

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



09/2019

Índice

Jurisprudencia del TS

5 La contraprestación obtenida por el concesionario de un servicio público puede ser de naturaleza no tributaria, lo que impediría la compensación prevista en el art. 71 LGT

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

7 No cabe la “firmeza parcial” de las sentencias: si el contribuyente recurre una parte de la sentencia, la Administración no puede ejecutar la parte no impugnada

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

9 Los municipios sólo pueden establecer tasas por las actividades enumeradas en el art. 20.4 TRLRHL, o por otras que tengan una sustancial semejanza jurídica con las anteriores

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

11 Es posible derivar la responsabilidad solidaria a quien colabora en la ocultación o de bienes de un responsable subsidiario, aunque este no tenga la consideración de deudor principal

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo

Otra jurisprudencia de interés

13 El TSJC anula la sanción impuesta por la presentación extemporánea del modelo 720 al apreciar una ausencia de pronunciamiento de la AEAT sobre la alegación incluida por el contribuyente sobre el procedimiento iniciado por la CE

Ekaitz Cascante y Arturo Parellada

14 La modificación del sistema de amortización de un crédito hipotecario está sujeto al AJD

Viktoriya Petkova e Iván Gallego

15 El TSJ de Madrid admite la aplicación del principio de regularización íntegra a ejercicios prescritos

Víctor Tenorio y Yi Zhou

Doctrina administrativa

17 El TEAC admite que las resoluciones parcialmente estimatorias de recursos de reposición puedan incluir los actos de ejecución derivados de estas

Daniel Olábarri y Alejandra Flores

18 Tributación indirecta de la adquisición de una edificación para su demolición y posterior urbanización cuando ha existido una previa recalificación urbanística del terreno

Yi Zhou e Iván Gallego

20 La alusión al concepto de beneficiario efectivo no es suficiente por sí misma para negar la aplicación de la exención sobre el pago de intereses prevista en la Ley de IRNR

Carolina Oliver y Raquel Cuesta

22 Los *property managers* y otros agentes inmobiliarios que actúan a través de plataformas colaborativas no tienen la obligación de presentar el modelo 179

Ignacio Pascual y Raquel Cuesta

LA CONTRAPRESTACIÓN OBTENIDA POR UN CONCESIONARIO DE UN SERVICIO PÚBLICO PUEDE SER DE NATURALEZA NO TRIBUTARIA, LO QUE IMPEDIRÍA LA COMPENSACIÓN PREVISTA EN EL ART. 71 LGT

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2493), Pon. Sr. Toledano Cantero.

La naturaleza jurídica de las cantidades que abonan los usuarios al concesionario de un servicio público es una cuestión controvertida sobre la que el legislador ha introducido relevantes cambios. El último de esos cambios se contiene en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), que califica como “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias” las tarifas que abonen los usuarios por la utilización de la obra o por la prestación del servicio a los concesionarios de obras y de servicios conforme a la legislación de contratos del sector público.

Ese cambio introducido en la LCSP, que modifica la LGT, la LTPP y el TRLRHL, ha sido declarado constitucional por la STC 63/2019, de 9 de mayo. Ello significa que se admite la constitucionalidad de la diferenciación entre una financiación tributaria y una financiación que se denomina “tarifaria” de los servicios públicos.

Las consecuencias jurídicas de negar la naturaleza jurídica de “tributo” a ese tipo de prestaciones o contraprestaciones son numerosas y de muy distinta relevancia. Una de esas consecuencias es la imposibilidad de proceder a la “compensación” en los términos previstos en el artículo 71 LGT que, como es sabido, se refiere a las “deudas tributarias”.

En la sentencia analizada se aborda esta cuestión a partir de los siguientes hechos: (i) el servicio de recogida y tratamiento de residuos urbanos es una prestación que corresponde al Consell Insular; (ii) ese servicio se prestaba a través de una concesionaria, que cobra directamente a los municipios de la isla por dicho servicio; (iii) la concesionaria exigió a un ayuntamiento el pago de las facturas por la prestación del servicio, y dicho ayuntamiento entendió que dichas cantidades constituían tasas, por lo que procedió a compensar su importe con otras deudas que el Consell Insular mantenía con el propio ayuntamiento.

La sentencia de instancia, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo consideró que la contraprestación satisfecha por el usuario del servicio reviste la naturaleza jurídica de tasa, porque *"es mediante una tasa como los usuarios han de financiar el servicio público obligatorio; y ello con independencia de la forma en que ese servicio se gestione, siempre que se trate de servicios de recepción obligatoria"*.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, a la vista de los cambios producidos en el ordenamiento jurídico en los últimos años modifica su criterio y reconoce la posibilidad de que los servicios públicos prestados de forma indirecta, en los casos en que no impliquen ejercicio de autoridad,

