es única, sin que sea procedente su multiplicación, y en el momento en que cualquiera de los responsables satisfaga -la deuda y- el recargo del período ejecutivo, este pago liberará y aprovechará al resto de los obligados".* Consecuentemente, *"resulta artificial y forzado es que en base a características propias de los*

recargos y del procedimiento ideado para hacer efectiva la deuda, se pretenda, como parece aspirar el Abogado del Estado, multiplicar exponencialmente el crédito tributario a favor de la Hacienda Pública en función del número de responsables solidarios".

Por ello afirma que la autonomía de la deuda y del procedimiento a seguir para hacerla efectiva no permiten la percepción de los recargos que en cada uno de los procedimientos abiertos se hayan ido produciendo respecto de lo que en definitiva es una única deuda vinculada a su impago. Hacerlo así –continúa la sentencia– desvirtuaría la finalidad compensatoria del recargo de apremio y se produciría un enriquecimiento sin causa.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en relación con esta segunda cuestión es que "*la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos*".

LAS ORDENANZAS FISCALES REGULADORAS DE TASAS DEBEN ESTABLECER CRITERIOS DE CUANTIFICACIÓN DISTINTOS PARA LOS SUPUESTOS DE OCUPACIÓN Y DE APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:4162), Pon. Sr. Cudero Blas

La determinación del valor de mercado de la ocupación del dominio público es muy difícil de realizar, lo que constituye un serio obstáculo para que los ayuntamientos puedan establecer tasas por este motivo.

Una de los supuestos más controvertidos ha sido la determinación de ese valor en las tasas por el aprovechamiento especial del dominio público local a favor de empresas transportistas de energía eléctrica, que motivó una abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo en los años 2014 y siguientes, que concluyó con la afirmación de que "*no cabe calificar de inadecuado acudir para determinar el aprecio que corresponde a esa utilidad al valor catastral del suelo*". Además, siendo la naturaleza del suelo "rústico con construcciones", "*la toma en consideración de tales infraestructuras para calcular la base imponible de la tasa resulta adecuada a la finalidad perseguida por el legislador*", dado que se persigue identificar la utilidad que proporciona al sujeto pasivo. Asimismo, "*la aplicación del coeficiente RM previsto en la normativa catastral encuentra plena justificación en la medida en que es trata de cumplir el mandato legal de que el valor catastral no supere al de mercado*" (vid, por todas, STS de 18 de enero de 2017, ECLI:ES:TS:2017:95, que contaba con un conspicuo voto particular del Magistrado Emilio Frías).

La sentencia ahora analizada vuelve a tratar estos problemas de cuantificación de este tipo de tasas y da respuesta a dos importantes cuestiones recogidas en el Auto de admisión del recurso de casación.

La primera de esas cuestiones consistía en matizar, precisar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia establecida, concretando si los informes técnico-económicos pueden considerarse suficientemente motivados "*cuando la determinación del módulo básico de repercusión del suelo (MBR) y del módulo básico de construcción (MBC) se efectúan por remisión a lo establecido en otra disposición general, concretamente la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, modificada por la Orden EHA/2816/2008, y a la Ponencia de Valores del Municipio*".

En relación con esta primera cuestión, la sentencia se remite al contenido de la STS 1501/2020, de 12 de noviembre, en la que se estableció como doctrina jurisprudencial que "*En orden a la cuantificación de una tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de la instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, debe considerarse motivado un informe técnico económico aunque este no contenga la expresión numérica del MBR y de los coeficiente empleados para la valoración del suelo con construcciones;*

porque estas cifras se pueden obtener acudiendo a la Orden EHA/3188/2006 y a la ponencia de valores del municipio".

La segunda de las cuestiones planteadas fue admitida a trámite para matizar, precisar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia establecida, "*concretando si en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público es lícito imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento, partiendo de que, a juicio de la Sala de instancia, estamos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo y, en su caso, cuál debería ser el tipo de gravamen aplicable a éste que debería reflejar la ordenanza*".

La respuesta dada a esta segunda cuestión es la que resulta novedosa y especialmente relevante, por varios motivos. En primer lugar, la Sala considera que no se encuentra vinculada a las sentencias anteriores en las que se había reconocido la legalidad de otras ordenanzas fiscales prácticamente iguales, porque solo en esta ocasión se cuestionaba directamente si la cuantía de la tasa debe o no justificarse por la Ordenanza en atención a la intensidad del uso del dominio público local.

Seguidamente afirma que resulta llamativa la aplicación del porcentaje del 3% en la tasa enjuiciada cuando la ley establece que el valor de ocupación del dominio público por parte de las empresas de suministro se cuantifique en el 1'5%. El informe técnico-económico justificaba esa diferencia en las singularidades concurrentes en el transporte de energía, pero la sentencia considera que esas singularidades no justifican una particular intensidad del aprovechamiento especial.

