

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



03 / 2019

Índice

Artículos Doctrinales

- 4 **La norma UNE 19602, un nuevo impulso para el *tax compliance***
Javier Tello, Victoria von Richetti y Ekaitz Cascante

Jurisprudencia del TS

- 5 **La base imponible del TPO en las daciones en pago es el importe de la deuda extinguida si este importe es superior al valor real del bien transmitido**
Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo
- 6 **Si concurren circunstancias excepcionales sí es posible impugnar el valor catastral en el momento de impugnar la liquidación del IBI**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo
- 7 **Las tarifas del canon de la ley de aguas deben estar aprobadas antes del inicio del período impositivo**
José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

- 8 **Las notificaciones de Hacienda que no se realicen por email pueden quedar sin efecto si se vulnera el principio de confianza legítima**
Daniel Olábarri y Alejandra Flores

Doctrina administrativa

- 9 **La base imponible del AJD en los supuestos de ejercicio anticipado de la opción de compra en contratos de arrendamiento financiero es el valor documentado en la escritura de compraventa**
Victoria von Richetti y Víctor Tenorio
- 10 **Aplicación del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores en la transmisión de REOCOs**
Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova
- 11 **La aplicación práctica del tipo súper-reducido del 4% en el IVA: la modificación del régimen fiscal de la entidad adquirente**
Yi Zhou y Carolina Oliver
- 12 **Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas en el desarrollo de una actividad profesional**
Ekaitz Cascante y Arturo Parellada

LA NORMA UNE 19602, UN NUEVO IMPULSO PARA EL *TAX COMPLIANCE*

Javier Tello, Victoria von Richetti, Ekaitz Cascante • *Counsel*, abogados

Desde el pasado 28 de febrero está disponible en la Asociación Española de Normalización el texto definitivo de la norma UNE 19602 sobre *Sistemas de gestión de compliance tributario* – Requisitos con orientación para su uso. Y durante este mes de marzo ya se han organizado, al menos, un par de jornadas sobre la misma que han despertado un gran interés.

Esta norma establece por primera vez unos estándares mínimos que permiten a las entidades implementar y mejorar continuamente sus políticas de gestión y control de los riesgos tributarios, en línea con lo establecido en las Recomendaciones del Código de buen gobierno de sociedades cotizadas de la CNMV y las Recomendaciones del Código de buenas prácticas tributarias del Foro de Grandes Empresas de la AEAT,

La norma está configurada para que pueda ser aplicada por cualquier organización, con independencia de su forma jurídica, tamaño o sector en el que opere.

Lógicamente, al tratarse de una norma privada que no ha seguido ninguno de los cauces públicos para su aprobación, esta UNE se configura como una norma de cumplimiento voluntario.

De este modo, aquellos contribuyentes que decidan adoptar el contenido de la UNE 19602 podrán obtener la certificación de su sistema de *compliance* por parte de una entidad oficialmente autorizada, siempre y cuando cumplan con la totalidad del contenido de la norma (no se admiten adhesiones parciales). Este certificado va a cobrar una relevancia especial para los grupos multinacionales españoles ya que es la matriz la que, efectiva y finalmente, asume la responsabilidad de las políticas tributarias adoptadas por sus filiales en las jurisdicciones donde operan.

Cabe recordar que esta certificación también podría formar parte del Informe no Financiero de las entidades que estén obligadas a su elaboración.

Todo lo anterior debe contextualizarse, como no puede ser de otra manera, en el marco de las potestades que el legislador ha otorgado a la Administración tributaria, cuyas competencias no se ven limitadas por el hecho de actuar sobre contribuyentes con un mejor control del riesgo fiscal y un alto nivel de transparencia. En esta línea se han manifestado recientemente diferentes miembros de la AEAT en foros públicos sobre *compliance* tributario en los que han participado.