pueden tener naturaleza no tributaria. A tal efecto, después de analizar los principales hitos legales y jurisprudenciales de los últimos años, establece la siguiente doctrina jurisprudencial: *“tras la reforma del art. 2.2.a de la LGT, efectuada por la DF 58ª de la Ley de Economía Sostenible, que suprimió el segundo párrafo de dicho precepto de la LGT, existe una opción discrecional para la Administración entre la configuración de la contraprestación como tasa o como precio y la opción por una modalidad de gestión directa o indirecta, si bien tal opción está limitada y legalmente predeterminada cuando el objeto de la actividad o servicio implica ejercicio de autoridad, supuesto en los que se impone la gestión directa por la propia Administración o mediante un organismo autónomo. En particular así se deduce en el ámbito de la Administración local que ahora nos ocupa, del artículo 85.3 de la LRBRL - (“en ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta ni mediante sociedad mercantil de capital social exclusivamente local los servicios que impliquen ejercicio de autoridad”) en cuyo caso las contraprestaciones de los servicios públicos prestados directamente han de tener, necesariamente, la naturaleza de tasa o de precios públicos, en los términos que impone los artículos 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y 20 y 41 del TRLHL.*

Fuera de este supuesto, y en particular cuando se opte, como es en el presente supuesto, por las formas de gestión indirecta del artículo 85.2 B) LRBRL, mediante alguna de las modalidades de contrato administrativo de gestión de servicios públicos del artículo 277 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público de 2011, vigente al tiempo de los actos impugnados - y en los mismos términos en el actual art. 289 de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público - la Administración titular del servicio puede optar por retribuir al gestor mediante una tarifa o precio a satisfacer directamente por los usuarios, una retribución de la propia Administración, o una combinación de ambas formas de retribución económica, prestación que tiene la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público, pero no tiene naturaleza tributaria.

Rechazada la calificación de tasa-tributo para la contraprestación del servicio prestado por razón de las facturas a que se refiere el acuerdo de compensación impugnado, y afirmada su naturaleza de tarifa, resulta obvio que la contestación a las otras dos cuestiones de interés casacional pierde relevancia, pues no son de naturaleza tributaria los créditos que se pretenden compensar, al tratarse de tarifas y no tasas, y además falta la condición de acreedor y deudor en el mismo sujeto al que se pretende imponer la compensación, ya que las tarifas son un derecho económico que corresponde al concesionario, TIRME S.A., y no al Consell Insular de Mallorca, que es el deudor de la subvención compensada, por lo que resulta obvio que no cabe la aplicación del mecanismo de compensación previsto en el art. 71 y 73.2 LGT que, en todo caso, debería aplicarse por la Administración titular del eventual crédito de naturaleza tributaria”.

NO CABE LA “FIRMEZA PARCIAL” DE LAS SENTENCIAS: SI EL CONTRIBUYENTE RECURRE UNA PARTE DE LA SENTENCIA, LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE EJECUTAR LA PARTE NO IMPUGNADA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2332), Pon. Sr. Cudero Blas.

La suspensión de ejecución de los actos tributarios impugnados en sede judicial sigue unas reglas específicas, establecidas por el Tribunal Supremo a partir de lo dispuesto en los artículos 129 y ss. de la LJCA.

En el supuesto enjuiciado, la controversia surge porque el contribuyente había logrado en primera instancia la suspensión de ejecución del acto impugnado, comprensivo de liquidación y sanción, pero al obtener sentencia desestimatoria se conformó con la parte dispositiva referida a la liquidación e interpuso recurso de casación respecto de la sanción. En ese caso, se cuestionaba si la Administración debió ejecutar el acto de liquidación mientras se tramitaba el recurso de casación (y, como no lo hizo, se produjo la prescripción de su derecho a recaudar) o, por el contrario, debía esperar hasta que se produjera la firmeza de la sentencia.

La Audiencia Nacional consideró prescrito el derecho de la Administración al cobro de una deuda liquidada porque había transcurrido el plazo de cuatro años sin que, pudiendo hacerlo, se dirigiera dicha Administración al contribuyente reclamándole el pago de su obligación, ya que la liquidación en cuestión había ganado firmeza al no haber sido impugnada la sentencia inicial que declaró su conformidad a derecho (a diferencia de lo que sucedió con la sanción por infracción tributaria que había sido impuesta al interesado y que sí fue objeto de recurso de casación para la unificación de doctrina).

Contra dicha sentencia interpuso recurso de casación el abogado del Estado, dando lugar a la sentencia ahora analizada, en la que se comienza destacando que el acto administrativo inicialmente recurrido ante la Audiencia Nacional es una única liquidación tributaria, aunque integrada por dos partes perfectamente diferenciables (la cuota e intereses de la deuda en sentido estricto y la sanción tributaria). Si bien, la medida cautelar de suspensión de la ejecución iba referida a la totalidad del mismo, sin diferenciarse en modo alguno entre los dos componentes de la decisión administrativa.