A partir de ahí, la sentencia considera confusos los criterios de cuantificación contenidos en el Informe Técnico-Económico porque contiene los mismos cálculos para los supuestos de utilización privativa del dominio público y para los supuestos de aprovechamiento especial. Ese tratamiento unitario de dos categorías jurídicamente diferenciadas resulta jurídicamente inadmisible a tenor de lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, donde se establece que: (i) en los casos de utilización privativa del dominio público, la base de la tasa será el valor del terreno, y el tipo de gravamen anual el 5%; (ii) en los casos de aprovechamiento especial del dominio público, la base de la tasa tomará como referencia la utilidad que reporte el aprovechamiento, y el tipo de gravamen anual del 100%.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial contenida en esta sentencia, en relación con esta segunda cuestión, es la siguiente:

> *"a) En los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público no cabe imponer un tipo de gravamen del 5 por 100 sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento cuando nos hallemos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo y*

b) La Ordenanza Fiscal -en los casos en que coincidan aprovechamiento especial y uso privativo- deberá justificar la intensidad o relevancia de cada uno de ellos a la hora de cuantificar la tasa conforme a la legislación vigente, especialmente teniendo en cuenta el artículo 64 de Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público".

CORRESPONDE AL EMPLEADOR, COMO OBLIGADO A RETENER, LA PRUEBA DE LA REALIDAD DE LOS GASTOS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA NO SUJETAS AL IRPF

Alejandra Flores y María Gutiérrez · Abogadas

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:4164), Pon. Sra. Córdoba Castroverde

En la sentencia de referencia, el TS se pronuncia sobre la carga de la prueba a la hora de acreditar los gastos de locomoción, manutención y estancia y que, como es sabido, se exceptúan de tributación como rendimientos del trabajo en el IRPF en el importe reglamentariamente determinado. Ello conforma un supuesto de no sujeción toda vez que dichas dietas no retribuyen el trabajo del empleado, sino que vienen a suplir o indemnizar los gastos por estos conceptos en los que incurre el trabajador en el desarrollo de su trabajo.

En este sentido, el artículo 9.A.3.a).2º del RIRPF establece en relación con los gastos de manutención y estancia que es el pagador quien debe acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, norma que debe conjugarse con la regla general del artículo 105.1 de la LGT que prevé que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

En la sentencia, el TS hace referencia a otros pronunciamientos recientes en los que resuelve la cuestión de la carga de la prueba en relación con la no sujeción de estas dietas, recuperando lo razonado en estas y, en concreto, reiterando la doctrina establecida en su sentencia de 29 de enero de 2020 (ECLI ES:TS:2020:211).

En dicha sentencia el TS estableció que, en principio, en la relación entre la Administración y el sujeto pasivo, recae en el contribuyente el *onus probandi* de las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción u otros beneficios fiscales, pero recuerda que dicha carga se desplaza a la Administración cuando esta tiene la posibilidad de certificar los extremos necesarios de la prueba. De hecho, según establecen los artículos 34.1.h) y 99.2 de la LGT, el contribuyente puede rehusar la aportación de documentos que se encuentren en poder de la Administración en el momento de su requerimiento.

En dicha relación el empleador es un tercero ajeno, pero sobre el que recae una obligación accesoria como retenedor-pagador, y por la cual debe declarar e ingresar las retenciones practicadas, incluyendo las rentas exceptuadas de gravamen, y expedir a favor del contribuyente la certificación acreditativa de dichas retenciones. Dicho sistema de retenciones procura a la Administración los datos sobre la no sujeción de determinadas dietas y asignaciones, por lo que, siempre que se hayan cumplido por el retenedor los deberes a los que viene obligado, la Administración no puede exigir al contribuyente la aportación de unos datos de los que ya dispone. Así, el TS entiende que corresponde a la Administración la carga de acreditar la sujeción de dichas dietas, ya que deben obrar en su poder la totalidad de los documentos acreditativos al efecto. Y, en caso de no resultar estos documentos suficientes para hacer prueba, la Administración deberá

dirigirse al pagador, a quien se le impone reglamentariamente el deber de acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral. A estos efectos, el contribuyente no asume más que el deber de cumplimentar su declaración aportando los certificados expedidos por el retenedor.

El caso enjuiciado tenía la particularidad de que el contribuyente que declaró las dietas como no sujetas era socio-trabajador, responsable de la administración de la sociedad y del que alegaba el TEAR un fácil acceso a la documentación para justificar los gastos que origina las dietas. En este sentido, el TS recuerda que la distribución de la carga de la prueba bien puede alterarse por la posición de socio-trabajador en supuestos de disponibilidad de los elementos que hacen prueba sobre un hecho. Sin embargo, matiza que ello debe analizarse caso por caso, sin apriorismos generalizados, y debiéndose siempre justificar la disponibilidad o facilidad de acceso a la documentación, cosa que no sucedía en el caso en el que únicamente se mencionaba la condición del contribuyente de socio-trabajador.

