

Pérez-Llorca

Newsletter  
Fiscal



7/2018



# Índice

## Artículos Doctrinales

- 5 La problemática de las operaciones complejas en el IVA: ¿independientes o accesorias?**  
Ekaitz Cascante y Alejandra Flores

## Jurisprudencia

- 9 El TJUE aplica una interpretación novedosa a los ajustes por precios de transferencia**  
Ignacio Pascual y Raquel Cuesta
- 10 El fallecimiento del heredero antes de la aceptación de la herencia no está gravado por el ISD**  
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo
- 11 No se puede determinar el valor real de los bienes mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores catastrales**  
Diego Marín-Barnuevo y Yi Zhou

## Otras sentencias

- 12 A vueltas con el concepto de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles: posibilidad de determinar con el TRLIS en vigor el concepto de actividad económica teniendo en cuenta a todas las entidades que forman parte del grupo mercantil**  
Victoria von Richetti y Víctor Tenorio
- 14 Calificación de ciertas partidas de gasto como gastos de ejercicio o como mayor valor de las existencias**  
Carolina Oliver y Raquel Cuesta
- 15 Requisitos de local y empleado en el arrendamiento de inmuebles**  
Victoria von Richetti y Víctor Tenorio

## Doctrina

- 16 No se realiza actividad económica de arrendamiento de inmuebles por la mera externalización de su gestión**  
Victoria von Richetti y Víctor Tenorio
- 17 En virtud de la garantía de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la previa declaración de fallido del obligado al pago**  
José Suárez e Inés Miranda de Sousa
- 18 Tributación en los excesos de adjudicación**  
Victoria von Richetti y Alejandra Flores
- 19 Las operaciones de intercambio de monedas virtuales diferentes originan obtención de renta a efectos del IRPF**  
Roger Morera y Arturo Parellada

## Otras noticias de interés

- 20 Intermediarios fiscales: Nuevas obligaciones de información**  
Victoria von Richetti Cirujeda
- 21 Cátedra Pérez-Llorca IE: El nuevo recurso de casación en materia tributaria**  
Diego Marín-Barnuevo
- 22 Admitidos a trámite por el Tribunal Supremo dos relevantes recursos de casación para la unificación de doctrina**  
Raquel Cuesta
- 23 Publicación en el Boletín Oficial del Estado de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para este año 2018**  
Raquel Cuesta

## LA PROBLEMÁTICA DE LAS OPERACIONES COMPLEJAS EN EL IVA: ¿INDEPENDIENTES O ACCESORIAS?

---

Ekaitz Cascante y Alejandra Flores • Abogados

En un mundo globalizado como el actual resulta cada vez más habitual la ejecución de operaciones en el tráfico mercantil cuya complejidad es tal que la calificación jurídica de las mismas resulta extremadamente complicada, en algunos casos por tratarse de operaciones que engloban una multiplicidad de servicios y, en otros casos, por algún componente novedoso de la propia transacción.

Uno de los ámbitos en los que se pone de manifiesto esta dificultad a la hora calificar las referidas operaciones es el de la fiscalidad indirecta y, en particular, el del Impuesto sobre el Valor Añadido (“**IVA**”), cuyo marco jurídico actual, en nuestra opinión, no proporciona a los contribuyentes herramientas suficientes para cumplir con sus obligaciones fiscales con un grado de seguridad suficiente en estos casos.

En concreto, la dificultad se deriva del hecho de que las numerosas y distintas prestaciones que componen una operación compleja en ocasiones tienen una naturaleza no equivalente a los efectos del IVA. Es decir, de prestarse individualmente, las mismas quedarían sujetas a diferentes tratamientos a efectos del IVA (operaciones exentas y no exentas) o a diferentes tipos de gravamen (4%-10%-21% en España). En tales supuestos, la cuestión nuclear a efectos tributarios es: ¿deben estas operaciones fraccionarse y tributar cada una de ellas de conformidad con su propio tratamiento individual a los efectos del IVA o, por el contrario, se deben tratar como una única operación global, de manera que todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias deben acompañar a la principal en cuanto a su imposición indirecta? A pesar de que su tratamiento ha sido analizado en multitud de pronunciamientos emitidos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“**TJUE**”), esta cuestión continúa suscitando actualmente una gran controversia y es susceptible de generar importantes impactos en las cuentas de resultados de las empresas.

Por ello, el presente artículo pretende abordar la situación actual de esta problemática, con especial atención a los supuestos en los que la prestación principal está sujeta y exenta del IVA y las prestaciones accesorias están sujetas y no exentas del impuesto, de manera que su consideración como accesorias de la principal implica una menor recaudación para Hacienda.

### Marco Normativo

En el ámbito europeo, la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA (la “**Directiva**”) no regula de manera específica el tratamiento de las prestaciones accesorias en el IVA, sin perjuicio de que existe un punto de partida que es claro: la tributación indirecta de las prestaciones de servicios y de las entregas de bienes debe analizarse de manera individual.

A nivel estatal, el artículo 78.Dos.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA (“**Ley del IVA**”) (así como los concordantes de las correspondientes normas forales) dispone que se incluirán en la base imponible del impuesto los gastos por comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor del empresario o profesional, tanto si corresponden a la prestación principal como si son contraprestaciones de prestaciones accesorias.

Nos encontramos, por tanto, ante un marco normativo sumamente parco que obliga a contribuyentes y asesores a analizar, caso por caso, la jurisprudencia que ha venido interpretando estas operaciones.

### Construcción jurisprudencial del TJUE

Existe abundante jurisprudencia del TJUE en esta materia que ha venido a determinar una serie de criterios interpretativos que proporcionan a los sujetos pasivos del IVA criterios orientadores para la calificación de sus operaciones complejas, en las que resulta dudoso si una prestación de servicios es accesoria o independiente de otra principal.