En todo caso, todo apunta a un cambio de paradigma, como sucedió en el ámbito penal tras la aprobación de la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado. De hecho, parece que la Administración tributaria empieza a manejar conceptos como el del contribuyente “*certificado*” o el contribuyente “*de bajo riesgo fiscal*”.

Es cierto que el alcance que se vaya a otorgar a este sistema está aún por determinar, pero parece claro que se abre una posibilidad interesante en el marco de la relación cooperativa entre las empresas y la Administración tributaria de poder avanzar en una cuestión tan relevante como es la de la prueba de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las entidades y de sus órganos de gobierno.

LA BASE IMPONIBLE DEL TPO EN LAS DACIONES EN PAGO ES EL IMPORTE DE LA DEUDA EXTINGUIDA SI ESTE IMPORTE ES SUPERIOR AL VALOR REAL DEL BIEN TRANSMITIDO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:484), Pon. Sr. Berberoff [□]

La determinación de la base imponible del TPO, referida con carácter general al “*valor real del bien transmitido*”, es una de las cuestiones más controvertidas de nuestro sistema tributario.

En particular, uno de los supuestos controvertidos es la determinación de la base imponible en los casos en los que se produce la dación en pago de un inmueble hipotecado como medio de extinción de la obligación. En esa situación, cabe cuestionar si la base imponible del TPO debe fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o, por el contrario, en función del importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación.

El artículo 10 de la LITPAJD no establece ninguna regla especial de determinación de la base imponible, pero según la sentencia analizada esa circunstancia no debe conducir a la aplicación automática, sin matices, de la regla general. No resulta fácil encontrar un argumento sólido que justifique esa conclusión, lo que obliga al TS a realizar una acumulación de argumentos contruidos sobre las siguientes ideas: (i) las consultas de la DGT; (ii) la comprobación de valores y la integración de la base imponible conforme a la realidad jurídica de la dación de pagos; (iii) el derecho tributario como sistema: el principio de coherencia; y (iv) el principio de capacidad económica.

La conclusión finalmente alcanzada es que “*de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien inmueble que se transmite*”.

SI CONCURREN CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES SÍ ES POSIBLE IMPUGNAR EL VALOR CATASTRAL EN EL MOMENTO DE IMPUGNAR LA LIQUIDACIÓN DEL IBI

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4406) ²

El IBI es un impuesto de gestión compartida, en el que el Estado tiene la competencia para determinar la base imponible (en tanto coincide con el valor catastral determinado por la Dirección General del Catastro), y el Ayuntamiento tiene la competencia para fijar otros elementos de la liquidación (tipo de gravamen, bonificaciones, etc.).

Ese modelo de gestión compartida plantea problemas de distinta naturaleza, que son especialmente relevantes en relación con los cauces, plazos y efectos de la impugnación de esas liquidaciones. Los más conocidos son, probablemente, los relacionados con los efectos que tiene en la liquidación la impugnación del valor catastral o, también, la posibilidad de impugnar la valoración catastral con ocasión de la impugnación de la liquidación.

Este último es precisamente el problema planteado en la sentencia comentada, que tenía por objeto determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del IBI y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto.

El conflicto tenía una singularidad relevante y es que el terreno, calificado como urbano en el momento del devengo, no merecía esa consideración según el criterio establecido por el TS en la conocida sentencia de 30 de mayo de 2014 que, como es sabido, obligó a modificar el artículo 7 de la Ley del Catastro Inmobiliario. De hecho, el recurrente había conseguido que en virtud de la sentencia del TSJ de Extremadura, de 13 de diciembre de 2018, se le reconociera la incorrecta calificación del inmueble y la correspondiente impropiedad su valoración valor catastral.

En este contexto, la sentencia analizada recuerda que la regla general es que impugnándose la liquidación (gestión tributaria) no cabe discutir el valor catastral que adquirió firmeza (gestión catastral); ahora bien, inmediatamente señala que, siendo esta la regla general, existen situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben prevalecer frente al principio de seguridad jurídica. Esta afirmación genérica se traslada al fallo de la sentencia, en donde se confirma que *“en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas análogas o similares a las descritas anteriormente, el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa”*.