EL TS ESTABLECE QUE EL PAGO DE INTERESES DE DEMORA ABONADOS POR LA AEAT AL EFECTUAR UNA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS NO ESTÁN SUJETOS AL IRPF

Yi Zhou y Marc Chevalier · Abogados

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (ES:TS:2020:4027), Pon. Sr. Díaz Delgado

En el caso enjuiciado, la administración inició un procedimiento de comprobación limitada en relación al IRPF del ejercicio 2010, con un alcance circunscrito a la "c*omprobación de la ganancia patrimonial no declarada como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora*", procedimiento que finalizó mediante liquidación provisional en la que la Administración tributaria incrementó la base imponible del ahorro en 50.264,14 euros como consecuencia de los intereses de demora reconocidos y cuantificados en el ejercicio 2010 por parte de la AEAT como resultado de la anulación de la referida liquidación provisional.

Disconforme con la liquidación, el contribuyente planteó reclamación económica-administrativa. El TEAR de la Comunidad Valenciana desestimó la reclamación alegando que dichos intereses de demora tenían carácter indemnizatorio y, por ello, dan lugar a una ganancia patrimonial que se integra en la base del ahorro.

El contribuyente recurrió ante la vía jurisdiccional la resolución del TEAR al entender que los intereses de demora que proceden de una devolución de ingresos indebidos no pueden tener la consideración de ganancia patrimonial. El TSJ de Valencia estimó el recurso, apoyándose principalmente en la sentencia de 25 de febrero de 2010 del Tribunal del Tribunal Supremo sobre la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora que tienen que pagar los contribuyentes a la Administración cuando no cumplen sus obligaciones tributarias. En palabras del TSJ de Valencia, del mismo modo que se niega la deducibilidad de los intereses a los contribuyentes por ser una actuación contraria al ordenamiento, no se debe aceptar que la Administración cobre impuestos sobre una cantidad que debe pagar por haber exigido un ingreso indebido, puesto que, de lo contrario, se desvirtuaría la naturaleza indemnizatoria de los intereses. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación, en el que terminó suplicando que fije doctrina sobre si "*Los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible general*".

El TS, en su sentencia, sin poner en duda la naturaleza indemnizatoria de los intereses, concluye que los intereses de demora recibidos por el contribuyente no están sujetos a IRPF, puesto que tienen por objeto reequilibrar y anular la pérdida sufrida por el contribuyente. Teniendo en cuenta dicha finalidad compensatoria, si los mismos quedasen sujetos a tributación, dicha finalidad quedaría frustrada.

La sentencia cuenta con un voto particular que sostiene que los intereses de demora analizados deben tributar en el IRPF como ganancia patrimonial, puesto que las conclusiones alcanzadas en el Impuesto sobre Sociedades no deben ser automáticamente trasladables al IRPF, por las evidentes diferencias existentes entre los dos impuestos y porque la controversia sobre la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades sigue abierta.

En efecto, cabe recordar que recientemente, la Audiencia Nacional, en su sentencia de 8 de octubre de 2020, se ha pronunciado favorablemente sobre la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades, apartándose precisamente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo asentada en la sentencia de 25 de febrero de 2010 relativo a la necesariedad del gasto y correlación con los ingresos para su deducibilidad, por considerar que dicha jurisprudencia únicamente resultaba de aplicación a la Ley 61/1978 y no las posteriores versiones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, esta misma cuestión se encuentra pendiente de resolución por parte del Tribunal Supremo en virtud de diversos recursos de casación admitidos a trámite a lo largo del año 2020.

EL TJUE CONFIRMA LA COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UE DE LA DEDUCIBILIDAD DE INTERESES DERIVADOS DE PRÉSTAMOS INTRAGRUPO

Raquel Cuesta y Laura Enjuanes · Abogadas

Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-484/19, (ECLI:EU:C:2021:34)

En la sentencia de referencia, el TJUE determina incompatible con el Derecho de la UE (concretamente, con el artículo 49 del TFUE) una medida nacional que impide a una sociedad la deducción de los intereses pagados a otra sociedad, perteneciente al mismo grupo de sociedades pero establecida en otro Estado miembro, si el pago deriva de una transacción concluida principalmente con el objetivo de obtener una ventaja fiscal, cuando dicha ventaja no habría sido apreciada en caso de que la sociedad perceptora del pago hubiera sido residente a efectos fiscales en la misma jurisdicción que la entidad pagadora.

En el caso enjuiciado, Lexel, una entidad sueca, adquiere a una sociedad del grupo localizada en España participaciones en otra sociedad del grupo, residente en Bélgica. Para financiar dicha adquisición, Lexel obtiene un préstamo de BF, una sociedad del grupo residente en Francia. La Administración sueca deniega a Lexel la deducción de los gastos por intereses pagados a BF al considerar que las transacciones realizadas se llevaron a cabo para permitir la deducción de los pagos en Suecia en lugar de en España, con el fin de obtener una ventaja fiscal significativa.

Como norma general, la norma sueca permite la deducibilidad de intereses pagados entre entidades vinculadas siempre que los pagos estén sujetos a un gravamen no inferior al 10% en sede de la entidad receptora. No obstante, la norma prevé una "cláusula de exención" por la cual dichos intereses no serán deducibles cuando el principal motivo de la transacción sea el disfrute de una ventaja fiscal significativa. Esta cláusula de excepción no será, sin embargo, aplicable a aquellos pagos de intereses relativos a préstamos internos, entre entidades sujetas al régimen general del impuesto sobre la renta sueco.