En concreto, una de las sentencias más relevantes a la hora de realizar este análisis de los caracteres que debe reunir una prestación de servicios para ser considerada como accesoria de la principal –y por ende tributar la primera de conformidad con el tratamiento aplicable a la segunda– es la sentencia emitida por el TJUE en el asunto CPP (C-349/96) –“**Sentencia CPP**”–, relativa a operaciones de seguros (operación principal sujeta y exenta del IVA) y el carácter accesorio del registro de tarjetas (operación sujeta y no exenta del IVA individualmente considerada). Tal es así que tanto ulteriores sentencias del TJUE como los abundantes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (“**DGT**”) sobre esta materia se refieren a la misma de manera recurrente. Así, y de acuerdo con la Sentencia CPP, la calificación de estas operaciones debe valorarse en función de las siguientes circunstancias:

- Se deben analizar los elementos característicos de la operación en cuestión, y ello debe hacerse desde la perspectiva de un consumidor medio de dicho servicio. En otras palabras, será determinante para conocer la tributación indirecta estudiar si el cliente la percibe como una única operación o como varias distintas e independientes entre sí.
- También se debe realizar un análisis de todas las circunstancias que rodean la transacción y su realidad económica. Es decir, cuando una de las operaciones esté tan estrechamente vinculada con la principal que indudablemente forman una única operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial o desnaturalizaría la operación (y alteraría la funcionalidad del sistema del IVA), podrá concluirse que se trata de una prestación accesoria (que tributará de conformidad con el régimen aplicable a la principal).

A modo de ejemplo, el TJUE consideró que en el supuesto de acceso a un parque acuático que ofrecía a los visitantes el uso de instalaciones que permitían la práctica no solamente de actividades deportivas (sujetas y exentas del IVA), sino también de otro tipo actividades de entretenimiento o recreación (sujetas y no exentas del IVA), estas últimas tenían la consideración de prestación de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte, y por tanto accesorias de la principal, de manera que la totalidad del servicio ofrecido al cliente debía quedar exento de tributación en el IVA (TJUE - asunto *Maestro Zamberk*).

- Otro de los elementos a tener en consideración es la realidad contractual acordada entre las partes, es decir, la redacción incluida en el contrato (si lo hubiera).

Así, por ejemplo, en una transmisión de paneles solares y fotovoltaicos (operación considerada como sujeta y exenta del IVA de acuerdo con la normativa nacional francesa), los servicios de reparación e instalación de los mismos también están exentos del impuesto por considerarse accesorios a la operación principal si estos se contratan conjuntamente con la transmisión de los paneles. Por el contrario, si una vez instalados los paneles se presta un servicio de reparación no incluido en el acuerdo inicial, este servicio no puede considerarse accesorio del principal sino independiente del mismo y, por ello, queda sujeto y no exento del IVA (TJUE - Asunto *Solar Electric Martinique SARL*<sup>1</sup>).

<sup>1</sup> En términos similares se pronuncia la consulta V3271-17 de la DGT.

- Igualmente, se debe atender al fin perseguido con la contratación de los servicios. En este sentido, las prestaciones accesorias se caracterizan porque no constituyen para la clientela un fin en sí mismo sino un medio para disfrutar de mejores condiciones en relación con el servicio principal.

De esta manera, la extracción y el envío de sangre del cordón umbilical de recién nacidos junto con el análisis y procesamiento de dicha sangre no se consideran actividades exentas del IVA en la medida en que solo tratan de garantizar la disponibilidad de un recurso a efectos de su tratamiento médico (y no para el diagnóstico, tratamiento o curación de enfermedades, únicos ámbitos en los que dichos servicios se encontrarían sujetos pero exentos del IVA). Sin embargo, si dicho análisis se realizara con objeto de elaborar un diagnóstico, sí sería una operación exenta del IVA por aplicación de la exención sobre servicios sanitarios (TJUE - Asunto *Future Health Technologies*).

- Por el contrario, resulta irrelevante a estos efectos el precio acordado para cada elemento de la contraprestación (en caso de que estos puedan desglosarse), dado que ello no es un obstáculo para que la operación pueda considerarse una prestación única (TJUE - Asunto *Stadion Amstermam CV*). Igualmente, resulta irrelevante como *ratio decidendi* que el precio de los servicios accesorios pueda ser muy relevante o incluso superior al de la prestación principal.
- Por último, el TJUE ha establecido una presunción *iuris tantum* referida a aquellas prácticas que no sean consideradas habituales en el sector en cuestión (por ejemplo, en el asunto *Madgett y Baldwin*, en el marco del régimen especial de las agencias de viaje, el TJUE analizó si ciertos servicios adicionales prestados por los propietarios de un hotel eran considerados como habituales o no en el sector –servicio de transporte hasta el hotel–). En aplicación de esta presunción, la prestación de servicios no habituales no podría ser considerada como una prestación de servicios accesorios respecto de otros principales. Por lo tanto, dichos servicios no habituales serían considerados servicios independientes (con su régimen de tributación en el IVA separado, y potencialmente diferente, del aplicable al servicio principal).

### Inseguridad Jurídica

Todos los parámetros anteriores permiten a los contribuyentes acceder a una suerte de “guía general” que debe inspirar el comportamiento tributario de los contribuyentes a la hora de determinar la procedencia o improcedencia de la repercusión del impuesto en estas operaciones complejas. No obstante, tal y como puede apreciarse, dichos caracteres son en todo caso un conjunto de conceptos jurídicos indeterminados tanto jurídica como económicamente (por ejemplo, análisis desde la posición del “consumidor medio”) que en ningún caso permiten delimitar un escenario con unas reglas de juego suficientemente definidas y objetivas.

De hecho, a pesar de la ingente cantidad de pronunciamientos mencionados, la casuística y los matices de las transacciones son tantos que impiden cualquier atisbo de seguridad jurídica para los contribuyentes, dado que en muchos casos la accesoriadad o no de una prestación respecto de otra depende, en exclusiva, de esos pequeños matices. Así, el propio TJUE ha considerado como sujeta pero exenta del IVA la toma de muestras sanitarias y su transmisión a un laboratorio especializado pero no así el transporte independiente de órganos a favor de diferentes hospitales y laboratorios.

A mayor abundamiento, ni siquiera la propia DGT establece en todos los casos unos criterios claros, concisos y estables. Por ejemplo, en materia de concesiones administrativas para la construcción y gestión de hospitales

ha modificado su criterio dos veces en un lapso temporal inferior a los diez años. Primero concluyó que se debía aplicar un tipo reducido del IVA a todos los servicios, tanto a los de alojamiento como a las obras; en 2010 estableció que únicamente los servicios de alojamiento de los pacientes debían tributar al tipo reducido del IVA, mientras que las obras debían quedar sujetas al tipo general; y, finalmente, en 2018<sup>2</sup> ha determinado que se trata de una operación única y compleja y que tanto los servicios de alojamiento como los de construcción deben tributar al tipo general del IVA.

