



Índice

Artículos Doctrinales

- 7** **Varapalo del Tribunal Supremo a los procedimientos de gestión**
Clara Jiménez

Jurisprudencia

- 9** **El plazo para la deducción del IVA comienza a contar desde el momento en que concurren los requisitos materiales y formales, a pesar de que las operaciones de las que trae causa se hayan realizado en periodos ya prescritos**
Inés Miranda de Sousa y Daniel Olábarri

Casación

- 10** **Es posible deducir el 100% del IVA soportado en la compra de un vehículo afecto a la actividad empresarial o profesional**
Diego Marín-Barnuevo y Ekaitz Cascante
- 11** **La Administración no puede continuar el procedimiento de recaudación hasta que resuelva la solicitud de suspensión formulada**
Diego Marín-Barnuevo y Antonio Carbajal
- 12** **El plazo general para rectificar las cuotas de IVA repercutidas es de cuatro años, distinto del plazo de regularización derivado de dicha rectificación**
Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou
- 13** **Las ventas ocultadas a la Administración Tributaria deben entenderse realizadas con el IVA incluido**
Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio
- 14** **Las adjudicaciones de bienes de una comunidad de bienes están sujetas al IVA porque tienen la consideración de “entregas de bienes”**
Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti
- 15** **La sentencia del Tribunal Constitucional expulsó del ordenamiento jurídico las normas de cuantificación del IIVTNU, por lo que resulta inexigible**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

Doctrina

- 16** **¿Puede constituirse una sociedad para prestar servicios de abogacía? Posible concurrencia de simulación por la interposición de la sociedad**
Carolina Oliver y Alejandra Flores
- 17** **Un servidor podría llegar a constituir un EP**
Ignacio Pascual y Arturo Parellada
- 18** **La acreditación incorrecta de BINs: potencial doble sanción**
V́ctor Tenorio y Raquel Cuesta
- 19** **Concesión para construcción y explotación de hospital – operación única, compleja e indivisible a los efectos del IVA**
Ekaitz Cascante y Alejandra Flores

Otras noticias de interés

- 20** **BEPS – Convenio Multilateral**
Raquel Cuesta e Ignacio Pascual
- 21** **Proposición de Ley IIVTNU**
José Suárez e Inés Miranda de Sousa
- 22** **Admitidos a trámite sendos recursos de casación relativos a la posible incompatibilidad entre el IVPEE y el IAE y el IS**
José Suárez y Victoria von Richetti

Publicaciones del equipo

Querido amigo:

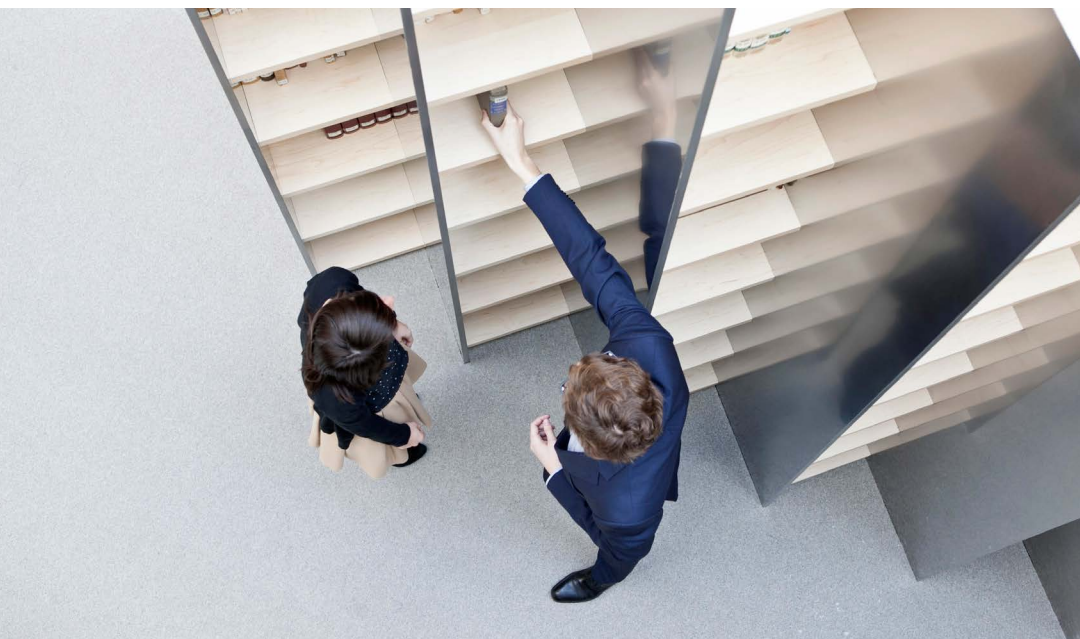
El equipo de Fiscal de Pérez-Llorca asume con esta primera Newsletter Fiscal un compromiso importante de actualización con sus clientes.