A partir de esas premisas, considera la sentencia analizada que los artículos 132 y 104 de la LJCA no permiten defender que exista una suerte de “firmeza parcial” de la sentencia en relación con ciertos particulares de aquella actuación administrativa. Lo que exigen esos preceptos es que, vigente la medida de suspensión cautelar durante la sustanciación de un recurso judicial dirigido solo frente a un extremo de dicho acto -la sanción-, haya de esperarse a la comunicación de la firmeza de la sentencia correspondiente para proceder a su ejecución.

Por todo ello, concluye que *“no hay, en definitiva, levantamiento parcial de la medida de suspensión por el solo hecho de que se impugne solo una parte del contenido del acto*

administrativo confirmado por una sentencia en primera instancia; ni tampoco puede presumirse que se ha alzado la medida en relación con la liquidación por el hecho de que el recurso de casación solo vaya dirigido frente al otro particular de aquel acto (la sanción)”.

LOS MUNICIPIOS SÓLO PUEDEN ESTABLECER TASAS POR LAS ACTIVIDADES ENUMERADAS EN EL ART. 20.4 TRLRHL, O POR OTRAS QUE TENGAN UNA SUSTANCIAL SEMEJANZA JURÍDICA CON LAS ANTERIORES

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2488), Pon. Sr. Díaz Delgado.

El Ayuntamiento de Barcelona aprobó en 2016 una controvertida tasa por la propiedad de viviendas vacías o desocupadas, que fue anulada por la STSJ de Cataluña de 30 de junio de 2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2017:3958). El principal fundamento de esta sentencia era que *“no se estima conforme al principio de reserva de ley tributaria al contenido del nuevo párrafo 9 del artículo 2 y los correspondientes epígrafes 1.11.1 y 1.11.2 de Anexo de Tarifas de la ordenanza fiscal aquí recurrida (...) en particular por no encontrar su acomodo los hechos imponibles de las dos nuevas tasas municipales allí reguladas en lo previsto con respecto al hecho imponible de las tasas por el artículo 20 del TRLHL 2/2004”(...)* resulta manifiesto que ninguno de los dos presupuestos de hecho a los que no sin cierta imprecisión y contradicción terminológica se refieren los dos hechos imponibles allí indicados -por un lado, la actividad municipal inspectora y de control sobre las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas (en el texto normativo) y por cada expediente incoado para declaración de la utilización anómala (en el texto del anexo tarifario); y, por otro lado, las órdenes de ejecución que se puedan derivar (en el texto normativo) y por cada requerimiento abierto por incumplimiento de una orden anterior de cese de la situación de utilización anómala o desocupación (en el texto del anexo tarifario)- encuentra su posible subsunción en ninguno de los 28 grupos de supuestos de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local especificados o desggranados por el legislador competente en los apartados 4 y 5 del repetido artículo 20 del TRLHL 2/2004”.

Contra dicha sentencia se interpuso recurso de casación que, según el Auto de admisión, tenía por objeto determinar *“sí, en interpretación de los artículos 20 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, 52 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, del Régimen especial del Ayuntamiento de Barcelona y 24 de la Constitución Española - y teniendo presente el marco normativo que el Estatuto de Autonomía de Cataluña contempla en materia de empleo, control e inspección de las viviendas-, el Ayuntamiento de Barcelona es competente para aprobar disposiciones de carácter general en materia de control e inspección de las viviendas desocupadas y, en particular, si ese servicio de inspección y control sobre las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas puede o no constituir el hecho imponible de la tasa litigiosa”*.

En relación con dicha cuestión, el Ayuntamiento recurrente consideraba que su competencia derivada del artículo 8.4 de la Ley de Catalunya 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, en donde indirectamente se reconoce a los municipios competencias genérica sobre *“el control de la calidad del parque inmobiliario, sobre la igualdad en el acceso y la ocupación de las viviendas y sobre las actividades de control y sanción”*. Asimismo, considera que esas competencias también se reconocen en la Disposición Adicional Séptima de la Ley de Catalunya

4/2016, de 23 de diciembre, de medidas de protección del derecho a la vivienda de las personas en riesgo de exclusión residencial.

A partir de esas premisas, la sentencia analizada comienza destacando que las competencias del Tribunal Supremo en la resolución del recurso de casación están limitadas a estudiar y decidir reproches referidos a normas de Derecho estatal o de la Unión Europea, sin que le corresponda controlar o revisar la interpretación o aplicación de normas autonómicas.

Seguidamente, recuerda la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria y analiza el alcance de ese principio en el ámbito de las tasas locales. En relación con ello, admite la necesidad de interpretar de forma flexible dicho principio dada la necesidad de conciliar el principio de reserva de ley (art. 31.3 y 1331 CE) con el principio de autonomía local (artículo 140 CE). Pero, inmediatamente después, fija unos criterios interpretativos de los preceptos aplicados que no se corresponden exactamente con los contenidos en la sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, afirmando que:

“el hecho imponible de cada tasa local debe cumplir con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 del TRLRHL y ser encuadrable en lo que establecen sus siguientes apartados. Y respecto de esto último debe significarse lo siguiente:

a) que la expresión "cualesquieras otras" del apartado 2, interpretada de manera coherente con lo que es el principio de legalidad en materia tributaria, no es un apoderamiento del ente local para regular discrecionalmente por simple vía reglamentaria nuevas actividades administrativas o servicios locales, sino el reconocimiento de la posibilidad de que las actividades y servicios generadores de una tasa local se encuentren regulados en normas de rango legal no necesariamente referidas a la Administración local sino a sectores materiales especiales que afecten a varias Administraciones públicas; y

b) que el elenco de servicios o actividades de competencia local del apartado 4 no es taxativo o cerrado, pero únicamente será extensible a aquellos otros en los que, por la clase de actuación realizada por el ente local y la naturaleza del bien jurídico al que dicha actuación se refiera, sea de apreciar una sustancial semejanza jurídica con las actuaciones y servicios directamente descritos y relacionados en dicho apartado 4”.

ES POSIBLE DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A QUIEN COLABORA EN LA OCULTACIÓN O DE BIENES DE UN RESPONSABLE SUBSIDIARIO, AUNQUE ESTE NO TENGA LA CONSIDERACIÓN DE DEUDOR PRINCIPAL

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:2694), Pon. Sr. Toledano Cantero.

Los responsables quedan obligados al pago de la deuda de un tercero como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Esa responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria, siendo la principal diferencia de su régimen jurídico el distinto momento en que uno y otro pueden ser llamados al pago de la deuda del deudor principal: el solidario, a partir de la finalización del periodo voluntario de pago; el subsidiario, a partir de la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.

Por ello es normal que los responsables solidarios sean requeridos al pago antes que los responsables subsidiarios. Sin embargo, dado que el artículo 42.2.a) LGT reconoce como supuesto de responsabilidad solidaria la colaboración “*en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*”, cabe plantear la posibilidad de que tras el impago del responsable subsidiario, la Administración apreciase que hubo colaboración de un tercero en la ocultación de sus bienes y, por ello, pretendiera declararlo responsable solidario respecto de la deuda del responsable subsidiario.

Esa situación se planteó realmente en un supuesto en que la Administración, después de fracasar la acción de cobro frente a los administradores de la sociedad deudora, por su condición responsables subsidiarios, consideró que los hijos de dichos administradores habían colaborado en la ocultación de sus bienes y por ello les notificó el correspondiente acto de derivación de responsabilidad (ahora solidaria), en lo que podría denominarse un supuesto de “responsabilidad en cadena”.

La sentencia analizada comienza repasando la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia y pone de manifiesto que existen al menos dos sentencias que, de forma directa o indirecta, han ratificado la posibilidad de configurar un esquema de responsabilidad como el planteado.

En todo caso, para resolver la cuestión planteada, resulta oportuno plantear si la mención contenida en el artículo 41 LGT, al establecer que los responsables comparecen “*junto a los deudores principales*”, exige que todo responsable esté directamente vinculado con un deudor tributario principal (contribuyente, sustituto, retenedor, etc.).

En relación con ello, mantiene la sentencia que la existencia de un responsable depende siempre de la existencia de un deudor principal, porque el responsable siempre lo es del pago de una deuda tributaria ajena, y ese débito tan solo viene originado por una de las situaciones que

determinan la obligación tributaria de alguno de los deudores principales del art. 35.2 LGT. Pero, al mismo tiempo, *“el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal. De manera que puede darse el caso de que se sitúe a un responsable solidario junto a un responsable subsidiario siempre que se dé el presupuesto de hecho que determine la primera de las causas de responsabilidad solidaria, como puede suceder en los casos previstos en el art. 42.2 LGT, cuando ante la insolvencia del deudor principal y la falta de pago del responsable subsidiario, se podría derivar la responsabilidad en el pago de una deuda tributaria frente a un responsable solidario del art. 42.2 LGT”*.

Esta conclusión inicial se vería reforzada por el hecho de que el fundamento de la responsabilidad del art. 42.2 LGT no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que tanto el deudor principal como otros obligados al pago respondan de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT.

Consecuentemente, no se trata de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar.

Por todo ello, la doctrina fijada en la sentencia analizada es que *“resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago de las mismas venga determinada por haber sido declarado responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurren los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, como determinante de la declaración de responsabilidad”*.

EL TSJC ANULA LA SANCIÓN IMPUESTA POR LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL MODELO 720 AL APRECIAR UNA AUSENCIA DE PRONUNCIAMIENTO DE LA AEAT SOBRE LA ALEGACIÓN INCLUIDA POR EL CONTRIBUYENTE SOBRE EL PROCEDIMIENTO INICIADO POR LA CE ¹

Ekaitz Cascante y Arturo Parellada · Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TSJCAT:2019:4290).

Son varias las sentencias que se han publicado recientemente sobre la imposición de sanciones por no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes o derechos situados en el extranjero (popularmente conocido como “Modelo 720”). Entre todas ellas, conviene destacar, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de mayo de 2019, por la que el Tribunal anula una sanción impuesta a un contribuyente que, en el año 2013, presentó el Modelo 720 de forma voluntaria, pero con dos meses de retraso sobre el plazo establecido a tal efecto.