Recordemos que esta ausencia de seguridad jurídica puede suponer, para los sujetos pasivos del impuesto –obligados a aplicar en régimen de autoliquidación un impuesto cuyas reglas no son claras en la materia que nos ocupa–, la práctica de regularizaciones por parte de Hacienda cuyo coste en muchos casos no puede ser trasladado a los clientes y, en ocasiones, la imposición de sanciones (que, en nuestra opinión, podrían ser sumamente cuestionables a la vista de las múltiples interpretaciones que tanto el TJUE como los tribunales y la administración española han realizado).

Podría plantearse como estrategia para evitar este riesgo de regularización (y potencial sanción) el tratamiento individualizado de cada una de las operaciones que integran estas operaciones complejas (de manera que una operación no exenta no “se beneficiara” en ningún caso de la exención por considerarse accesoria a la principal exenta). Sin embargo, no puede olvidarse que el TJUE también entiende que no deben desglosarse las operaciones de forma artificial. Esto sitúa al sujeto pasivo del IVA en un limbo jurídico a la hora de calificar las operaciones que lleva a cabo.

En aplicación de un criterio de prudencia razonable, podría pensarse que un contribuyente no debería considerar que una prestación de servicios que individualmente analizada quedaría sujeta y no exenta del IVA pueda ser accesoria a otra principal, que esté sujeta y exenta del impuesto, salvo que previamente haya obtenido una contestación a una consulta vinculante planteando a la DGT su supuesto concreto (o mediante cuestión prejudicial ante el TJUE, en su caso). Ahora bien, tal planteamiento por parte de los contribuyentes no resulta posible en muchas ocasiones, bien por un mero motivo temporal dado el plazo de contestación a estas consultas (seis meses, legalmente), bien por razones de mercado (la competencia lo hace así).

Por todo ello, en nuestra opinión, el legislador comunitario debería plantearse una modificación normativa que promueva un escenario claro y objetivo que permita a los contribuyentes incrementar su seguridad en relación con sus obligaciones fiscales referidas al IVA en estas operaciones complejas.

(Artículo publicado en *Fiscal & Laboral al Día* en abril de 2018)

(Artículo publicado en *Economist&Jurist* en julio de 2018)

<sup>2</sup> Consulta Vo221-18 de la DGT.



## EL TJUE APLICA UNA INTERPRETACIÓN NOVEDOSA A LOS AJUSTES POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA

---

Ignacio Pascual y Raquel Cuesta • Abogados

### Sentencia del TJUE de 31 de mayo de 2018 (asunto C-382/16; Hornbach-Baumarkt AG).<sup>13</sup>

En el caso enjuiciado por el TJUE se analiza desde la perspectiva de precios de transferencia un supuesto en el que una entidad matriz alemana emitió sendas cartas de garantía financiera a dos de sus filiales, residentes en Holanda y necesitadas de financiación bancaria, sin recibir por ello contraprestación alguna. Dichas cartas eran necesarias para garantizar la financiación de un tercero y la supervivencia de las filiales.

La Administración alemana regularizó el resultado de la entidad matriz al considerar que la mencionada ausencia de contraprestación no se correspondía con las condiciones que se hubieran pactado por un tercero independiente en condiciones de mercado. No obstante, La normativa alemana establece una diferencia de trato entre sociedades residentes y no residentes, concretada en que solo se exige que se ajusten a las condiciones de mercado aquellas transacciones operadas con entidades vinculadas no residentes en territorio alemán.

El TJUE analiza la normativa alemana y haciendo referencia a su sentencia de 21 de enero de 2010 en el caso SGI (asunto C-311/08) concluye que es compatible con la libertad de establecimiento un sistema de ajustes en operaciones vinculadas que sólo procede cuando la otra entidad es no residente y la ausencia de ajustes esté motivada en razones comerciales que justifican la celebración de la transacción en condiciones anómalas.

En efecto, el TJUE acoge los argumentos expuestos por la entidad alemana al reconocer que el propio interés económico y responsabilidad, como matriz, con respecto a la situación financiera y el éxito comercial de sus filiales extranjeras pueden ser motivos que justifiquen la conclusión de la operación controvertida en el litigio principal en condiciones que divergen de las condiciones usuales entre terceros independientes.

De esta sentencia resaltamos dos consecuencias:

1. El TJUE desliga el concepto de los precios de transferencia de las medidas anti-abuso y;
2. Paradójicamente, con respecto a la interpretación emitida hasta ahora, el TJUE admite la existencia de situaciones económicas o de negocio entre entidades vinculadas que justifican la no aplicación de los ajustes de precios de transferencia.

## EL FALLECIMIENTO DEL HEREDERO ANTES DE LA ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA NO ESTÁ GRAVADO POR EL ISD

---

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

### Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (rec. núm. 1358/2017) <sup>2</sup>

El ISD está muy condicionado por las disposiciones de Derecho Civil que regulan la herencia y las donaciones. Por ello, para la resolución del recurso de casación planteado se consideró esencial la STS de la Sala Primera (de lo Civil), de 11 de septiembre de 2013 (rec. núm. 397 / 2011), en la que analizaba el régimen jurídico del *ius delationis*.

Explicado de forma sucinta, el problema tributario planteado en este recurso consistía en determinar cuántas transmisiones se producen en caso del fallecimiento del heredero antes de la aceptación de la herencia. Cabría interpretar que los segundos herederos se subrogan en la posición del causante a los efectos de aceptar o rechazar la herencia pendiente de aceptación; o, alternativamente, cabría considerar que existió una primera transmisión a favor del primer heredero que, a su vez, realizó una segunda transmisión mortis causa a los segundos herederos.

La cuestión tiene especial relevancia jurídico-tributaria porque, como es evidente, de acuerdo con la primera interpretación habría que pagar el ISD por una única transmisión, mientras que de acuerdo con la segunda interpretación habría que pagar el ISD correspondiente a las dos transmisiones producidas.

Como anticipábamos, la solución de la Sala Tercera fue seguir la primera de las interpretaciones citadas y para ello se basó en el régimen civil de la transmisibilidad del *ius delationis*, tal y como aparecía reconocida en la STS de la Sala de lo Civil de 11 de septiembre de 2013. Por ello la sentencia comentada considera improcedente exigir una cuota del ISD por la primera transmisión, porque el primer heredero no llegó a aceptar la herencia y por tanto sólo transmitió ese derecho que tenía a aceptar o rechazar la primera herencia.