La controversia entre la Administración sueca y Lexel elevada al TJUE versa sobre la aplicación de esta "cláusula de excepción" en una situación de préstamos intragrupo transfronterizos, en la que se cumple el requisito del 10% de tributación. En concreto, se cuestiona si la "cláusula de excepción" constituye un obstáculo al ejercicio de la libertad de establecimiento y, de ser así, si puede considerarse compatible con el Derecho de la UE al concurrir una causa de justificación que fundamente la medida.

En primer lugar, el TJUE analizó la posible existencia de una diferencia de trato fiscal entre una situación puramente doméstica y una situación transfronteriza, y la comparabilidad de ambas situaciones y concluye que:

(i) La diferencia de trato fiscal existe en el caso de Lexel, quien hubiera podido deducir los gastos por los intereses relativos al préstamo intragrupo si la prestamista, BF, hubiese sido residente fiscal en Suecia; y

(ii) ambas situaciones son plenamente comparables al entender que el pago transfronterizo de intereses intragrupo no puede ser diferente al pago de intereses intragrupo entre entidades residentes en un mismo Estado miembro.

Por último, el TJUE procedió a examinar si la medida nacional resultaba justificada por razones imperiosas de interés general. Para ello, la administración sueca alegó que la medida se fundamentaba en la "*lucha contra el fraude y evasión fiscales*" y la "*necesidad de mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros*". El TJUE no consideró que las mencionadas justificaciones tuvieran lugar en el caso concreto y, para cada una de las razones alegadas, estableció lo siguiente:

(i) La justificación consistente en la "*lucha contra el fraude y evasión fiscales*" solo ampara medidas cuyo objetivo específico sea evitar comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales o ficticios con fines exclusivamente fiscales. En la medida que la "cláusula de excepción" puede incluir en su ámbito de aplicación operaciones realizadas en condiciones de plena competencia –i.e. el aspecto ficticio de la transacción no constituye un requisito determinante para denegar el derecho a la deducción, bastando con que la deducción de los intereses sea el principal objetivo de la transacción–, no puede considerarse que dicha cláusula tenga como objetivo la lucha contra el fraude fiscal.

(ii) La justificación basada en la "*necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros*" es admisible cuando la norma exige un requisito de residencia para tener acceso a un régimen fiscal concreto que impide que el sujeto pasivo pueda elegir libremente en qué Estado se grava el beneficio o se imputa una pérdida. Este sería el caso, por ejemplo, de los regímenes de consolidación fiscal. Por lo tanto, entiende el TJUE que la "cláusula de excepción" no se justifica en este caso dado que (i) se refiere únicamente a la deducción del gasto financiero y no a la compensación general de pérdidas y beneficios dentro de un grupo fiscal consolidado y (ii) la diferencia de trato se basa en el requisito de residencia de la sociedad prestamista, requisito que determina la inaplicabilidad de la "cláusula de excepción" en situaciones internas. En definitiva, entiende el TJUE que la medida tiene como finalidad real impedir la erosión de la base imponible sueca a través de operaciones intragrupo transfronterizas y no mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre Estados miembro.

De este fallo del TJUE puede extraerse, al menos, una gran conclusión y es que el TJUE entiende protegidas por el Derecho de la UE aquellas operaciones intragrupo (financieras o de cualquier otra naturaleza) y transfronterizas que respondan a una realidad y coherencia económica, aunque las mismas se hayan realizado atendiendo a motivos de optimización fiscal y comporten la reducción de ingresos tributables en una determinada jurisdicción. Consecuentemente, estas operaciones dotadas de coherencia económica deben escapar de la aplicación de las normas anti-abuso, las cuales están específicamente pensadas para evitar transacciones artificiales y carentes de realidad económica.

LA AUDIENCIA NACIONAL SEÑALA QUE DADO QUE LA SOLICITUD DE RECTIFICACIÓN ENJUICIADA, EN LA QUE SE INTRODUCÍAN CAMBIOS EN LA APLICACIÓN DE BINS ES UNA AUTOLIQUIDACIÓN, NO APLICA LA LIMITACIÓN DEL ARTÍCULO 119.3 RELATIVO A LAS OPCIONES TRIBUTARIAS

Clara Jiménez · Socia

Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 (ECLI:ES:AN:2020:3998)

Desde la aprobación en 2003 del artículo 119.3 de la LGT, según el cual "*Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración*", la polémica sobre qué es una opción y qué no lo es, está siendo muy importante. Y especialmente en relación con un caso concreto: la compensación de BINs, al que esta sentencia se refiere.

La Administración tributaria ha venido considerando que dicha compensación constituye una opción tributaria y que por lo tanto una vez ejercitada (en el doble sentido de compensar, o no, y el quantum de la compensación) no puede alterarse.

Realmente son tres los escenarios en los que tal cuestión puede plantearse:

- La presentación de una declaración del IS fuera de plazo en la que el contribuyente compensa BINs.