El contribuyente alega, entre otras cuestiones, la falta de acreditación del elemento subjetivo de la infracción y lo enlaza con el procedimiento sancionador que la Comisión Europea ha incoado frente al Estado español por una posible vulneración de la normativa comunitaria, por entender que las sanciones relacionadas con la obligación de declarar bienes en el extranjero podrían ser desproporcionadas. Sobre esta cuestión, la resolución sancionadora se limita a expresar que la AEAT actúa como mera aplicadora de la norma mientras no sea derogada o resulte su no aplicación y, excede de sus funciones entrar a valorar la idoneidad e incluso la constitucionalidad o adecuación de la misma al derecho comunitario.

El TSJ de Cataluña considera que, si a la AEAT le consta que efectivamente la Comisión Europea emplazó a España a modificar la legislación reguladora del Modelo 720, el acuerdo sancionador debería haber considerado tal alegación, y no haciéndolo así, no puede apreciarse que existe la debida motivación del elemento de la culpabilidad.

Dicho de otro modo, el TSJ de Cataluña obliga a la AEAT a pronunciarse expresamente sobre la alegación incluida por el contribuyente sobre el procedimiento iniciado por la Comisión Europea y al no pronunciarse en el fondo del asunto, no se puede entender que la Administración haya motivado de manera suficiente el elemento de culpabilidad del acuerdo sancionador.

Por todo ello, el TSJ de Cataluña entiende que el recurso ha de ser estimado y la sanción anulada.

¹ El Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ha dictado, durante el mes de julio, dos sentencias en el sentido opuesto a la que se analiza en este documento, por entender que no pueden estimarse desproporcionadas en el caso concreto, por entender que el contribuyente dispone de asesoramiento económico y que, por tanto, era conocedor de sus obligaciones fiscales (11 de julio de 2019, 18 de julio de 2019).

LA MODIFICACIÓN DEL SISTEMA DE AMORTIZACIÓN DE UN CRÉDITO HIPOTECARIO ESTÁ SUJETO AL AJD

Viktoriya Petkova e Iván Gallego · Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 02 de julio de 2019 (ECLI:ES:TSJM:2019:4805).

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid analiza la sujeción a AJD y la posible exención en relación con una escritura de novación de crédito hipotecario, en la cual se modifica no solo el tipo de interés y/o el plazo del crédito.

La sentencia aplica el nuevo criterio interpretativo establecido por el TS en relación a dicha cuestión en su sentencia de 13 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TS: 2019:748).

Así, la escritura de novación objeto del presente supuesto de hecho, además del plazo y del interés, modifica, (i) el límite del capital del préstamo hipotecario (que pasa de 45.000.000 euros a 29.255.960,20 euros), (ii) el cuadro de distribución hipotecaria entre las distintas fincas, y (iii) prevé la inclusión de una comisión por modificación del préstamo a la entidad financiera que se cuantifica en 146.279,80 euros.

Pues bien, el TSJ de Madrid tras analizar las modificaciones incluidas en la escritura de novación llega a las siguientes conclusiones:

- (i) En cuanto a la sujeción a AJD, entiende que se trata de modificaciones evaluables económicamente, por tanto, quedan sujetas a AJD.
- (ii) Respecto a la posibilidad de que dichas modificaciones queden ampradas por la exención prevista en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, concluye el TSJ que no resulta aplicable la misma, dado que las modificaciones introducidas exceden de las contempladas en el ámbito material de la exención (es decir, cláusulas relativas al interés y/o a la alteración del plazo).
- (iii) En relación a la base imponible, en aplicación de la doctrina del TS, dispone el TSJ que, presuponiéndose la sujeción a AJD de los supuestos citados, debe determinarse la base imponible en atención al contenido material del hecho imponible que, en el caso de la novación de un préstamo o crédito hipotecario, se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

EL TSJ DE MADRID ADMITE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA A EJERCICIOS PRESCRITOS

Víctor Tenorio y Yi Zhou · Abogados

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de abril de 2019 (ECLI: ES:TSJM:2019:2966).

En ocasiones, la Administración tributaria, como resultado de un procedimiento de gestión o inspección, regulariza ejercicios que inciden en otros periodos impositivos que no son el objeto inicial del procedimiento. El consolidado principio de regularización íntegra exige que, ante esta situación, la Administración amplíe de oficio el alcance de sus actuaciones y no regularice únicamente aquello que le favorece. De esta forma, por ejemplo, la renta regularizada no tributaría en varios periodos impositivos si, por error o diferente interpretación del contribuyente, la renta se imputó y tributó en un periodo distinto al propio, y el crédito fiscal generado o el gasto deducible incorrectamente imputado podría aplicarse al ejercicio que corresponde.

Acogiendo este principio, la sentencia analizada amplía el alcance del mismo a aquellos ejercicios que, viéndose afectados por la regularización del periodo investigado, se encuentran prescritos, lo que determinaría la extinción del derecho de la Administración a liquidar y exigir la deuda tributaria correspondiente y del contribuyente a solicitar una devolución de ingresos indebidos.