Además, como refuerzo de esa conclusión, añade la sentencia comentada que “*una interpretación propiamente tributaria, esto es, sin condicionantes conceptuales importados del derecho privado, de los preceptos aplicables al caso de la LISD, basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis ampliamente expuesta, pues a la imposibilidad ontológica de establecer la ficción de que ha habido dos transmisiones -una de ellas a cargo de quien ha fallecido y, además, no ha aceptado ni repudiado la herencia de que se trata- se debe unir la evidencia de que sólo ha habido una transmisión en sentido rigurosamente tributario, manifestada por la aceptación (art. 3.1.a) de la LISD) y a cargo del causahabiente*”.

## NO SE PUEDE DETERMINAR EL VALOR REAL DE LOS BIENES MEDIANTE LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES MULTIPLICADORES A LOS VALORES CATASTRALES

---

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

### Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (rec. núm. 2867/2017<sup>[2]</sup> y 1881/2017<sup>[3]</sup>)

La determinación del valor real de los bienes gravados por el ITP-AJD en la modalidad de TPO o ISD es uno de los problemas más difíciles de resolver de nuestro sistema tributario, lo que motiva multitud de recursos en los que los contribuyentes rechazan la valoración dada por la Administración a los bienes transmitidos.

Entre los métodos legalmente admitidos para realizar la comprobación de valores se incluyó en el artículo 57 LGT, la posibilidad de aplicar coeficientes multiplicadores “*que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente*”, a los valores catastrales de los inmuebles.

El método, tal y como fue inicialmente concebido en el año 2006, podría haber funcionado bien, pero lo cierto es que algunas Comunidades Autónomas establecieron esos coeficientes multiplicadores sin motivar convenientemente los criterios seguidos para su determinación y, de ese modo, impidieron el control judicial sobre la legalidad de su actuación y sobre el cumplimiento del principio de capacidad económica.

Así sucedió en el caso enjuiciado, en el que la Administración realizó la comprobación de valores de una vivienda vendida por una entidad financiera en una conocida urbanización de Seseña. Pese a que la venta tenía un precio tasado y publicitado por parte de la entidad financiera, la Administración rechazó dicha valoración y aplicó los coeficientes multiplicadores para corregir la base imponible, lo que motivó el recurso del contribuyente, exigiéndole la cuota correspondiente por la diferencia entre el valor declarado y el valor comprobado.

El TSJ dio la razón al contribuyente, porque consideró que la valoración realizada por la Administración no se había desarrollado de modo que sirviera para conocer el valor real de los inmuebles transmitidos. Dicha sentencia fue recurrida por la Administración autonómica y finalmente el TS confirmó ese mismo fallo, dando la razón al contribuyente y declarando, con efecto *erga omnes*, la falta de idoneidad del método descrito para llevar a cabo la comprobación de valores.

La sentencia es especialmente relevante porque se aparta del criterio anterior mantenido por el mismo Tribunal. A tal efecto, considera que este método de comprobación no es idóneo para la comprobación de valores porque está basado en la utilización de datos o magnitudes genéricas y meramente hipotéticas, que no tienen en consideración la situación particular de los inmuebles transmitidos. Por ello afirma que los valores resultantes de la aplicación de los coeficientes multiplicadores únicamente pueden constituir un valor estimativo o de referencia que no puede convertirse en una presunción *iuris et iure* sobre el valor de los inmuebles. De hacerlo así, se estaría alterando el concepto de base imponible fijado por el legislador.

Por tanto, exige la sentencia comentada que el procedimiento de comprobación sea específico del bien considerado, lo que exige un examen directo del bien por parte del perito encargado de la valoración.

La sentencia establece también que el contribuyente puede valerse de cualquier medio de prueba admitido en Derecho para rebatir la valoración realizada por la Administración, sin que esté obligado a promover la tasación pericial contradictoria.

La sentencia impide que en el futuro la Administración pueda utilizar este método de comprobación de valores y, además, tendrá un efecto directo sobre los actos de valoración que no hayan adquirido firmeza, que podrán ser anulados en virtud de lo dispuesto en esta sentencia.

## A VUELTAS CON EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES: POSIBILIDAD DE DETERMINAR CON EL TRLIS EN VIGOR EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA TENIENDO EN CUENTA A TODAS LAS ENTIDADES QUE FORMAN PARTE DEL GRUPO MERCANTIL

Victoria von Richetti y Víctor Tenorio • Abogados

### Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2018 (rec. núm. 347/2015) <sup>2</sup>

La sentencia de referencia se ciñe a determinar si determinados activos inmobiliarios están afectos a una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, en el caso particular de que los medios materiales y humanos necesarios para calificar la actividad de arrendamiento como empresarial, no se encuentren en la entidad en cuestión sino en otra entidad del mismo grupo mercantil.

En el supuesto planteado, un grupo de entidades realizan determinadas operaciones de reestructuración a través de las cuales se obtienen rentas positivas que fueron objeto de reinversión en activos inmobiliarios, los cuales fueron, a su vez, destinados al arrendamiento. La entidad recurrente aplicó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS.

Como es sabido, para la aplicación de la deducción por reinversión que preveía el TRLIS, con ciertas especialidades y entre otros requisitos, era necesario que el importe de la transmisión cuya tributación se acogía al régimen de deducción se materializara en otro elemento del inmovilizado que estuviera afecto a las actividades económicas desarrolladas por la sociedad.

Con el TRLIS en vigor, para determinar si un elemento se encontraba afecto a actividades económicas y, la propia existencia de dicha actividad, se había de acudir a la definición dada en la normativa del IRPF (ante la ausencia de una definición propia en el régimen del IS) que establecía que existe actividad económica en el arrendamiento de inmuebles únicamente cuando en el desarrollo de la actividad se cuente al menos con un local y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Conviene recordar que la normativa del IRPF no regula la posibilidad de cumplir con dicho requisito cuando se cede la gestión de tal actividad a otra entidad del grupo que dispone de tales medios.