La información consume la atención de sus destinatarios por lo que el exceso de la primera comporta minorar la capacidad de esta última. En este sentido, somos conscientes de que el acierto en la selección y valoración de la información debe ser el objetivo de nuestra Newsletter para que su lectura, aunque sea simplemente ojeándola os permita estar al día de la materia fiscal.

“El auténtico genio consiste en la capacidad para evaluar información incierta, aleatoria y contradictoria” decía Churchill y se acercaba así al tipo de información que muchas veces los fiscalistas tenemos delante. A pesar de ello, esta Newsletter intentará compartirla con vosotros y centrar el contexto de la misma.

Esperamos que estas publicaciones os resulten útiles. Haremos nuestros mejores esfuerzos para lograrlo y, sinceramente, esperamos conseguirlo.

Atentamente,
El equipo de Fiscal



VARAPALO DEL TRIBUNAL SUPREMO A LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Clara Jiménez • Socia

El Tribunal Supremo ha aclarado -y limitado- los plazos de que dispone la Administración para dictar una nueva resolución en caso de anulación, con retroacción de actuaciones, de la liquidación inicialmente dictada en un procedimiento de gestión. La sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2017, ha sido dictada como consecuencia de un recurso de casación interpuesto tras la anulación de una liquidación, con retroacción de actuaciones, por falta de motivación de la comprobación de valores.

Como consecuencia de la resolución anulatoria del TEAR, la Administración inició los trámites para corregir el defecto apreciado y dictar una segunda liquidación. Pero, como es habitual, la Administración tardó varios meses en dictar y notificar esa segunda liquidación.

En el caso concreto, la resolución anulatoria fue notificada a la Administración el 11 de junio de 2012 y la nueva liquidación fue notificada al obligado tributario el 22 de noviembre de 2012. Por tanto, transcurrieron cinco meses y once días entre la recepción de la resolución anulatoria, con retroacción de actuaciones, y la finalización del nuevo procedimiento seguido para dictar la segunda liquidación.

Esa segunda liquidación fue anulada por el TSJ y ello motivó el recurso de casación, cuyo principal interés casacional era determinar el plazo para dictar una segunda liquidación en caso de retroacción de actuaciones en el procedimiento de gestión -en el procedimiento de inspección, el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria establece un plazo específico para esos supuestos-.

Ante esa laguna legal, la Administración sostenía que resultaba de aplicación el plazo de un mes previsto para la ejecución de resoluciones anulatorias, sin que el incumplimiento de dicho plazo determinara la caducidad.

Pero, frente a ese argumento, el Tribunal Supremo ha considerado, con toda lógica, que en los supuestos de retroacción de actuaciones la Administración está obligada a reiterar parte del procedimiento en el que se apreciaron los vicios de anulabilidad como consecuencia, precisamente, de la retroacción de actuaciones. Y, por supuesto, el incumplimiento del plazo determinará la caducidad del procedimiento. Pero todavía faltaba por determinar el plazo de que dispone la Administración para finalizar ese segundo procedimiento, pues como dijimos antes se trata de una hipótesis no prevista por el legislador para los procedimientos de gestión.

En relación con esta segunda cuestión, y dada la laguna legal, la sentencia citada ha considerado trasladable al ámbito de los procedimientos de gestión la regla prevista para los procedimientos de inspección. Así, ha establecido que el plazo del que dispone la Administración en estos casos será el plazo general de seis meses previsto en el artículo 104 LGT, pero será necesario descontar de dicho plazo el tiempo transcurrido en el primer procedimiento hasta que la Administración cometió la actuación invalidante.

Así, por ejemplo, si la causa de anulación es la falta de motivación de la comprobación de valores y dicha actuación se produjo a los 100 días de iniciarse el primer procedimiento, la retroacción obliga a la Administración a reiterar sus actuaciones a partir de ese mismo momento.

Por tanto, en este ejemplo, de los 180 días que con carácter general tiene la Administración para finalizar el procedimiento, la retroacción obligará a descontar 100, por lo que una vez notificada la resolución anulatoria dispondrá de 80 días para finalizar el segundo procedimiento.

Como se desprende de lo expuesto, la Administración tributaria deberá cambiar sus protocolos de actuación para cumplir esta nueva exigencia. Se acabó, pues, la posibilidad de que la Administración tarde varios meses en tramitar el nuevo procedimiento para subsanar los errores cometidos.