- La solicitud de rectificación de una autoliquidación previa para aplicar BINs cuando no se había hecho en la autoliquidación que se pretende rectificar (o viceversa) o para alterar la cifra de BINs compensadas.

- La comprobación inspectora en cuyo seno, y normalmente ante lo descubierto por la inspección, se pretende una modificación de la compensación efectuada en la autoliquidación inicial.

En el primer escenario recuérdese que el origen fue la famosa Resolución TEAC 4 de abril de 2017, que denegaba al contribuyente que presentaba fuera de plazo una declaración, la capacidad de compensar BIN alguna, llegando mediante una presunción *iuris et de iure* del propio TEAC a la conclusión de que la falta de presentación ha supuesto el ejercicio de la opción de no compensación por el contribuyente. Una conclusión injustificada, que los TSJ[1] están reconduciendo, si bien no tanto por la imposibilidad de aplicar una presunción de tal carácter sin cobertura normativa, como por la de apreciar una sanción en dicha aplicación.

1 TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TSJCANT:2020:430); TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TSJCV:2020:5663); TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de mayo de 2020 (ECLI:TSJCV:2020:3197); TSJ de Andalucía de 27de mayo de 2020 (ECLI:TSJAND:2020:5323); TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020 (ECLI:TSJCAT:2020:2535); TSJ de Cantabria de 16 de julio de 2020 (ECLI:ES:TSJCANT:2020:715).

En relación con el tercer escenario estamos ante una cuestión muy relacionada con el principio de regularización íntegra, cuya aplicación exige que, si como consecuencia de la regularización efectuada se puede compensar un importe mayor de BINs, efectivamente sea posible tal compensación, si bien es cierto que en ocasiones esa posibilidad se pretende recortar con "elucubraciones mentales" sobre cuál era la intención del contribuyente. A este respecto recuérdese la reciente STS de 21 de octubre de 2020, en la que (si bien no se estaba discutiendo la compensación de BINs), el TS concluye que, si como consecuencia de la regularización de la inspección "*se opera una modificación sustancia*l", el contribuyente debe poder volver a ejercer la opción, aun cuando hubiera sido sancionado[2].

Queda pues el escenario segundo, que es al que la sentencia comentada se refiere: contribuyente que ha ejercitado una concreta opción y que decide rectificarla instando al amparo del artículo 120.3 de la LGT su rectificación.

La AN, prescindiendo de la argumentación "tradicional" relativa a la naturaleza de la compensación de bases imponibles como derecho u opción, zanja la polémica con una interpretación estrictamente sistemática de la cuestión que, por lo que conocemos, no se había planteado hasta ahora, y señala que carece de trascendencia que se trate de una opción o un derecho dado que la polémica entre si es aplicable el artículo 119.3 de la LGT, o el 120.3 del mismo texto legal, debe resolverse porque el primero, que es el que prohíbe rectificar las opciones, se refiere exclusivamente a las declaraciones, mientras que el segundo, que no contiene tal limitación se refiere a las autoliquidaciones, y dado que el caso enjuiciado es una autoliquidación del IS, no procede aplicar la limitación del artículo 119.3 de la LGT, sea opción o derecho la compensación de BINs. La AN llega a tal conclusión a pesar de la literalidad del artículo 120.1 de la LGT, según el cual "*Las autoliquidaciones son declaraciones (...)*".

No somos conocedores de si esta sentencia se ha recurrido en casación, ni de si el eventual recurso se ha admitido, pero es muy posible que así haya sido o vaya a ser. En todo caso es una sentencia fundamental en la resolución de un tema cuya litigiosidad es muy alta.

[2] Existe también otro razonamiento que ampara la conclusión del TS: que el sentido de la opción para el caso de que no se decidiera por el contribuyente era contrario en el régimen aplicado por el contribuyente (régimen especial del IS de sociedades patrimoniales) y en el régimen aplicado por la Inspección (el régimen general).

LA AUDIENCIA NACIONAL ESTABLECE QUE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS A QUIEN LO SOPORTÓ JURÍDICAMENTE EXIGE PROBAR QUE EL TRIBUTO NO SE TRASLADÓ A LOS CONSUMIDORES

Daniel Olábarri y Santiago Morán · Abogados

Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2020 (ECLI: ES:AN:2020:3470)

El Impuesto sobre Hidrocarburos ("IH") es un impuesto especial que grava, en fase única, la fabricación e importación de determinados hidrocarburos. El devengo se produce con la salida de los productos objeto del impuesto de la fábrica o depósito fiscal, siendo el sujeto pasivo el depositario autorizado, quien deberá repercutir la cuota al propietario del producto (generalmente, las empresas comercializadoras de los hidrocarburos). No obstante, dada su naturaleza monofásica, el propietario del producto no podrá repercutir jurídicamente el impuesto a los consumidores que, posteriormente, adquieran los hidrocarburos, sin perjuicio de poder tener en cuenta ese coste a la hora de fijar el precio del producto.