En este caso, consideramos que también resulta especialmente interesante el fundamento jurídico utilizado por la sentencia para alcanzar la conclusión anterior, porque puede ser reproducido en otros muchos conflictos. Afirma lo siguiente: *“ante un sistema impugnatorio complejo y potencialmente creador de disfunciones, cuando se producen estas situaciones, como las que nos ocupa, u otras parecidas o análogas, frente a una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), no es admisible jurídicamente que la misma permanezca inactiva dando lugar a un enriquecimiento injusto prohibido o a obligar a los administrados, ciudadanos de un Estado de Derecho, a transitar por largos y costosos procedimientos para a la postre obtener lo que desde un inicio se sabía que le correspondía o, lo que es peor, esperando que el mero transcurso del tiempo convierta en inatacable situaciones a todas luces jurídicamente injustas; lo cual mal se compadece con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno”*.

LAS TARIFAS DEL CANON DE LA LEY DE AGUAS DEBEN ESTAR APROBADAS ANTES DEL INICIO DEL PERÍODO IMPOSITIVO

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:4404), Pon. Sr. Berberoff ²

Existen muchas prestaciones patrimoniales públicas sobre las que resulta cuestionable la aplicación de los principios de justicia tributaria, especialmente tras los últimos cambios legales. Una de ellas es el canon de aguas, parcamente regulado en el artículo 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (“**TRLA**”).

Precisamente en relación con esa esa figura se cuestionaba ante el Tribunal Supremo si, a la luz de la nueva redacción del artículo 114.7 TRLA, resulta posible aprobar el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua una vez iniciado el periodo impositivo o si, por el contrario, dicha posibilidad no existe, porque se incurriría en un supuesto de retroactividad proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución Española.

La sentencia que resuelve esa cuestión es especialmente interesante porque, además de resolver la cuestión principal, recuerda que ese canon tiene naturaleza jurídica de tasa, cuyo devengo no está bien identificado en la normativa reguladora, pero cabe entender que tiene lugar el primer día del año, y cuyo período impositivo coincide con el año natural.

Una vez establecidas esas bases, que se encontraban en otras sentencias del Tribunal Supremo oportunamente citadas, sienta como doctrina jurisprudencial que no es posible aprobar el canon o tarifa una vez iniciado *“el periodo impositivo que, para los años siguientes a aquél en que se produzca la mejora o beneficio de los usos o bienes afectados (caso del canon) o en el momento en que puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas (supuesto de la tarifa), debe entenderse que es el primer día del año natural, de suerte que la aprobación posterior a dicho día incurriría en una retroactividad proscrita por el artículo 9.3 de la Constitución”*.

Por otro lado, dedica un párrafo explícitamente dedicado a explicar la escasa relevancia jurídica de la modificación operada en 2012 en el artículo 114.7 TRLA, aunque a primera vista pudiera pensarse que habilita esa aprobación tardía de las tarifas. Ese precepto dispone que *“el organismo de cuenca, de acuerdo con lo establecido en este artículo, determinará las cuantías del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua del año en curso, emitiendo las liquidaciones correspondientes antes del último día del mismo año”*. Y, en relación a dicho precepto, comienza recordando el significado constitucional de la prohibición de retroactividad en materia tributaria, para añadir que dicho precepto no es en sí mismo retroactivo, por lo que el *“problema verdadero anudado a la extemporaneidad acaecida en este caso enjuiciado es el de observancia del principio de legalidad, uno de cuyas vertientes, el de la lex previa, obliga al poder público a dar a conocer los elementos esenciales de las obligaciones, cuando surjan de la ley, como las tributarias, antes de que tales obligaciones nazcan”*.