No obstante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2015, la Ley del IS incorpora en su artículo 5 un concepto propio de actividad económica (autónomo de la definición dada en la normativa del IRPF), estableciendo que, en el caso específico de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica cuando se utilicen unos medios materiales y humanos suficientes para la realización de tal actividad (al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa), aunque estos se encuentren en sede de otra entidad del mismo grupo mercantil<sup>3</sup>.

La recurrente alegó, entre otros, los siguientes argumentos:

- (i) Se acreditó la existencia de los requisitos del local y empleado exigidos en la normativa del IRPF, si bien en sede de la sociedad matriz de la recurrente.
- (ii) La DGT, en dos contestaciones a consultas vinculantes (V0626-10 y V0507-10), permite, a los efectos de la aplicación de la deducción por reinversión y para la consideración de si los inmuebles se encuentran afectos a actividades económicas, que la gestión de la actividad de arrendamiento se concentre en otra entidad que pertenezca al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 16 del TRLIS (entidades vinculadas).
- (iii) Si bien el artículo 5 de la nueva Ley del IS entró en vigor a partir del 1 de enero de 2015, ante el silencio del legislador en periodos anteriores, nos encontramos ante un supuesto de interpretación auténtica de la norma y, por tanto, aplicable a ejercicios anteriores a su entrada en vigor.

<sup>3</sup> Asimismo, este precepto incluye un nuevo concepto de entidad patrimonial (y que por tanto no realiza actividad económica), definiéndolas como aquellas entidades en la que más de su activo está constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, con determinadas especialidades en cuanto al cómputo del activo.

- (iv) Las normas se interpretan conforme a lo establecido en el artículo 3 del Código Civil, que establece que éstas se interpretarán en relación con la realidad social del tiempo, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, por lo que la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos que constituyen la actividad económica deben imputarse al grupo de sociedades y no a una sociedad considerada aisladamente, máxime teniendo en cuenta que la realidad social y económica demuestra que el cumplimiento de la norma fiscal no puede derivar en una situación de ineficiencia empresarial.

La Audiencia Nacional, tras analizar la normativa de aplicación en el caso concreto, entiende que no serían de aplicación a este supuesto concreto las contestaciones a consultas vinculantes de la DGT en la medida en que en esas consultas versan sobre el régimen de consolidación fiscal, que contiene una regulación específica para la aplicación de esta deducción.

Asimismo, en lo referente a la posibilidad de aplicar con carácter retroactivo la regulación del nuevo artículo 5 de la Ley del IS (que menciona expresamente la posibilidad de cumplir con el concepto de actividad económica a nivel del grupo mercantil), la AN parece admitir la posibilidad de aplicar una interpretación auténtica de la norma con ocasión de la incorporación del concepto de actividad económica en la Ley del IS, al mencionar que *“la norma (artículo 5 de la Ley del IS) no difiere sustancialmente de la legislación anterior”* y que ésta *“en realidad viene a recoger un criterio jurisprudencial que venía estableciendo que las operaciones económicas debían analizarse teniendo en cuenta no una operación aislada sino la actividad conjunta de todas las entidades del mismo grupo”*.

No obstante, la Audiencia Nacional acaba desestimando las pretensiones de la entidad recurrente en la medida en que no se ha acreditado el cumplimiento de la totalidad de los requisitos que establece el artículo 5 de la Ley del IS para determinar si una entidad realiza actividades económicas, entre los que se encuentra la valoración de si más de la mitad del activo empresarial está constituido por valores o no afectos a una actividad económica.

Es importante recordar que las precitadas contestaciones a consulta de la DGT fueron desautorizadas por el TEAC (entre otras, en su Resolución de 2 febrero 2012), por lo que hubiera sido interesante conocer la posición de la AN respecto al valor prevalente (o no) de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT.

Respecto al fondo del asunto aquí discutido, conviene recordar que el artículo 5 de la Ley del IS parece inspirarse en la regulación del régimen fiscal de las SOCIMI (artículos 3.1 y 3.2 de la Ley de SOCIMI relativos al cómputo de rentas cualificadas), en virtud de la cual la DGT también entendía que la actividad de arrendamiento debe observarse a nivel del grupo consolidado *“atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, cabe considerar que el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF, a efectos de determinar si la actividad de arrendamiento desarrollada por las sociedades L y G tiene la consideración de actividad económica, debe observarse a nivel del grupo consolidado, estando dicho grupo formado exclusivamente por la SOCIMI y el resto de entidades a que se refiere el artículo 2.1 de la LSOCIMI.”*

## CALIFICACIÓN DE CIERTAS PARTIDAS DE GASTO COMO GASTOS DE EJERCICIO O COMO MAYOR VALOR DE LAS EXISTENCIAS

---

Carolina Oliver y Raquel Cuesta • Abogadas

### Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2018 (rec. núm. 54/2016) <sup>2</sup>

En esta sentencia, la Audiencia Nacional analiza si varias partidas de gasto como las comisiones de intermediación en la compraventa de un inmueble, el ITP-AJD devengado o las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios, deben ser consideradas como gastos del ejercicio corriente o como mayor valor de adquisición de las existencias, en relación a la determinación de la base imponible del IS de una entidad española.

A este respecto, mientras que la inspección y el TEAC consideran que estos gastos constituyen parte del precio de adquisición en virtud de la Norma de Valoración 13 de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad (la “**Orden**”), la AN hace una distinción entre los distintos tipos de gastos.

Así, la AN, con base en la Norma de Valoración Segunda de la Orden, considera que los gastos por comisiones de intermediación en la compraventa de un inmueble no son gastos necesarios para que el mismo se incorpore al proceso productivo de la empresa, sino que tienen un carácter ocasional y voluntario, de manera que no deben aumentar el valor de adquisición del inmueble.

En cuanto a los gastos por ITP-AJD, la AN recuerda que la propia Norma de Valoración contempla expresamente la inclusión en el precio de adquisición de las existencias el importe de los impuestos indirectos que graven la adquisición si no son directamente recuperables de la Hacienda Pública, por lo que los mismos deben aumentar el precio de adquisición de las existencias.

Finalmente, en cuanto a las indemnizaciones satisfechas a los arrendatarios del inmueble, la AN acoge las conclusiones del TEAC al entender que la extinción de los arrendamientos sobre el inmueble supone un incremento de las posibilidades del de uso del bien por su propietario, así como un aumento de su potencial rentabilidad financiera, criterio que según el BOICAC Número 42 (ICAC 06-2000) conlleva que la indemnización se incorpore al valor del activo.