En relación con este impuesto, entre los años 2013 y 2018, el ya derogado artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales habilitaba a las Comunidades Autónomas a establecer un tipo autonómico, adicional al tipo estatal aplicable en todo el territorio común.

Una empresa que había soportado la repercusión jurídica del IH por parte de un depositario fiscal solicitó la devolución del tramo autonómico del impuesto sobre la base de que la Directiva 2003/96/CE, del Consejo no permite, dentro de un mismo Estado miembro, la aprobación de tipos impositivos diferenciados por razones de territorio. Dado que se trataba de un impuesto objeto de repercusión, entendía la empresa recurrente que la devolución le correspondía a ella, en cuanto obligado tributario que había soportado dicha repercusión, y no al sujeto pasivo (el depositario fiscal).

En este sentido, y si bien la AN reconoce que las dudas interpretativas que plantea el precepto abocarían al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, opta con carácter previo a analizar si, en caso de llegar a considerar que el tipo autonómico del IH fuera contrario a la normativa comunitaria, ello conllevaría reconocer el derecho de devolución a la parte demandante por los importes ingresados por ese concepto.

Para resolver esta cuestión, la AN recuerda que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, un Estado Miembro solo puede negarse a devolver los impuestos recaudados que contravengan el derecho comunitario si dicha restitución daría lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto que obtiene la devolución; por ejemplo, porque se demuestre que dicho sujeto ha trasladado el impuesto a su vez a otros sujetos. En este sentido, señala también la AN que la jurisprudencia del TJUE concluye expresamente que la existencia de esa repercusión a terceros y del correspondiente enriquecimiento injusto debe probarse, sin que quepa presumir la existencia de repercusión ni hacer recaer sobre el sujeto que solicita la devolución la prueba de la no repercusión.

No obstante la anterior jurisprudencia, la AN concluye que, en aplicación del principio de facilidad probatoria, la empresa recurrente debió haber acreditado que la devolución no supondría para ella un enriquecimiento injusto, pues para ella no suponía problema alguno presentar un estudio que revelase que los precios a los que vendía el carburante no sufrieron incremento alguno por razón de la entrada en vigor del tramo autonómico, lo que le lleva a desestimar el recurso y a denegar la devolución.

De este modo, la AN aboga por trasladar al obligado tributario que ha soportado jurídicamente un impuesto contrario al ordenamiento, y cuya devolución solicita, la prueba de que no lo ha trasladado a terceros, a pesar de que la jurisprudencia del TJUE establece lo contrario, lo que tendrá impacto no solo en relación con el IH sino también en otros impuestos como el IVA.

LOS TSJ DE ANDALUCÍA, MADRID Y VALENCIA CUESTIONAN LA UTILIZACIÓN SISTEMÁTICA DE LA TASACIÓN HIPOTECARIA COMO MÉTODO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN EL ITPAJD

Víctor Tenorio y Sergio Gomollón · Abogados

Sentencia del TSJ de Andalucía de 3 de diciembre de 2020 (Rec. 803/2018); Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de junio de 2020 (ECLI:ES:TSJM:2020:7144, Rec. 253/2019); Sentencia del TSJ de Valencia de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TSJCV:2020:4362, Rec. 145/2019)

Los TSJ de Andalucía, Madrid y Valencia, han dictado varias sentencias favorables a los contribuyentes cuestionando las comprobaciones de valores de ITPAJD en las que, cuando existía un certificado de tasación hipotecaria que atribuyera un valor al inmueble superior al precio pactado en una operación de compraventa, la Administración tributaria regularizaba la base del impuesto de forma automática, basándose en el método previsto en el artículo 57.1.g) de la LGT utilizando el valor determinado en tasación hipotecaria, sin una motivación que justifique que el valor del inmueble mediante tasación hipotecaria se ajusta en mejor medida al *valor real* previsto en el artículo 10.1 del TRLITPAJD.

Pues bien, estos TSJ han rechazado las regularizaciones automáticas e insuficientemente motivadas considerando que, en la medida en que los datos y elementos de hecho de las autoliquidaciones tributarias se presumen ciertos, corresponde a la Administración al menos, una mínima carga para justificar "*por qué no acepta el valor declarado*", sin que pueda aceptarse una remisión (sin más) al método de valoración establecido en el artículo 57.1.g) de la LGT.

La Administración tributaria, además de justificar mínimamente el motivo por el que selecciona el método de valoración de la tasación hipotecaria entre los previstos en el artículo 57 de la LGT, deberá motivar por qué en cada caso concreto considera que el valor reflejado en la tasación hipotecaria se ajusta al valor real. En este punto, el TSJ de Madrid es algo más flexible que los TSJ de Valencia y Andalucía en los casos enjuiciados, al admitir que la motivación de la Administración tributaria podría remitirse al propio informe de tasación cuando este "*contuviese una suerte de motivación tan detallada sobre que la cifra que arroja es el valor de mercado, en el sentido de valor real del inmueble, que permitiese a la Administración hacer suyo el informe que, por completamente motivado, le eximiese de un deber adicional de motivación.*"

En definitiva, estos TSJ establecen que si bien la Administración puede valerse de los valores atribuidos en una tasación hipotecaria para efectuar una regularización tributaria, pero de hacerlo, se debe llevar a cabo un análisis del caso concreto que justifique suficientemente (i) las razones por las que, a priori, la Administración pretende cuestionar el valor declarado por el contribuyente, justificándolo en el propio acto de iniciación del procedimiento; y (ii) los motivos por los que, en el caso concreto, ese valor atribuido en la tasación hipotecaria puede considerarse como el valor real a efectos del impuesto.