LAS NOTIFICACIONES DE HACIENDA QUE NO SE REALICEN POR EMAIL PUEDEN QUEDAR SIN EFECTO SI SE VULNERA EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

Daniel Olábarri y Alejandra Flores • Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de junio de 2018 (ECLI:TSJCAT:2018:7633) ²

Determinados contribuyentes tienen la obligación de relacionarse con la Administración a través de medios telemáticos, sistema que se ha denominado NEO (notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios telemáticos).

Para dar cumplimiento a lo anterior, la AEAT dispone de un buzón virtual que recibe las notificaciones y comunicaciones administrativas en una dirección electrónica habilitada. Las notificaciones recibidas en dicho buzón están disponibles durante un periodo de 10 días naturales y, transcurrido dicho plazo sin acceder a las mismas, se considera la notificación como válidamente realizada, a pesar de que el contribuyente no haya accedido de manera efectiva a la misma.

Ahora bien, existe la posibilidad de que la AEAT envíe un correo electrónico avisando al contribuyente de la existencia de nuevas notificaciones en su buzón virtual, extremo que no es preceptivo para que la comunicación se entienda correctamente practicada. Es precisamente este correo el que ha generado controversia en la sentencia analizada.

Durante el curso de un procedimiento de comprobación limitada, el contribuyente siempre había recibido avisos por correo electrónico cuando había una nueva notificación en su buzón virtual, excepto en el caso de la notificación de la liquidación provisional, por lo que cuando finalmente tuvo conocimiento efectivo de la misma se encontraba fuera de plazo para recurrir la liquidación y tanto la AEAT como el TEAR inadmitieron su recurso por extemporáneo.

Se plantea en la sentencia aquí comentada si dicho aviso por correo electrónico, a pesar de no ser preceptivo, había generado en el contribuyente una confianza legítima en la Administración que habría hecho necesario que dicho correo electrónico se hubiera enviado para considerar como válidamente notificada la liquidación provisional.

El TSJ de Cataluña concluye que, a pesar de que la notificación se realizó escrupulosamente conforme a las formalidades legales, efectivamente había una legítima creencia en el obligado de que cada nueva actuación tributaria iba a ser objeto de aviso, aviso a partir del cual proceder a acceder al sistema para recibir electrónicamente la notificación. Por ello, falla el TSJ que no debió de entenderse como extemporáneo el recurso interpuesto, debiéndose haber permitido al contribuyente accionar contra la liquidación provisional.

Esta sentencia mantiene una interpretación distinta de la contenida en la sentencia del TC de 17 de enero de 2019 (Rec. 3323/2017) que, si bien no analiza un supuesto idéntico, sí concluye que el hecho de no enviar un email notificando que hay una nueva comunicación en el buzón de Lexnet no condiciona la validez y efectos de las notificaciones realizadas.

LA BASE IMPONIBLE DEL AJD EN LOS SUPUESTOS DE EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO ES EL VALOR DOCUMENTADO EN LA ESCRITURA DE COMPRAVENTA

Victoria von Richetti y Víctor Tenorio • Abogados

Resolución del TEAC de 21 de enero de 2019 ²

El TEAC reitera en esta resolución que la base imponible del AJD en los supuestos de ejercicio anticipado de la opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero debe ser el valor documentado por las partes en la escritura de compraventa, y no el valor residual del momento en que tiene lugar el ejercicio de la opción.

Establece el TEAC que, a diferencia del TPO, figura que pretende gravar la transmisión en sí misma, en la modalidad de AJD la base imponible se debe determinar en atención al valor del negocio documentado en la escritura. Por ello, según el TEAC, la base imponible que debe tomarse en consideración en la modalidad de AJD no es el valor real del bien transmitido, ni tampoco el valor residual del mismo, sino el valor del acto o negocio jurídico que es documentado en la escritura (que sería un valor cercano al valor de las cuotas de capital pendientes de amortizar).