En los procedimientos de inspección, esa posibilidad está vetada por lo dispuesto en el artículo 150 LGT, al igual que a partir de la sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2017, ocurrirá en los procedimientos de gestión.

(Artículo publicado en El Economista el 9 de marzo de 2018))

EL PLAZO PARA LA DEDUCCIÓN DEL IVA COMIENZA A CONTAR DESDE EL MOMENTO EN QUE CONCURREN LOS REQUISITOS MATERIALES Y FORMALES, A PESAR DE QUE LAS OPERACIONES DE LAS QUE TRAE CAUSA SE HAYAN REALIZADO EN PERIODOS YA PRESCRITOS

Inés Miranda de Sousa y Daniel Olábarri • Abogados

Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2018 (Asunto C-533/16)

La sentencia ha sido dictada en respuesta a una cuestión planteada por el Tribunal Supremo de la República Eslovaca. En el caso subyacente, la entidad no había emitido facturas por unas entregas de bienes (efectuadas entre los años 2004 a 2010) al considerar que se trataba de operaciones no sujetas del IVA. Al término de dicho periodo, la empresa reconoció su error, expidió las facturas pertinentes y presentó declaraciones complementarias del IVA. A su vez, la empresa compradora de los bienes, solicitó la deducción de las cuotas soportadas. No obstante, la Administración eslovaca no admitió la deducción de las cuotas correspondientes a los ejercicios en los que había transcurrido más de cinco años desde la entrega de bienes, por considerar que ya había prescrito el plazo para ejercitar ese derecho.

En el incidente prejudicial, el TJUE resuelve sobre si el derecho a la deducción del IVA prevalece cuando, en las entregas originarias de bienes, no se exigió este impuesto y la regularización ulterior afecta a períodos fiscales ya prescritos (más de cinco años en el caso planteado).

Ante dicha cuestión, el TJUE afirma que solamente tras la regularización efectuada por el contribuyente se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA, concluyendo que el plazo para efectuar la deducción del IVA soportado comienza a contar desde el momento en que se reúnen dichos requisitos y no en el momento en que se efectúa la operación de la que trae causa.

ES POSIBLE DEDUCIR EL 100% DEL IVA SOPORTADO EN LA COMPRA DE UN VEHÍCULO AFECTO A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

Diego Marín-Barnuevo y Ekaitz Cascante • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 (Rec. núm. 102/2016)

El artículo 95.Tres de la Ley del IVA establece una regla especial que permite deducir el 50% del IVA soportado en la adquisición de vehículos de turismo, ciclomotores y motocicletas porque se presume su afectación a la actividad empresarial o profesional en ese mismo porcentaje.

La controversia surge cuando la afectación del vehículo es superior al 50%.

En el recurso de casación interpuesto se debatía el derecho de un arquitecto a deducir el 100% de la cuota de IVA soportada porque, en su opinión, la afectación del automóvil a la actividad empresarial era total. En defensa de su pretensión, el recurrente cuestionaba ante el Tribunal Supremo si la presunción de afectación parcial contenida en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA resultaba contraria a la Directiva del IVA.

El Tribunal Supremo, con base en la jurisprudencia comunitaria (sentencias del TJUE de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, caso Lennartzel y de 15 de septiembre de 2016, asunto C-400/2015, caso *Landkreis Postdam-Mittelmark*), considera que no existe la vulneración invocada porque dicha jurisprudencia reconoce el derecho de todo sujeto pasivo a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición para fines profesionales, por pequeña que sea la proporción de su uso, pero en absoluto establece que esa deducción deba ser necesariamente la totalidad de la cuota soportada.

Pero lo más relevante de la sentencia es que reconoce expresamente la posibilidad de que el sujeto pasivo acredite una utilización de los bienes al desarrollo de la actividad empresarial o profesional superior al 50% presumido en la Ley del IVA. Entre los medios de prueba posibles, cita la sentencia los referidos al kilometraje, a los recibos de hotel o de peajes, a los contratos realizados o a la gasolina consumida, que servirían para acreditar la utilización del vehículo para la actividad profesional. Por tanto, la acreditación de un grado de afectación superior al 50% es posible, pero en el caso considerado se concluye que no se realizó ese esfuerzo probatorio y se desestiman las pretensiones del recurrente. Nuevamente estamos ante un problema no tanto de carga de la prueba, sino de inversión de la misma, esto es, cuando la prueba aportada por el contribuyente es suficiente y es a la Administración a la que le toca desvirtuar los indicios probatorios del mismo.

LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE CONTINUAR EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN HASTA QUE RESUELVA LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN FORMULADA

Diego Marín-Barnuevo y Antonio Carbajal • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (Rec. núm. 170/2016)

La mera solicitud de suspensión de ejecución de los actos tributarios determina la suspensión cautelar de la ejecución solicitada. Por tanto, si la Administración considera que la solicitud formulada incumple los requisitos legales para su admisión a trámite, debe resolver expresamente sobre ese particular y no puede continuar el procedimiento de recaudación hasta que notifique fehacientemente dicha resolución.

La cuestión tiene especial interés en relación con el recurso de reposición, porque el Reglamento general de revisión en vía administrativa, prevé que la solicitud de suspensión sin aportar garantías *“no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado”*.

En ese contexto, el Tribunal Supremo considera que su doctrina anterior debe ser ratificada y mantenida, y debe extender sus efectos también al ámbito del recurso de reposición, pese a lo dispuesto en el precepto transcrito.

Por ello, en relación con esta cuestión concluye que la norma analizada debe ser interpretada del modo más favorable a la posibilidad de otorgamiento de la tutela cautelar, en vía administrativa y económico-administrativa e igualmente en sede jurisdiccional, en el sentido de que no puede la Administración iniciar la vía de apremio – ni aun notificar la resolución ya adoptada – hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello.

Se trata de un enfoque contrario no solo a la norma transcrita, sino a la práctica administrativa que es especialmente ágil en la ejecución (recaudatoria) de sus actos y que ahora deberá pensárselo un poco más.

EL PLAZO GENERAL PARA RECTIFICAR LAS CUOTAS DE IVA REPERCUTIDAS ES DE CUATRO AÑOS, DISTINTO DEL PLAZO DE REGULARIZACIÓN DERIVADO DE DICHA RECTIFICACIÓN

Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 (Rec. núm. 646/2017)

La normativa reguladora de los supuestos de rectificación de facturas de IVA es compleja porque afecta, en primer lugar, al adquirente de los bienes y servicios (repercutido) y, en segundo lugar, a la Administración Tributaria, dada la necesidad de regularizar las liquidaciones presentadas.

Esa regulación se contiene en el artículo 89 de la LIVA, cuya redacción es poco clara, lo que motivó que un recurrente (repercutido) entendiera que el plazo de rectificación de facturas a la baja era de un año (y en consecuencia tal sería el plazo para reducir las cuotas soportadas por el repercutido), en virtud de lo establecido en el artículo 89.5 de la LIVA, a diferencia de lo que entendía la Administración Tributaria y la Audiencia Nacional, que interpretaban que el plazo es de cuatro años virtud de lo establecido en el artículo de la 89.1 LIVA.

Ante ese dilema, el Tribunal Supremo realiza una oportuna diferenciación entre los plazos de rectificación de cuotas (que afectan al destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios) y los plazos de rectificación de las liquidaciones presentadas como consecuencia de la rectificación anterior (que afectan a sus relaciones con la Administración Tributaria).

De este modo, el Tribunal Supremo concluye que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, del artículo 89 de la LIVA, opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (para lo cual sería necesario que la repercusión de tales cuotas hubiera sido indebida en su momento).

LAS VENTAS OCULTADAS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBEN ENTENDERSE REALIZADAS CON EL IVA INCLUIDO

Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio • Of Counsel y Abogado

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (Rec. núm. 289/2018)

En los supuestos en que la Administración Tributaria descubre la realización de unas ventas no declaradas debe regularizar el IVA y, a tal efecto, cabe cuestionar si dicho impuesto debe incrementar el importe de la contraprestación percibida por el sujeto pasivo o, por el contrario, debe entenderse incluido en la contraprestación recibida.

Para la resolución de esta controversia es fundamental conocer el contenido de las directivas y jurisprudencia comunitaria, en la que tiene especial relevancia la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, caso *Tulicā y Plavo in*. En esta sentencia se había puesto de manifiesto que, en los casos de realización de compraventas sin mención al IVA, la Administración no puede incrementar el importe de la contraprestación con la cuota del IVA devengado, al menos en los países en los que el Derecho nacional no permite al vendedor repercutir al adquirente dicha cuota. El fundamento de esta decisión es que la aceptación de este incremento supondría una carga tributaria sobre el vendedor (al no poder trasladar la cuota al adquirente), lo que vulneraría el principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.