En efecto, el artículo 57 de la LGT enumera los medios de comprobación con los que cuenta la Administración tributaria entre los que se encuentra el uso de la tasación hipotecaria del artículo

57.1.g) LGT. Si bien es cierto que la Administración en la determinación del valor real podría en principio utilizar cualesquiera de los métodos previstos, ello no implica que pueda utilizar aquel que pueda arrojar una mayor deuda tributaria para el contribuyente sin motivación alguna, ya que de otra manera el método utilizado podría no ajustarse (o incluso, alejarse considerablemente) al valor real de los bienes que prevé el artículo 10.1 del TRITPAJD, lo cual podría no respetar el principio de capacidad económica susceptible de imposición a este respecto[3].

Es por ello por lo que la Administración tributaria para optar entre un método u otro de valoración debería justificar por qué el valor declarado por el contribuyente (que suele coincidir con el precio pactado entre las partes) no se ajusta al valor real a efectos de ITPAJD y, por qué, el valor fijado a efectos de la obtención de una hipoteca y su posible ejecución por la entidad crediticia, se ajusta mejor al valor real del inmueble en el momento de devengo del impuesto.

Hay que tener en cuenta que las tasaciones hipotecarias tienen una finalidad diferente a la determinación del valor real de un activo que puede llevar a realizar estimaciones de valor al alza (por ejemplo, para determinar una mayor responsabilidad hipotecaria). Por ello, en determinados casos, puede no tener sentido utilizar un valor de tasación que se establece a los efectos de determinar el límite de financiación de un préstamo hipotecario concedido por una entidad crediticia para equipararlo a su verdadero valor de mercado.

Próximamente se conocerá la evolución de esta nueva tendencia jurisprudencial en otros TSJ y, en su caso, si el TS acaba acogiendo o no estos criterios en su jurisprudencia, haciéndolos aplicables a todo el territorio nacional.

Estos pronunciamientos cobrarán especial relevancia este año 2021 ya que se prevé un número más elevado de operaciones inmobiliarias *distressed*.

[3] El TS en su sentencia de 29 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3699) que versaba sobre la base imponible del AJD en cesiones de créditos hipotecarios, defiende que la base imponible del AJD debe guardar coherencia con el principio constitucional de capacidad económica sin que pueda abarcar una cantidad superior al que el contribuyente incorpore a su patrimonio.

El TSJ DE BALEARES CONFIRMA QUE LA TENENCIA INDIRECTA DE BIENES INMUEBLES POR UN NO RESIDENTE NO DETERMINA LA SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Víctor Tenorio y Alejandra Flores · Abogados

Sentencia del TSJ de Baleares de 3 de diciembre de 2020 (ECLI: ES:TSJBAL:2020:1067)

La sentencia versa sobre una persona física residente fiscal en Alemania que posee acciones en una entidad mercantil de nacionalidad alemana que, a su vez, tiene participaciones en una entidad mercantil española cuyo activo está constituido en más de un 50% por inversiones inmobiliarias ubicadas en España.

La persona física no residente presentó solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devoluciones de ingresos indebidos en relación al IP presentado en los ejercicios 2013 y 2014, en los cuales ingresó cuotas tributarias considerando que se encontraba sujeta al impuesto por obligación real por la tenencia indirecta de las participaciones en la entidad española, de acuerdo con el criterio de la DGT en contestaciones a diversas consultas vinculantes[4], para después solicitar su devolución considerándolo improcedente.

La Administración tributaria y, posteriormente, el TEAR denegaron las solicitudes del contribuyente teniendo en consideración la postura de la DGT.

En relación con la cuestión de fondo, cabe recordar que, de acuerdo con la normativa interna española (art. 5.1.b) de la Ley del IP), solo están sujetas por obligación real al IP aquellas personas físicas no residentes por aquellos bienes y derechos de que sean titulares "*cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*", por lo que no estarían sujetas a este impuesto la mera tenencia de acciones en entidades extranjeras (ya que éstas no pueden ejercitarse en territorio español). Adicionalmente, hay que tener en cuenta que, salvo que se invoquen cláusulas generales anti-abuso, con independencia de que un CDI prevea la posibilidad de gravar la tenencia de bienes inmuebles de forma indirecta en un estado contratante, para que el tributo pueda exigirse, es necesario siempre que la propia legislación interna lo regule como hecho imponible gravable.