## REQUISITOS DE LOCAL Y EMPLEADO EN EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

---

Victoria von Richetti y Víctor Tenorio • Abogados

### Sentencia del TSJ de Castilla y León de 9 de marzo de 2018 (rec. núm. 72/2017) <sup>2</sup>

En el supuesto de fondo de esta sentencia, el órgano de inspección negó la procedencia de la aplicación del tipo reducido del IS por mantenimiento o creación de empleo que se regulaba en la Disposición adicional duodécima del TRLIS, por no cumplir con el requisito de realización de actividad económica (en el caso concreto, de arrendamiento de inmuebles, para lo que es necesario tener un local y una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa) necesario para aplicar este tipo reducido.

La Administración tributaria discute la concurrencia de los dos requisitos para determinar que existe actividad económica de arrendamiento, entre otros motivos argumentando que: (i) el local empleado no estaba situado geográficamente en la misma provincia que los inmuebles arrendados; (ii) el domicilio fiscal del local es también el de una entidad vinculada que se dedicaba a la asesoría en Madrid; (iii) no se especificaban las tareas concretas realizadas por la empleada a jornada completa; y (iv) la documentación aportada es insuficiente a los efectos de considerar la misma adecuada a los fines pretendidos.

Además, el órgano de inspección entendió que, a pesar de que formalmente podría existir un local y una persona contratada a jornada completa, no existía una justificación de índole económico/empresarial/organizativo que soportara su necesidad más allá de la aplicación del incentivo previsto en la normativa tributaria.

En la tramitación del procedimiento tributario, la entidad recurrente aportó entre otra documentación un contrato de alquiler del local y una manifestación a la empleada que especificaba sus funciones, poniendo de manifiesto que no se le requirió de documentación adicional a la requerida. Asimismo, alega que la Administración pudo y debió exigir la aportación de documentación complementaria que con posterioridad considera como insuficiente, sin que pueda reprochar posteriormente su insuficiencia.

A la vista de la documentación aportada, el tribunal entiende que se ha probado la existencia de los dos requisitos mínimos exigidos por la normativa fiscal, afirmando que *“puede que la contratación del empleado y el arrendamiento del local se efectuasen únicamente para pagar menos impuestos, pero ello no implica que sea fraudulento”*. En definitiva, de acuerdo con el criterio del TSJ de Castilla y León, debe admitirse la actuación empresarial llevada a cabo cuando se adopta dentro de los límites y requisitos establecidos legalmente, sin perjuicio de que el único beneficio perseguido pueda ser el exclusivamente tributario.

## NO SE REALIZA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES POR LA MERA EXTERNALIZACIÓN DE SU GESTIÓN

---

Victoria von Richetti y Víctor Tenorio • Abogados

### Consulta de la DGT V1491-18, de 31 de mayo de 2018 <sup>2</sup>

En esta contestación a consulta vinculante el contribuyente pregunta si la actividad de arrendamiento de inmuebles externalizada con un tercero puede calificarse como actividad económica a efectos del IS.

La sociedad consultante pone de manifiesto que se dedica a la explotación en régimen de arrendamiento de un gran número de inmuebles (nueve pisos, nueve trasteros y trece garajes) para cuya gestión ha externalizado mediante un contrato con una sociedad especializada en la materia, y un contrato de asesoría y gestión con otra sociedad, entre cuyas funciones se encontrarían elaborar la documentación contable contactar con otros profesionales (por ejemplo, abogados, auditores, personal de mantenimiento o reparación de los inmuebles, etc.), garantizar el buen funcionamiento de los inmuebles a través de la gestión de la obtención de rentas, el control de los gastos operativos y la preparación de presupuestos generales y la comunicación con los arrendatarios o terceros.

Pues bien, la DGT considera en este caso concreto que de los datos aportados en la consulta planteada no se pueden entender cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la Ley del IS a los efectos de determinar que la entidad desarrolle una actividad económica.

Como es sabido, la DGT ha admitido en previas ocasiones la posibilidad de externalizar la gestión de la actividad de arrendamiento sin necesidad de tener empleada a una persona a tiempo completo, pero no en todo caso, sino únicamente en la medida en que se den ciertas condiciones que “justifiquen” económicamente dicha externalización; en aquellos casos en los que el patrimonio inmobiliario es “relevante” o “de cierta importancia”, cuando la gestión se externalice con sociedades especializadas dedicadas profesionalmente a la gestión de los activos teniendo en cuenta “la dimensión de la actividad a desarrollar”, “el volumen e importancia de sus ingresos”, así como por ejemplo el “elevado número de arrendatarios”.

Esta nueva contestación a consulta evidencia el componente subjetivo que existe para determinar la posibilidad de externalizar la gestión de arrendamiento así como la necesidad de un análisis individualizado que justifique la mayor eficiencia en la subcontratación de la gestión de arrendamiento.

Entre las principales consecuencias fiscales derivadas de que se considere que la mera externalización no es suficiente para el cumplimiento del requisito de tener una persona empleada, estaría la imposibilidad de aplicar la exención a las plusvalías tácitas derivadas de la transmisión de participaciones de la entidad, en los términos establecidos en el artículo 21 de la Ley del IS.

Por último, conviene recordar que la DGT ha vetado la posibilidad de externalizar la gestión para la aplicación de los beneficios fiscales del IP y del ISD.



## EN VIRTUD DE LA GARANTÍA DE LA HIPOTECA LEGAL TÁCITA, NO ES NECESARIA LA PREVIA DECLARACIÓN DE FALLIDO DEL OBLIGADO AL PAGO

---

José Suárez e Inés Miranda de Sousa • Socio, Abogada

### Consulta de la DGT 0019/18, de 16 de abril de 2018 [↗](#)

El adquirente de una vivienda al que se le notifica requerimiento de pago de deuda del IBI por hipoteca legal tácita, cuestiona ante la DGT si no es necesaria la previa declaración de fallido del sujeto pasivo para poder requerirle dicho pago.

Ante dicha cuestión, la DGT analiza los artículos aplicables del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, del Reglamento General de Recaudación y de la LGT.

Concluye que, en virtud de la normativa anterior y, en este caso concreto, resultan de aplicación dos garantías diferentes pero compatibles entre sí: el derecho de afección y la hipoteca legal tácita.