Por todo ello, el Tribunal Supremo concluye que para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurran las siguientes circunstancias: (i) las partes establezcan el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien sea el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carezca de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Recordemos que en España la regularización de cuotas no repercutidas puede dar lugar a su posterior repercusión al adquirente, siempre que se cumplan determinados requisitos entre los cuales está que no se aprecie fraude. Si hablamos de ventas “ocultas” lo más posible es que haya una conducta fraudulenta, pero no necesariamente.

LAS ADJUDICACIONES DE BIENES DE UNA COMUNIDAD DE BIENES ESTÁN SUJETAS AL IVA PORQUE TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE “ENTREGAS DE BIENES”

Diego Marín-Barnuevo y Victoria von Richetti • Of Counsel y Abogada

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2018 (Rec. núm. 1536/2017)

En el ámbito tributario tiene especial relevancia jurídica delimitar los supuestos de transmisión de bienes y los de especificación de derechos, porque existen diversos impuestos referidos a la transmisión (TPO, plusvalía municipal) que no resultan de aplicación en estos últimos casos (i.e. supuestos de especificación de derechos).

Con base en esta diferenciación, algunos tribunales han considerado no sujeta al IVA la adjudicación de bienes a los comuneros por parte de una comunidad de bienes que se disolvía porque, según entendían, en esos casos no existía una “entrega de bienes”, sino una concreción o especificación de derechos.

En un caso concreto en que, además, la comunidad de bienes había deducido las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de unos inmuebles, el Tribunal Supremo ha entendido que el concepto de entrega de bienes del IVA no se corresponde exclusivamente con el de transmisión de la propiedad en las formas establecidas en la legislación nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario, en cuyo caso, la operación considerada está sujeta al IVA.

Por ello, en este recurso el Tribunal Supremo concluye que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una “entrega de bienes”, a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta y no exenta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas, lo cual cierra el ciclo de la promoción de la comunidad de bienes y otorga el derecho a la deducción del impuesto.

La relevancia de esta sentencia radica en la posible consideración de las subsiguientes entregas de los inmuebles por parte de los comuneros como sujetas y exentas del IVA con la posibilidad de su tributación por TPO.

Si bien este criterio ya era el compartido por la DGT (entre otras, CV1519-05), supone un giro jurisprudencial por cuanto el Tribunal Supremo en dos sentencias anteriores mantenía que estas adjudicaciones no estaban sujetas al IVA.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPULSÓ DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO LAS NORMAS DE CUANTIFICACIÓN DEL IIVTNU, POR LO QUE RESULTA INEXIGIBLE

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

Sentencia del TSJ de Navarra, dictada en recurso de casación autonómico (Rec. núm. 535/2016)

Se trata de una sentencia dictada en recurso de casación autonómico, con el que se pretende unificar la jurisprudencia divergente en aplicación de una norma autonómica. La norma autonómica es la Ley Foral 2/1995 de Navarra, que regulaba el IIVTNU (comúnmente denominado “plusvalía municipal”) declarado inconstitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional 72/2017. Esa inconstitucionalidad ha sido también declarada en relación con la normativa de otros territorios forales y del territorio “común”.

En este sentido, algunos tribunales consideran que todas las liquidaciones impugnadas deben ser anuladas por considerar que las reglas de cuantificación del impuesto han sido declaradas inconstitucionales y nulas y, por tanto, han sido expulsadas del ordenamiento jurídico. Pero otros tribunales sostienen que la inconstitucionalidad está limitada a los supuestos en que no existe incremento de valor, por lo que es necesario valorar cada caso concreto para dictar sentencia.

En esta controversia, el TSJ unifica la doctrina aplicable en Navarra como consecuencia del recurso de casación interpuesto y considera que el fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional contiene una explicación de la causa de nulidad y fija al legislador un límite para la nueva configuración, pero no limita ni condiciona el alcance de la nulidad que se declara, que es radical y *ex origine*, como explicita la propia sentencia del Tribunal Constitucional.

De este modo, el TSJ concluye que la expulsión de los preceptos de cuantificación de la base imponible impide determinar la obligación tributaria porque la sentencia del Tribunal Constitucional ha rechazado expresamente que los tribunales establezcan un parámetro de comparación (para valorar la existencia o no de incremento de valor), tarea que corresponde al legislador.

Como consecuencia de lo establecido en dicha sentencia, los tribunales de justicia de Navarra tendrán que seguir este mismo criterio y anular todas las liquidaciones del IIVTNU dictadas en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales. En el llamado territorio común, en donde se aplica la Ley de Haciendas Locales, es necesario esperar el pronunciamiento del Tribunal Supremo en los diversos recursos de casación interpuestos por el mismo motivo.