Y con base en argumentación, el TSJ de Baleares establece que la normativa interna española no prevé gravamen en el IP por obligación real a aquellas personas físicas no residentes que ostentan activos o derechos extranjeros (por cuanto no son ejercitables en territorio español), concluyendo que "*quien es la titular de las acciones de la mercantil Anevasi S.L.* [mercantil española] *no es la persona física del recurrente, sino íntegramente la sociedad alemana Deneb Grundbesitz GmbH* [mercantil alemana], *frente a la cual, el recurrente desde luego posee sus derechos por su condición de accionista. Pero esas acciones societarias no son realizables en España, porque esa sociedad no es española, sino alemana. Además, dichas acciones tienen la consideración de bienes muebles radicadas fuera de España, y así lo declaró la STS de 26 de abril de 1997 (Recurso de Apelación*

[4] En referencia a este criterio, consultas V1995-20, V0093-16, V1968-16, V1142-14, V2521-13 o, V0905-13 o V2675-13.

núm. 13884/1991). Por lo tanto, con arreglo al artículo 5. Uno b) de LIP no concurre en el caso el hecho imponible para que nazca el devengo del impuesto sobre el Patrimonio".

NO SE PIERDE EL DERECHO A LAS REDUCCIONES POR CONFORMIDAD Y PRONTO PAGO DE LA SANCIÓN AL INSTAR UN PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE REVISIÓN CONTRA LA REGULARIZACIÓN O LA SANCIÓN

Alejandra Flores y Sergio Gomollón · Abogados

Consulta de la Dirección General de Tributos V3103-20, de 16 de noviembre de 2020

Como introducción, conviene recordar que las actas de conformidad que ponen fin al procedimiento de inspección pueden beneficiarse de dos reducciones a la sanción, una por conformidad (artículo 188.2.b) LGT) y otra por ponto pago (artículo 188.2.4º LGT). Ahora bien, su aplicación y mantenimiento se ven condicionadas a renunciar a la interposición de *recurso o reclamación* contra la regularización y/o la sanción. En caso de aplicarse la reducción y posteriormente interponerse recurso o reclamación, la ley prevé que el contribuyente perderá el derecho a la reducción, debiendo abonar el total de la sanción.

En esta consulta se reitera el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central, con nº de referencia 00/1875/2006, de 30 de mayo. La Dirección General de Tributos considera que la pérdida del derecho a las reducciones solo se produce cuando se interpone contra la regularización o la sanción recurso de reposición (213.b LGT) o reclamación económico-administrativa (213.c) LGT), pero no en caso de procedimientos especiales de revisión.

Por lo tanto, no se perderá el derecho a las reducciones del artículo 188.2.b) y 188.2.4º LGT si contra la regularización o la sanción se promueve alguno de los procedimientos especiales de revisión del artículo 216 LGT.

LA LIBERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA DE CODEUDORES DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO ESTÁ SUJETA A AJD

Cristina Gutiérrez y Paulino González-Fierro · Abogados

Consultas de la Dirección General de Tributos V3116-20, de 19 de octubre de 2020, y V3397-20, de 23 de noviembre de 2020

En estas consultas la DGT analiza la tributación por AJD de escrituras de ampliación de préstamos hipotecarios con liberación de codeudores.

En concreto, los hechos analizados se refieren a liquidaciones de sociedades de gananciales en las que uno de los cónyuges se adjudica un bien inmueble gravado por una hipoteca. Dicho cónyuge solicita una ampliación del préstamo hipotecario existente, abona el precio acordado al cónyuge transmitente quién, además, se libera de la responsabilidad hipotecaria.

La DGT concluye que, a partir de la nueva doctrina publicada por el TS en su sentencia de 20 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:1103), procede realizar un cambio de criterio, de tal forma que estas escrituras públicas quedan sujetas a AJD, también en cuanto a la convención de liberación de codeudores de préstamos hipotecarios.

A juicio del TS, en estos casos, concurre el hecho imponible consistente en la modificación de las responsabilidades hipotecarias como consecuencia de la ampliación del préstamo y de la liberación de codeudores. Aun cuando la garantía hipotecaria sobre la finca no se altere, en estos casos, se produce una modificación subjetiva de las responsabilidades que tiene acceso al registro, lo que determina la sujeción de estas escrituras al AJD.

En definitiva, el Tribunal Supremo comparte el criterio de la Sala de instancia de que, en estos supuestos de liberación de codeudores, se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

En cuanto a la figura del sujeto pasivo, la DGT concluye que tiene esta condición la persona que "*inste o solicite el otorgamiento del documento notarial*", es decir, el cónyuge que consiente la liberación del codeudor del préstamo hipotecario del que eran ambos titulares.
Igualmente, establece que la base imponible será la responsabilidad hipotecaria de la que se libera al codeudor saliente, esto es, la parte que le correspondía a dicho codeudor en el capital pendiente más los intereses y cualquier otro concepto incluidos en la hipoteca.

Finalmente, la DGT establece que en la medida en que la liberación del deudor es un acto jurídico independiente de la disolución de la sociedad de gananciales, a la primera no se le puede aplicar la exención prevista para este segundo supuesto en virtud de la prohibición de la analogía establecida en el artículo 14 de la LGT.

Pérez-Llorca

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