En el supuesto analizado en la sentencia, el contribuyente dedujo en 2008 un gasto en concepto de provisión por indemnización de despidos cuya deducibilidad correspondía al año 2009 (ejercicio de abono efectivo de la indemnización). Además, amortizó a un coeficiente del 30% un determinado inmovilizado al que, a juicio de la Administración, le correspondía un coeficiente del 12% y, por tanto, un menor gasto deducible en 2008 pero mayor en ejercicios sucesivos.

El acuerdo de liquidación obligaba al contribuyente a ingresar una mayor cuota por el IS de 2008 pero no se pronunciaba sobre los ejercicios conectados posteriores en los que correspondía la imputación que la Administración negaba en el ejercicio previo. Esto resultaba en un grave perjuicio para el contribuyente que, dada la prescripción de su derecho a solicitar devolución de ingresos y aportando prueba de que el gasto por provisión no se dedujo por duplicado y que la amortización lineal al 30% se había realizado correctamente, sufría una doble tributación.

En esta circunstancia, el Tribunal entendió que la Administración tributaria debería haber ampliado el alcance sus actuaciones a aquellos ejercicios afectados por la inicial modificación de imputación temporal de gastos, realizando una regularización completa incluso de aquellos periodos prescritos.

Recordemos que la Administración Tributaria está facultada para comprobar las bases imponibles negativas y otros créditos fiscales durante un plazo de 10 años, por lo que en aplicación del principio de regularización íntegra, la Administración Tributaria tendría la potestad (u obligación)

de corregir en el seno de un procedimiento de inspección todos aquellos créditos fiscales generados en los últimos diez años, tanto en lo que le favorece como en lo que le perjudica a la Administración Tributaria.

EL TEAC ADMITE QUE LAS RESOLUCIONES PARCIALMENTE ESTIMATORIAS DE RECURSOS DE REPOSICIÓN PUEDAN INCLUIR LOS ACTOS DE EJECUCIÓN DERIVADOS DE ESTAS

Daniel Olábarri y Alejandra Flores · Abogados

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2019 (RG. 5675/2018 y RG. 1278/2019)

Las resoluciones del TEAC de 25 de junio de 2019 aquí analizadas resuelven dos recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio (tramitados con los números 1278/2019 y 5675/2018) interpuestos por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra sendas resoluciones del TEAR de la Comunidad Valenciana.

En ambos casos se planteaba si, al estimarse parcialmente un recurso de reposición, debiendo dictarse una nueva liquidación en sustitución de la impugnada, el órgano competente para resolver el recurso podía incluir en dicha resolución la nueva liquidación, así como liquidar intereses y proceder, en su caso, a las compensaciones o devoluciones procedentes, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

Inicialmente, el TEAR había denegado esa posibilidad, entendiendo que los actos de ejecución de resoluciones de un recurso no podían ir “*embebidos en la propia resolución que ejecutan*”. En opinión del TEAR, al no dictarse la nueva liquidación en un procedimiento de aplicación de los tributos separado, se lesionaba el derecho del contribuyente de formular alegaciones en el trámite de audiencia, además de que la liquidación incorporada no contenía motivación suficiente.

No obstante, el TEAC rechaza los argumentos del TEAR y estima los recursos al entender que “*en el supuesto de resoluciones administrativas estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla, conforme a los criterios en ellas expresados, la nueva liquidación tiene la consideración de acto de ejecución y no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos*”. Por tanto, sí es posible que, al resolver el recurso de reposición, el órgano competente incluya en la resolución la nueva liquidación.

En opinión del TEAC, esta opción ni lesiona derechos del contribuyente (pues no hay previsto un trámite de audiencia para actos de ejecución), ni supone una falta de motivación de la liquidación (pues dicha motivación se contiene en la resolución que resuelve el recurso). Además, señala el TEAC que esta actuación sería plenamente conforme con, entre otros, los principios de eficacia y eficiencia en la actuación administrativa, en una manifestación más de la importancia que está cobrando el principio de buena administración en nuestra doctrina y jurisprudencia.

TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LA ADQUISICIÓN DE UNA EDIFICACIÓN PARA SU DEMOLICIÓN Y POSTERIOR URBANIZACIÓN CUANDO HA EXISTIDO UNA PREVIA RECALIFICACIÓN URBANÍSTICA DEL TERRENO

Yi Zhou e Iván Gallego · Abogados

Resolución del TEAC de 15 de julio de 2019 (R.G. 2456/2016)

El TEAC se pronuncia sobre el tratamiento de la entrega de unas naves industriales para su demolición y posterior urbanización en el IVA. En el supuesto analizado, la reclamante adquirió el 50 por ciento del pleno dominio de una finca calificada como suelo urbano de uso industrial sobre la que se enclavaban una serie de edificaciones. Con carácter previo a la transacción se aprobó la modificación del PGOU, mediante el cual dicha finca pasaría a calificarse como suelo urbano no consolidado, debiendo procederse a la demolición de los inmuebles existentes con carácter previo a la realización de una promoción urbanística.