¿PUEDE CONSTITUIRSE UNA SOCIEDAD PARA PRESTAR SERVICIOS DE ABOGACÍA? POSIBLE CONCURRENCIA DE SIMULACIÓN POR LA INTERPOSICIÓN DE LA SOCIEDAD

Carolina Oliver y Alejandra Flores • Abogadas

Consulta vinculante de la DGT V3158-17, de 5 de diciembre de 2017

Esta consulta se pronuncia sobre un supuesto en el que una persona física se plantea constituir una sociedad profesional –de la que será socia y administradora única– para canalizar a través de la misma la prestación de servicios de abogacía.

Se plantea la cuestión de si dicha sociedad interpuesta entra dentro de la denominada “economía de opción”, cómo entraría en juego la normativa de operaciones vinculadas y la posible concurrencia de simulación por la interposición de la sociedad.

A pesar de que la DGT no entra a valorar si la estructura es válida, sí menciona diversas sentencias del Tribunal Supremo¹ para concluir que la economía de opción tiene como límite la artificiosidad y por tanto cada caso debe valorarse individualmente para evaluar el riesgo de calificación de simulación.

Asimismo, la DGT también entiende que en este caso las relaciones entre la socia y la sociedad podrán ser objeto de ajuste por la normativa fiscal, al objeto de evitar una minoración o diferimiento en la tributación de IS e IRPF.

En relación con este punto, recuerda la DGT la posición del TEAC respecto de la valoración de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad, que establece que cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad interpuesta y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido – o siendo este residual – a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación entre la persona física y la sociedad interpuesta no exige el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad (por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad), y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable en materia de precios de transferencia proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

¹SSTS de 4 de julio de 1998, 13 de junio de 2006 y 20 de octubre de 2008.

UN SERVIDOR PODRÍA LLEGAR A CONSTITUIR UN EP

Ignacio Pascual y Arturo Parellada • Abogados

Consulta vinculante de la DGT Voo66-18, de 17 de enero de 2018

El concepto tributario de EP permite atribuir a un Estado el derecho de gravamen sobre los beneficios empresariales obtenidos por un no residente en ese Estado.

Dada la complejidad del concepto y a fin de interpretar el mismo, cuando los Estados involucrados hayan firmado un CDI, habrá que acudir a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Por el contrario, en aquellos casos en los que no se haya firmado un CDI con España, se deberá acudir a la definición de EP contenida en el Texto Refundido de la LIRNR.

En esta consulta, la DGT analiza la posibilidad de que un servidor localizado en España y utilizado por una sociedad registrada en Irlanda sea considerado un EP. A pesar de que la DGT concluye que no se facilita la información necesaria en el escrito de consulta para poder efectuar la calificación, recoge en su contestación a la consulta una serie de requisitos que deberán cumplirse para que un servidor pueda constituir un EP:

- (i) Que este pueda ser considerado como un lugar. En la medida que un servidor es un equipo informático con ubicación física cumple este requisito, a diferencia de, por ejemplo, un *cibersitio* (software y datos electrónicos almacenados en el servidor);
- (ii) que este sea un lugar fijo. En la medida que el servidor esté ubicado en un mismo lugar sin moverse durante un tiempo suficientemente amplio, cumplirá con este requisito;
- (iii) que la sociedad no residente consultante realice parte de su actividad mercantil a través del servidor, sin ser necesaria presencia de personal;
- (iv) que se pueda considerar que el servidor está a “su disposición”. En la medida que el servidor sea propiedad de la sociedad no residente o disfrute de él en régimen de arrendamiento, cumplirá con el requisito; y
- (v) que la actividad desarrollada a través de dicho servidor no sea de carácter meramente preparatorio o auxiliar, sino que se realicen funciones principales.

Esta consulta viene a confirmar el criterio de los órganos de inspección tributaria, confirmado por los tribunales en el asunto Reuters (sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2009, Rec. 9436/2003).