Por otro lado, el TEAC vuelve a reiterar que no cabe hablar de doble imposición en la determinación de la base imponible (*i.e.* con ocasión del contrato de arrendamiento financiero original -que habría gravado las cantidades correspondientes a la totalidad de las cuotas periódicas- y, nuevamente, por del ejercicio anticipado de la opción de compra -en la que se tributaría por un importe cercano a las cuotas pendientes de amortizar-) ya que el impuesto documental grava dos hechos imponibles distintos con dos bases imponibles distintas.

El TEAC se aleja del criterio sostenido por el TSJ de Madrid en su Sentencia de 19 de junio de 2017, en la que el afirmaba que la base imponible de la modalidad de AJD se “*está constituida por el valor residual y no por las cuotas pendientes de pago, pues éstas ya fueron tenidas en cuenta al tributar por el contrato de arrendamiento financiero original y considerar que el derecho de opción de compra no puede separarse del citado contrato, formando parte de él.*”

En sentido similar se ha pronunciado la DGT (V2549-17) en relación con las operaciones de arrendamiento financiero, al considerar que “*la escritura pública que documente la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros). En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado “valor residual”). Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero.*”

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 314 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES EN LA TRANSMISIÓN DE REOCOS

Victoria von Richetti y Viktoriya Petkova, • Abogadas

Consulta de la DGT V3120-18 de 3 de diciembre de 2018 [↗](#)
Consulta de la DGT V3121-18 de 3 de diciembre de 2018 [↗](#)

Los casos planteados en estas dos consultas hacen referencia a un banco que ha suscrito con una entidad un contrato de coinversión (*joint venture*). Como consecuencia de dicho contrato, el banco y sus filiales aportarán activos inmobiliarios al capital y/o fondos propios de varias entidades del grupo bancario (REOCOs), en las que el coinversor adquirirá una participación. Con posterioridad a la aportación, el banco y el coinversor transmitirán toda su participación en los REOCOs a una entidad conjunta que actuará como sociedad dominante. Tanto el banco como la entidad de coinversión optarán por no sujetar la operación al régimen especial de operaciones de reestructuración del IS.

A este respecto, el consultante plantea las siguientes cuestiones que son objeto de análisis por la DGT:

- (i) Si la aportación de los activos inmobiliarios junto al contrato de gestión, incluyendo tanto la ampliación de capital como la aportación a la cuenta 118, tributará por alguna de las modalidades del ITPAJD;
- (ii) Si a las transmisiones de participaciones de las sociedades inmobiliarias (REOCOs) realizadas al amparo de la operación planteada, tanto en caso de venta directa a la sociedad de coinversión como en caso de aportación a su capital social o fondos propios, les es de aplicación lo dispuesto en el artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores.

En relación con la aplicación del ITPAJD, la DGT considera que:

- Si la operación planteada tuviera la consideración de operación de reestructuración conforme a la Ley del IS, dicha calificación conlleva la no sujeción a la modalidad de OS del ITPAJD, siendo de aplicación la exención de las otras dos modalidades del impuesto (TPO y AJD), prevista en el artículo 45.I.B) 10 de la Ley del ITPAJD.
- Si la operación no tuviera dicha consideración de operación de reestructuración quedaría sujeta a la modalidad de OS, pero exenta de la misma en virtud de la exención prevista en el artículo 45.I.B) 11 de la Ley del ITPAJD.

En relación con la aplicación del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores, la interpretación de la DGT es la siguiente:

- En principio no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho artículo por encontrarse los bienes afectos. En consecuencia, la transmisión de valores quedará exenta del IVA o del ITPAJD, sin perjuicio de que pudiera resultar de aplicación dicha exención si mediante la transmisión de valores objeto de consulta se hubiera pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles, cuestión de hecho sobre la que no puede pronunciarse (pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes).

Por tanto, si bien la DGT manifiesta que el ánimo elusorio que trata de impedir la norma prevista en el artículo 314 de la Ley de Mercado de Valores debe ser analizado en cada caso concreto por los órganos de gestión de la Administración tributaria, confirma que tratándose de la transmisión de valores cuyo activo subyacente son bienes afectos, no resulta de aplicación la presunción prevista en dicha norma.