La operación tributó por IVA y por la cuota general de AJD (1%). No obstante, la Inspección consideró que el objeto de la compraventa era el suelo, calificado como “suelo urbano no consolidado” y no las instalaciones contenidas en el mismo. Por consiguiente, estimó que la operación se encontraría sujeta y exenta de IVA conforme al artículo 20.Uno.20º de la LIVA y al haber mediado renuncia a dicha exención, resultaba de aplicación el AJD incrementado del 1,5 por ciento en lugar del 1 por ciento liquidado por el obligado tributario.

Frente al acuerdo de liquidación, el contribuyente interpuso reclamación económica-administrativa frente al TEAR de Aragón, que estimó la reclamación al considerar que el tratamiento dado a las segundas entregas de edificaciones para su demolición y posterior realización de una promoción urbanística es el mismo con independencia de la naturaleza del suelo sobre el que se encuentre enclavada la edificación. Es decir, el Tribunal consideró que, con independencia de la naturaleza del terreno, si la entrega de la edificación tiene por finalidad su demolición y posterior promoción urbanística, resultaría de aplicación la excepción de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA de forma automática y por tanto, la operación estaría en todo caso, sujeta y no exenta del IVA.

Frente a la resolución anterior, la Diputación de Aragón interpuso recurso de alzada frente al TEAC, que desestimó la reclamación y ratificó la resolución del TEAR de Aragón, si bien, con ciertas matizaciones a las conclusiones alcanzadas por el TEAR de Aragón.

En primer lugar, el TEAC considera que, la operación de entrega de edificación para su demolición y posterior promoción urbanística prevista en el artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA debe considerarse como una operación de transmisión del terreno y no de edificación puesto que, en estos casos, lo que realmente se está transmitiendo no es una edificación sino el terreno en el que se encuentra enclavada para construir en él.

Pérez-Llorca

Ahora bien, para que resulte aplicable la excepción a la exención prevista en dicho artículo, es necesario que la operación de transmisión y la posterior demolición puedan considerarse como una única operación a los efectos del IVA, siendo necesario para ello, acreditar, mediante hecho objetivos, la existencia de la intención de demolición y nueva construcción en el momento del devengo de la operación.

En el caso analizado, el Tribunal considera acreditada la intención anterior, por lo que concluye que a la transmisión de la finca y su posterior demolición debió tratarse como una operación única al que le resultaba de aplicación la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA.

En cuanto a la naturaleza del terreno, el TEAC indica que, con independencia de que el terreno sobre el que se encontraba enclavada la finca no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la operación, por razón de las actuaciones urbanísticas, este sí tenía la condición de suelo parcialmente urbanizado e incardinado en un proceso encaminado de construcción de nuevas edificaciones. Por tanto, tratándose de la transmisión de un terreno en curso de urbanización, la operación debió estar sujeta y no exenta del IVA.

Finalmente, y una vez despejada las dudas respecto al tratamiento que merecía la transmisión de la finca desde el punto del IVA, el TEAC concluía que el AJD aplicable a la transacción era el tipo general y no el tipo incrementado.

LA ALUSIÓN AL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO NO ES SUFICIENTE POR SI MISMA PARA NEGAR LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN SOBRE EL PAGO DE INTERESES PREVISTA EN LA LEY DE IRNR

Carolina Oliver y Raquel Cuesta · Abogadas

Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña de 4 de octubre de 2018 (RG. 6134/2015)

En la resolución de referencia el TEAR de Cataluña concluye que una motivación basada exclusivamente en alusiones generales al concepto de “beneficiario efectivo”, sin que se vincule a una norma anti abuso aplicable al caso concreto, resulta insuficiente para negar la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 14.1.c) de la Ley del IRNR sobre el pago de intereses de una entidad española a una entidad vinculada residente en Luxemburgo.

En el caso enjuiciado por el TEAR se presentaba la siguiente estructura de préstamos entre un grupo de entidades vinculadas: (i) una entidad residente en Andorra concede un préstamo a una entidad del grupo residente en Luxemburgo; y (ii) por el mismo importe y en la misma fecha, la entidad residente en Luxemburgo concede un préstamo a su filial localizada en España.

Ante esta estructura, la Administración tributaria niega la exención de los pagos por intereses que realiza la entidad española a la entidad luxemburguesa al entender que esta no es el “beneficiario efectivo” de la transacción en el sentido de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003 de intereses y cánones.

Recordamos que dicho concepto trata de identificar al receptor real de las rentas, eliminando a los intermediarios que solo las canalizan y, luchando contra una potencial estrategia de “*treaty shopping*”.