En primer lugar, en virtud del derecho de afección, ante una compraventa de un inmueble, en el caso de que existan deudas del IBI pendientes y no prescritas en el momento de la transmisión, estas podrán exigirse al adquirente del bien inmueble, en régimen de responsabilidad tributaria, una vez finalizado el procedimiento de apremio contra el deudor principal (el transmitente) y declarado fallido el mismo. En este caso, se excluirán los intereses de demora y el recargo de apremio.

En segundo lugar, en el caso de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la declaración de fallido del deudor principal ni la declaración de responsabilidad, ya que no se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria, sino una garantía real del crédito tributario. Para proceder a su ejecución basta que el obligado al pago no haya satisfecho la deuda ni en el período voluntario ni una vez concluido el procedimiento de apremio. En dicho caso, requiere a la persona titular del bien (aunque sea distinta al obligado al pago), para que pague la deuda (correspondiente al año actual y al inmediato anterior) o ponga el bien a disposición del órgano de recaudación.

En conclusión, si bien en virtud del derecho de afección sí que es necesaria la declaración de fallido del deudor principal, en virtud de la garantía de la hipoteca legal tácita no es necesaria la previa declaración de fallido del obligado al pago, ni la declaración de responsabilidad de aquél.

Por último, hacer mención al hecho de que aparentemente la DGT ha cometido una errata al disponer que la afección versa sobre la “deuda” en lugar de sobre la “cuota”, que entendemos sería lo correcto.

## TRIBUTACIÓN EN LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

---

Victoria von Richetti y Alejandra Flores • Abogadas

### Consulta de la DGT V0952-18, de 11 de abril de 2018 <sup>2</sup>

La DGT analiza la tributación por ITP-AJD e IRPF en un proceso de divorcio en el que el consultante está casado en régimen de separación de bienes y es propietario al 50% junto con su esposa de dos viviendas, cada una de ellas con diferentes valores. A uno de ellos se le adjudicará la vivienda de menor valor y, a otro, la vivienda de mayor valor, por lo que el consultante compensará a su cónyuge por la diferencia de valor en metálico.

La DGT concluye que conforme al artículo 4 la Ley del ITP-AJD, en la operación descrita concurren dos convenciones diferentes: (i) la disolución del condominio y (ii) la producción de un exceso de adjudicación.

La disolución del condominio no supone transmisión patrimonial alguna por lo que no tributará por TPO, pero sí por la cuota gradual de AJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 la Ley del ITP-AJD cuya base imponible será el valor declarado de los bienes.

No obstante, en la disolución del condominio se produce un exceso de adjudicación que, sin embargo, no origina tributación por la modalidad de TPO pues la causa del mismo es una de los supuestos exceptuados en el artículo 7.2.b) la Ley del ITP-AJD por tratarse de un bien indivisible en el sentido del artículo 1.062 del Código Civil. En cuanto al criterio de la indivisibilidad, tanto el TEAC como el TS también lo han interpretado de esta manera, al entender que un bien inmueble no es esencialmente indivisible, ya que se desmerecería mucho con su división. Por tanto, la única forma de división es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros abonando al otro el exceso en dinero.

De acuerdo con lo anterior, según la DGT procede la liquidación del referido exceso por la cuota gradual de AJD en aplicación del artículo 31.2 cuya base imponible será el valor del exceso y será sujeto pasivo el comunero al que se le haya adjudicado.

En lo que al IRPF respecta, entiende la DGT que no existe una alteración patrimonial con motivo de la operación siempre que el valor de adjudicación de los inmuebles se corresponda con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad. Es decir, para que no exista ganancia patrimonial susceptible de tributar como renta en el IRPF, es preciso que no exista una alteración del patrimonio y no resulte un exceso de adjudicación. En este mismo sentido se ha pronunciado recientemente el TEAC en la resolución del 7 de junio de 2018 en unificación de criterio.

## LAS OPERACIONES DE INTERCAMBIO DE MONEDAS VIRTUALES DIFERENTES ORIGINAN OBTENCIÓN DE RENTA A EFECTOS DEL IRPF

---

Roger Morera y Arturo Parellada • Abogados

### Consulta de la DGT V0999-18, de 18 de abril de 2018 [🔗](#)

La DGT resuelve una consulta sobre los efectos que tiene sobre el IRPF la actividad del consultante consistente en el intercambio de monedas virtuales diferentes.

La DGT acepta la definición de criptomoneda que propone el Parlamento Europeo y el Consejo en la Propuesta para modificar la Directiva (UE) 2015/849, como aquella *“representación digital de valor que no es emitida o garantizada por un banco central o una autoridad pública, no está necesariamente vinculada a una moneda legalmente establecida, y no posee la consideración de moneda o dinero de curso legal, pero se acepta por personas o entidades, como medio de intercambio, y que puede ser transferida, almacenada y negociada electrónicamente”*.

La DGT recuerda que, de conformidad con el artículo 1.538 del Código Civil, el intercambio de una moneda virtual por otra moneda virtual constituye una permuta. En consecuencia, en caso de que se genere una alteración/variación en la composición del patrimonio, al sustituir una cantidad de una moneda virtual por una cantidad de otra moneda virtual distinta, puede dar lugar a la obtención de una renta que calificaría como ganancia o pérdida patrimonial.

En relación con la cuantificación de las rentas, de conformidad con el artículo 34.1.a) de la Ley del IRPF, el importe de las ganancias será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. El valor de adquisición estará constituido por la suma entre importe real de la adquisición y el coste de las inversiones y mejoras efectuadas.

La DGT señala que el contribuyente tiene la obligación formal de comunicar a la Administración tributaria operaciones de intercambio entre moneda virtuales y de venta de las mismas a cambio de euros. Así, al originar dichas operaciones ganancias o pérdidas patrimoniales se deberán incluir en la declaración del IRPF.

## INTERMEDIARIOS FISCALES: NUEVAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

---

Victoria von Richetti Cirujeda • Abogada

El pasado 25 de junio de 2018 entró en vigor la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo (la “**DAC6**”), que modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la obligatoriedad del intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad, como consecuencia de la recomendación efectuada por la OCDE en la acción 12 del famoso proyecto BEPS.