LA APLICACIÓN PRÁCTICA DEL TIPO SÚPER-REDUCIDO DEL 4% EN EL IVA: LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LA ENTIDAD ADQUIRENTE

Yi Zhou y Carolina Oliver • Abogados

Consulta de la DGT Vo171-19, de 28 de enero de 2019 [✉]

En esta consulta, la DGT se pronuncia de nuevo sobre una cuestión controvertida: la aplicación del tipo súper-reducido del 4% previsto en el artículo 91.Dos.1.6^º de la LIVA cuando concurren circunstancias específicas en la entidad adquirente.

Como es sabido, el tipo súper-reducido del 4% del IVA resulta aplicable a la adquisición de viviendas cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que las viviendas sean adquiridas por entidades que apliquen el régimen especial de arrendamiento de viviendas (“EDAV”) establecido en los artículos 48 y 49 de la LIS.
- Que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación del 85% establecida en el artículo 49.1 de la LIS.

La consulta se centra en analizar la aplicación de este tipo súper-reducido cuando concurren determinadas circunstancias en sede de la entidad adquirente, confirmando que:

- (i) Es aplicable el tipo súper-reducido del 4% del IVA a la adquisición de viviendas terminadas a pesar de que la entidad adquirente no cumpla en ese momento con los requisitos del artículo 91.Dos.1.6^º de la LIVA siempre que, en el momento de su adquisición, la entidad adquirente tenga la intención confirmada por elementos objetivos (i) de dedicar las viviendas al arrendamiento en el año siguiente, y (ii) que las rentas vayan a poder beneficiarse de la bonificación del 85%.

Este criterio ya fue establecido en la consulta V2184-17, de 22 de agosto de 2017.

- (ii) Es aplicable el tipo súper-reducido del 4% del IVA a la adquisición de viviendas terminadas¹ por EDAV, sin que resulte procedente rectificar dicho tipo súper-reducido cuando en un ejercicio posterior se renuncie al régimen especial de EDAV para pasar a tributar por el régimen SOCIMI, siempre que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante, al menos, 3 años.

Este criterio ya fue establecido en la consulta V3766-15, de 30 de noviembre de 2015.

No obstante, la consulta analizada viene a matizar que, *sensu contrario*, en caso de que no haya resultado de aplicación el régimen de EDAV por haber modificado la entidad adquirente su régimen fiscal por el de SOCIMIs en un mismo ejercicio, no resultaría de aplicación el tipo súper-reducido del 4%, porque nunca habría resultado de aplicación el régimen EDAV.

¹ Incluidas un máximo de dos plazas de garaje cuando se transmitan conjuntamente con la vivienda.

NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PERSONAS FÍSICAS EN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL

Ekaitz Cascante y Arturo Parellada • Abogados

Con fecha 4 de marzo de 2019 la AEAT ha publicado una nota que tiene como principal objetivo poner a disposición de los contribuyentes (y sus asesores) las pautas necesarias para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación con:

- (i) La interposición de sociedades en el proceso de facturación o canalización de rentas de personas físicas como consecuencia del desarrollo de una actividad profesional; y
- (ii) La titularidad de activos y patrimonios de uso personal a través de estructuras societarias.

En relación con la interposición de sociedades, la AEAT considera que cualquier profesional tiene derecho a elegir libremente la forma en la que quiere desarrollar su profesión dentro de las diferentes posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico, ya sea directamente como persona física o mediante la constitución de una sociedad profesional (economía de opción).

Ahora bien, una vez elegida la forma en que se va a desarrollar dicha actividad, la AEAT aclara que no puede elegirse el modo en que deben tributar las rentas que se obtengan a consecuencia de aquella, pues, como no puede ser de otra manera, esta va a estar irremediablemente condicionada por la verdadera naturaleza de la actividad realizada.