LA ACREDITACIÓN INCORRECTA DE BINS: POTENCIAL DOBLE SANCIÓN

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta • Abogados

Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (R.G. 5956/2017)

En un supuesto en el que un obligado tributario acreditó en sus autoliquidaciones del IS unas BINS a compensar en ejercicios futuros que posteriormente se determinaron improcedentes en el seno de un procedimiento de comprobación –siendo sancionado por ello–, el TEAC considera que el contribuyente es susceptible de ser nuevamente sancionado, sin que se vulnere con ello el principio de *non bis in idem*, partiendo de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuando con posterioridad a dicho procedimiento, el obligado tributario vuelve a incorporar las BINS declaradas improcedentes como pendientes de compensación en su autoliquidación del IS de un ejercicio posterior a la comprobación, sin que la nueva sanción deba minorarse en el importe de la primera. Según el TEAC no se trata de un supuesto de doble sanción sobre el mismo hecho objetivo puesto que, aunque la infracción que se pone de manifiesto en ambos procedimientos sancionadores sea la misma, la acreditación improcedente de las mismas BINS en el segundo procedimiento constituye una infracción cometida cuando el obligado tributario ya conocía la improcedencia de tales bases y, pese a ello, decidió incorporarlas de nuevo a su autoliquidación. Por lo que entiende el TEAC, se sanciona una conducta infractora y, posteriormente, su reiteración.

Debe recordarse que los acuerdos de liquidación que se dictan tras el procedimiento tributario aplicable, son actos administrativos que gozan presunción de legalidad, así como de eficacia y ejecutividad, salvo que se suspenda esta última en los supuestos señalados en los artículos 224 (recurso de reposición) y 233 (reclamación económico-administrativa) de la LGT. Por tanto, aquella sociedad que hubiera sido objeto de una comprobación tributaria que hubiera reducido las BINS a compensar en ejercicios futuros, estará obligada a seguir el criterio de la Inspección a la hora de realizar las liquidaciones futuras, plasmando lo dispuesto en los acuerdos de liquidación y por tanto no declarando ni compensado dichas BINS, salvo que se suspenda su ejecutividad. Este ha sido el criterio de la DGT en diversas contestaciones a consultas vinculantes (entre otras, la número V1296-14). Cabe recordar que frente a tales autoliquidaciones con un criterio considerado improcedente por el contribuyente siempre cabría instar la rectificación con base en el artículo 120.3 de la LGT.

También cabe plantearse sí podríamos estar, o no, ante una vulneración del principio de *non bis in idem* en aquellos casos en los que se sancione la consignación de BINS determinadas incorrectamente, cuando su consignación en las autoliquidaciones del IS se hubiera producido antes de haber finalizado el procedimiento sancionador correspondiente, puesto que podría no concurrir el elemento subjetivo de culpabilidad del infractor.

CONCESIÓN PARA CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HOSPITAL – OPERACIÓN ÚNICA, COMPLEJA E INDIVISIBLE A LOS EFECTOS DEL IVA

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores • Abogados

Consulta vinculante de la DGT Vo221-18, de 31 de enero de 2018

En esta consulta, basándose en la Resolución del TEAC de 17 diciembre de 2017 y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 junio de 2017, la DGT entiende que en el caso planteado (construcción y posterior explotación de un hospital) debía considerarse la existencia de una única operación ya que a pesar de que cada uno de los servicios se podría contratar por separado, el destinatario último de las operaciones que realizan los diversos contratistas es la Administración, y es la Administración quien figura como prestadora de servicios ante los consumidores finales.

Añade la DGT que todos los elementos del contrato se encuentran tan estrechamente ligados y son tan necesarios para la actividad encomendada a la empresa concesionaria que objetivamente forman una operación única, compleja e indivisible que tributará al tipo general del 21%.

Esta conclusión, como la propia consulta indica, supone un cambio de criterio respecto de anteriores pronunciamientos de la DGT e implica la alineación de este órgano con el mantenido por parte del TEAC y del Tribunal Supremo.

BEPS – CONVENIO MULTILATERAL

Raquel Cuesta e Ignacio Pascual • Abogados

El pasado 22 de marzo quedó depositado el quinto instrumento de ratificación del Convenio Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con BEPS en el marco de los CDIs (“**MLI**”), de forma que el mismo entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2018. Este Convenio Multilateral permite incorporar los resultados de BEPS (fundamentalmente: Acciones 2, instrumentos híbridos; 6, anti-abuso de tratados; 7, establecimiento permanente y; 14, solución de controversias) en los CDIs bilaterales actualmente vigentes sin necesidad de un proceso individualizado de renegociación. No obstante, las medidas BEPS se incorporarán únicamente en aquellos convenios bilaterales firmados entre países que hayan ratificado el Convenio Multilateral y que expresamente hayan seleccionado dicho CDI para ser objeto de modificación automática.

En lo que a España se refiere, se ha optado por modificar todos los CDIs firmados por nuestro país salvo aquellos que se encuentran actualmente en negociación (en dichos casos las medidas BEPS serán incluidas mediante negociación bilateral ad hoc). No obstante, no todos los CDIs seleccionados por España se verán modificados cuando España ratifique el Convenio puesto que:

- (i) Hay países que no han firmado el Convenio Multilateral como, por ejemplo, EEUU o Brasil.
- (ii) Hay países que, aunque han firmado el Convenio, no han optado por modificar su CDI con España (como es el caso de Suiza).