La finalidad de la DAC6 es el refuerzo de la transparencia y la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, mediante la imposición a los intermediarios fiscales de una obligación de comunicar aquellos mecanismos fiscales potencialmente agresivos que diseñen, comercialicen o pongan a disposición para su ejecución.

Es importante destacar que esta obligación no recae únicamente sobre los asesores fiscales que lleven a cabo estas acciones, sino que afecta a todas aquellas personas físicas o jurídicas (abogados, economistas, bancos, entidades de inversión) que lleven a cabo dichas acciones o colaboren en su ejecución, así como a los contribuyentes para los que se desarrolla el esquema o que usen estos mecanismos cuando no exista intermediario, este se encuentre fuera de la UE o esté amparado por el secreto profesional.

Los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación se delimitan a través de la enumeración de una serie de señas distintivas o *hallmarks*, las cuales constituyen aquellas características o particularidades de los mecanismos transfronterizos que puedan suponer un riesgo potencial de elusión fiscal. El plazo que tendrán los intermediarios (o el contribuyente) para comunicar estos mecanismos será de 30 días desde el día siguiente en que: (i) se ponga a disposición para su ejecución; (ii) sea ejecutable; o (iii) se haya realizado la primera fase de su ejecución.

Si bien la DAC6 establece que el plazo para su trasposición será hasta el 31 de diciembre de 2019, contiene asimismo una norma transitoria con la obligación de comunicar los mecanismos ejecutados entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación (25 de junio de 2018 y 1 de julio de 2020, respectivamente). Este régimen transitorio genera gran inseguridad jurídica puesto que deben identificarse desde ya las operaciones que puedan ser consideradas potencialmente como fiscalmente agresivas, sin que todavía se haya transpuesto la Directiva.

Además, a la vista de los vacíos y generalidades que ofrece la DAC6, tanto en relación con los conceptos esenciales de señas distintivas e intermediarios, como en relación con la discrecionalidad que deja a los Estados Miembros en la determinación de las sanciones, será necesario esperar a la trasposición de la misma para conocer con exactitud su ámbito y alcance.

Hemos tenido la oportunidad de exponer esta cuestión en el Encuentro sobre Fiscalidad Internacional y de la Unión Europea organizado por la AEDAF el pasado 18 de junio de 2018.

## CÁTEDRA PÉREZ-LLORCA IE: EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

---

Diego Marín-Barnuevo • Of Counsel

El pasado 21 de junio de 2018 celebramos una nueva sesión de la Cátedra Pérez-Llorca/IE dedicada a evaluar la configuración del nuevo recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa, con especial incidencia en sus implicaciones en materia tributaria.

La jornada fue inaugurada por Javier de Cendra, Decano de IE Law School, y por Diego Marín-Barnuevo, Of Counsel de Pérez-Llorca y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UAM, quienes ejercieron, además, de moderadores de la sesión.

Actuaron como ponentes Manuel Vicente Garzón Herrero (exmagistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo), Fernando Bonastre Capell (Director de Asuntos Fiscales Downstream y España en Repsol) y Violeta Ruíz Almendral (Letrada del Tribunal Constitucional y Profesora de IE Law School).

Primeramente Manuel Vicente Garzón expuso los principales cambios procesales derivados de la reforma y detalló las principales cuestiones a valorar para apreciar la concurrencia de “interés casacional objetivo”. También analizó las principales sentencias dictadas en materia tributaria y terminó su exposición destacando las principales ventajas del nuevo modelo de recurso de casación, llegando a afirmar que en un plazo de cinco años pueden haber sido resueltas las principales controversias suscitadas hasta al momento en materia tributaria

A continuación, Fernando Bonastre dedicó la mayor parte de su intervención a explicar la posición del contribuyente a la hora de interponer el nuevo recurso, destacando las consecuencias de la limitación de espacio en la presentación de escritos y señalando algunos problemas obvios en la configuración del sistema (como la reiteración de asuntos que no son objeto de acumulación o la dificultad para suspender los procesos en trámite que pueden verse afectados por un recurso de esta naturaleza).

Por último, Violeta Ruíz trató las barreras que se han superado con el nuevo recurso de casación al permitir el acceso a ciertas materias tributarias que tradicionalmente quedaban excluidas, así como la relación que existirá entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional a raíz del nuevo recurso de casación.

Tras las intervenciones de los ponentes tuvo lugar un interesante coloquio en el que se plantearon cuestiones tan relevantes como la conveniencia de solicitar vista o la posibilidad de desarrollar en el escrito de interposición todos los motivos que sustentan la pretensión del recurrente aunque no todos ellos tengan interés casacional.

## ADMITIDOS A TRÁMITE POR EL TRIBUNAL SUPREMO DOS RELEVANTES RECURSOS DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

---

Raquel Cuesta • Abogada

El TS ha admitido recientemente dos relevantes recursos de casación para la unificación de doctrina.

En el primero de ellos, en materia de sociedades profesionales, en el que la sentencia de instancia aprecia un supuesto de simulación en relación con la utilización de sociedades por parte de los socios de un despacho de abogados para facturar los servicios profesionales que prestan. El TS deberá resolver sobre si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados, y, en su caso, qué calificación recibe el ejercicio de dicha actividad.

El segundo de ellos, en materia de operaciones vinculadas, en el que la sentencia de instancia corrobora la liquidación practicada por la Administración, en la que se niega la realidad de unos servicios prestados entre entidades vinculadas, regularizando únicamente a la sociedad que dedujo el gasto correspondiente. El TS deberá resolver sobre si en el marco de la regularización de una operación vinculada, la Administración debe efectuar una regularización completa (y, por tanto, bilateral) o no, de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

## **PUBLICACIÓN EN EL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO DE LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA ESTE AÑO 2018**

---

Raquel Cuesta • Abogada

El pasado día 4 de julio de 2018 se publicó en el BOE la esperada Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (Ley 6/2018, de 3 de julio).

Dado que son varias las novedades introducidas por esta Ley en el panorama normativo español, en el Departamento de Fiscal de Pérez-Llorca ha preparado una Nota Informativa sobre las novedades más destacadas en cada uno de los tributos afectados.

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<sup>ª</sup>A  
08017 · Barcelona

—  
24 Monument Street, 8<sup>th</sup> floor  
EC3R 8AJ · London

—  
375 Park Avenue, 38th floor  
10152 · New York

[www.perezllorca.com](http://www.perezllorca.com)