Lógicamente, la interposición de una sociedad no puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir la carga fiscal de manera ilícita (i.e. elusión de la práctica de retenciones, aplicación del tipo de gravamen del IS en lugar del IRPF que puede ser sustancialmente superior, el remansamiento de rentas, etc.).

La AEAT, en su valoración de la adecuación al ordenamiento de estas estructuras, otorga una especial importancia al examen de las circunstancias concretas de cada expediente y, en particular, a la existencia de medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad.

Si la sociedad careciera de estructura adecuada para el desarrollo de la actividad, se consideraría que se trata de la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que la entidad no habría aportado ningún valor al negocio, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de estas actividades. En estos casos, la AEAT acude a la figura de la simulación regulada en el artículo 16 de la LGT para “eliminar” a la sociedad de la estructura a efectos fiscales y hacer tributar al socio persona física en su IRPF por la totalidad de las rentas obtenidas por la sociedad. Naturalmente, la sociedad tendría derecho a la devolución de los importes indebidamente ingresados.

Si la sociedad dispusiera de medios necesarios para el desarrollo de la actividad, la AEAT aceptaría la existencia de la sociedad por entender que su interposición aporta valor al negocio porque dispone de suficientes medios humanos y materiales para ello. En este sentido, la AEAT no aplica la figura de la simulación, sino que tiende a analizar la correcta valoración de las operaciones entre el socio y la sociedad conforme a lo previsto en el artículo 18 de la LIS (régimen que obliga a valorar las operaciones entre partes vinculadas por su precio normal de mercado). De este modo, cuando la AEAT considere que estas operaciones se han valorado incorrectamente, procederá a regularizar y, en su caso, a sancionar, tal comportamiento del contribuyente.

En relación con la utilización de la sociedad para acumular los beneficios obtenidos, considera la AEAT que no se trata de una situación susceptible de regularización, siempre y cuando la titularidad y el uso de dicho patrimonio se encuentren amparados por un título jurídico y se haya tributado conforme a la verdadera naturaleza de las operaciones.

No obstante, cuando se produce una confusión entre el patrimonio de la sociedad y el del socio, es decir, cuando la sociedad asume determinados costes de la esfera privada del segundo (puesta a disposición del socio de una vivienda o de medios de transporte, así como la asunción de gastos relacionados con los mismo, u otros gastos – viajes, manutención, artículos de lujo, etc.–) sin estar amparados estos en ningún contrato de arrendamiento o de cesión de uso, pueden generarse conductas contrarias a la norma.

Los beneficios fiscales derivados de esta operativa suelen concretarse en dos: (i) minoración de impuestos en sede del socio, por no haber registrado ningún tipo de retribución en sede de la persona física aunque determinados gastos personales hayan sido asumidos por la sociedad; (ii) minoración de impuestos en sede societaria, por haber deducido los gastos contabilizados por la sociedad en el IS y, en algunos casos, deducción impropia de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de estos bienes o servicios.

Por último, en los casos en los que sí existe un título jurídico que habilita al socio al uso o disfrute de los bienes referidos (por ejemplo, a través de un contrato de arrendamiento), la AEAT no suele practicar la anterior regularización, sino que sus actuaciones se circunscriben a revisar la correcta valoración de las mismas de acuerdo con los estándares de mercado por aplicación del régimen de operaciones vinculadas anteriormente referido.

Coordinadores de la Newsletter

—

Clara Jiménez

Socia

cjimenez@perezllorca.com

T: +34 91 423 20 89

Diego Marín-Barnuevo

Of Counsel

dmarinbarnuevo@perezllorca.com

T: +34 91 423 70 35

Victoria von Richetti

Abogada Sénior

vvonrichetti@perezllorca.com

T: +34 91 432 13 06

Sede
Castellana 50
28046 · Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A
28046 Madrid

—
Diagonal 640, 8^ªA
08017 · Barcelona

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

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