A juicio de la inspección, debe entenderse que el beneficiario efectivo de los intereses es la sociedad residente en Andorra toda vez que, la sociedad luxemburguesa, receptora formal de los mismos, carecía, en su opinión, de medios materiales y humanos y estaba interpuesta a los solos efectos de acceder a los beneficios de la Directiva. Así, la inspección entiende que la cesión de capitales se producía realmente entre la empresa andorrana y la española, debiendo quedar los intereses de dicha cesión sujetos a retención por el IRNR por no realizarse el pago a favor de una entidad localizada en un Estado Miembro de la UE.

El TEAR de Cataluña no comparte el criterio de la Administración y recuerda en su resolución que para poder regularizar una situación como la enjuiciada no basta con la mera mención de la cláusula de “beneficiario efectivo” sino que para garantizar la seguridad jurídica, la regularización debe apoyarse en la legalidad aplicable al caso y, en concreto, en una cláusula anti abuso que ya esté prevista en el propio CDI aplicable –en este caso el CDI entre España y Luxemburgo carece de cláusulas de limitación de beneficios– o, en las normas anti abuso previstas en el ordenamiento jurídico español (artículos 15 y 16 LGT).

Pérez-Llorca

En consecuencia, el TEAR anula la regularización por considerar insuficiente su fundamentación en los principios que inspiran la Directiva, los CDIs y en una interpretación económica de la estructura, prescindiendo de la posición jurídica de las partes y atentando contra el principio de seguridad jurídica.

LOS *PROPERTY MANAGERS* Y OTROS AGENTES INMOBILIARIOS QUE ACTÚAN A TRAVÉS DE PLATAFORMAS COLABORATIVAS NO TIENEN LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL MODELO 179

Ignacio Pascual y Raquel Cuesta · Abogados

Consultas Vinculantes de la DGT V1273-19, de 5 de junio, V1364-19, de 11 de junio y V1650-19 y V1651-19, de 3 de julio de 2019

Como continuación a consulta vinculante V3083-18, analizada en nuestra [Newsletter del pasado mes de enero](#), la DGT ha dado respuesta recientemente a nuevas consultas sobre el modelo 179. En concreto, estas nuevas consultas se pronuncian sobre la obligación de los *property managers* y otros agentes intervinientes en el mercado inmobiliario de alquiler vacacional de presentar el modelo 179, aun cuando su intervención en la cesión de viviendas con fines turísticos se produzca por mediación de plataformas colaborativas.

Como ya ocurrió con la consulta V3083-18, para esclarecer la cuestión, la DGT se remite a la jurisprudencia de la sala de lo civil del TS a fin de determinar qué agentes deben considerarse “intermediarios” a efectos del modelo 179 y, por tanto, están obligados a su presentación –en contraposición con la figura del cedente, prevista en la normativa reguladora del modelo–.

De acuerdo con esta jurisprudencia, será intermediario aquel que recibe su retribución en función de la celebración efectiva del contrato en el cual se media. Es por ello que la DGT concluye que habrá que estar a los términos de los contratos efectivamente firmados entre los *property managers* y otros agentes inmobiliarios y los titulares de los inmuebles para determinar si su intervención en la cesión de las viviendas se produce en tanto que cedentes –como era el caso de la consulta V3083-2018– y, por tanto, no tienen obligación de presentar el modelo 179, o como intermediarios.

En caso de que los *property managers* y otros agentes inmobiliarios no actúen como cedentes en la cesión de los inmuebles, se plantea la cuestión de si, en tanto que intermediarios deben presentar el modelo 179 aun cuando su intermediación se produzca con la utilización de plataformas colaborativas.

En este escenario, concluye la DGT que los *property managers* y otros agentes inmobiliarios no estarán tampoco obligados a la presentación del modelo 179 puesto que son las plataformas colaborativas las que intervienen y favorecen en última instancia la conclusión del contrato de cesión y, por tanto, deben ser estas las únicas consideradas intermediarias a los efectos del modelo 179 bajo este tipo de estructuras. No obstante, la DGT no aclara –en el marco de la contestación a la consulta V1651-19– si los *property managers* que hacen uso de estas plataformas colaborativas están obligados, o no, a facilitar a las mismas los datos identificativos relativos a los titulares, los cedentes y las propiedades que gestionan.

En conclusión, para determinar si *property managers* y otros agentes inmobiliarios distintos de las plataformas colaborativas están obligados a presentar el modelo 179 cuando intervienen en la

Pérez-Llorca

cesión de viviendas para fines turísticos, habrá que estar a los términos de los contratos firmados con los titulares de los mismos para determinar si su actuación encaja bajo la definición de “intermediario”. Una vez se determine que actúan en el mercado en tanto que intermediarios, estos únicamente estarán obligados a presentar el modelo 179 cuando intermedien directamente, sin el uso de plataformas colaborativas, en la cesión del inmueble.

Coordinadores de la Newsletter

—

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

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

Víctor Tenorio
Asociado
vtenorio@perezllorca.com
T: +34 91 436 04 29

Pérez-Llorca

Sede

Castellana 50
28046 · Madrid

Paseo de la Castellana, 259 A
28046 · Madrid

—
Diagonal 640, 8º A
08017 · Barcelona

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

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