Por lo tanto, en el momento en el que España ratifique el Convenio únicamente entrarán en vigor las modificaciones de aquellos CDIs firmados con países que también hayan ratificado el Convenio y que hayan seleccionado el CDI con España para su modificación.

Como el Instrumento multilateral ofrece diversas posibilidades de modificación, con contenido obligatorio (estándar mínimo) y modificaciones opcionales para los Estados, el texto final de cada CDI dependerá de las opciones escogidas por cada Estado contratante. Se puede encontrar una primera versión en la herramienta *online* de la OCDE (<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>).

PROPOSICIÓN DE LEY IIVTNU

José Suárez e Inés Miranda de Sousa • Socio y Abogada

En el BOCG de 9 de marzo de 2018, se publicó la proposición de ley por la que se modifica la Ley de Haciendas Locales al efecto de acomodar el IIVTNU a las sentencias del Tribunal Constitucional por las que se declaraba no conforme a los principios constitucionales la normativa anteriormente en vigor. Mediante dicha propuesta se pretende introducir una serie de novedades, entre las que destacan las siguientes:

- (i) Se introduce un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en los que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor, circunstancia que deberá acreditar mediante los títulos de que dispone. A estos efectos, se tomarán como valores reales de transmisión y adquisición del terreno los que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, los comprobados por la Administración tributaria en caso de que sean superiores. En cualquier caso, aunque la transmisión resultara no sujeta el sujeto pasivo deberá declarar la operación realizada.
- (ii) Se modifica el método de cálculo de la base imponible: una vez se determina la procedencia de la exigibilidad del impuesto (por haberse incrementado el valor del suelo o por no haber aportado el contribuyente prueba de que el mismo no se ha incrementado) la cuantificación del impuesto se realizará utilizando una fórmula similar a la empleada hasta ahora (determinación objetiva). No obstante, como novedad se prevé que a los efectos de cuantificar el incremento de valor los coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno sean actualizados anualmente en función de la evolución del mercado inmobiliario. De esta forma se pretende acomodar el cálculo del impuesto a la evolución del mercado inmobiliario, lo que seguramente hará que el impuesto responda mejor al principio de capacidad económica.

De hecho, en el caso de que esta proposición de ley salga adelante en su redacción actual, supondrá un reconocimiento implícito del legislador de que en los últimos 10 años los precios del suelo apenas habrían experimentado crecimiento alguno, realidad diametralmente opuesta a la que la normativa anteriormente vigente asumía.

Finalmente, de acuerdo con la propia proposición de ley, este nuevo régimen sería aplicable a los hechos imposables acontecidos desde 15 de junio de 2017. En cualquier caso, habrá que estar atentos a la implementación que los Ayuntamientos hagan en sus respectivas Ordenanzas fiscales, especialmente, a las facultades de comprobación que se establezcan.

ADMITIDOS A TRÁMITE SENDOS RECURSOS DE CASACIÓN RELATIVOS A LA POSIBLE INCOMPATIBILIDAD ENTRE EL IVPEE Y EL IAE Y EL IS

José Suárez y Victoria von Richetti • Socio y Abogada

El Tribunal Supremo ha admitido a trámite dos recursos de casación en los que el tribunal deberá pronunciarse sobre la compatibilidad del IVPEE y el IAE y el IS.

Debemos recordar que previamente (auto de 19 de enero de 2018) el Tribunal Supremo había descartado tal incompatibilidad con el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

PUBLICACIONES DEL EQUIPO



Novedades legislativas en materia de ITP/AJD en las CC.AA. 2018 (Primera parte)
Publicado en Fiscal y Laboral al día, marzo 2018.



La exención por maternidad ya es cosa del Supremo
Publicado en capitalhumano.wolterskluwer.es, marzo 2018.

Coordinadores de la Newsletter

—

Clara Jiménez Jiménez
Socia
cjimenez@perezllorca.com
Tel: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo
Of Counsel
dmarinbarnuevo@perezllorca.com
Tel: +34 91 423 70 35

Victoria von Richetti Cirujeda
Abogada Sénior
vvonrichetti@perezllorca.com
Tel: +34 91 432 13 06

Castellana 50
28046 · Madrid

—

Diagonal 640, 8^ºA
08017 · Barcelona

—

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

—

375 Park Avenue, 38th floor
10152 · New York

www.perezllorca.com

