

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal



5/2018

Índice

Artículos Doctrinales

6 ¿Qué pasa con la plusvalía municipal?

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

Jurisprudencia

8 El régimen de neutralidad fiscal en canjes de valores: interpretación de la adecuación de los mecanismos de diferimiento de plusvalías y su interrelación en el reparto de la potestad de gravamen

Ignacio Pascual y Yi Zhou

9 El TJUE avala los impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales

Clara Jiménez y Raquel Cuesta

10 El responsable subsidiario puede impugnar el acto de liquidación de responsabilidad y por ello debe tener acceso a todo el expediente

José Suárez y Diego Marín-Barnuevo

11 La superación del plazo de finalización del procedimiento inspector obliga a la Administración a dictar una resolución expresa de reanudación

Diego Marín-Barnuevo y Antonio Carbajal

12 Los abogados también pueden aplicar la reducción del 30% prevista para los rendimientos irregulares

Daniel Olábarri y Alejandra Flores

13 La exención del IAE vinculada a la cifra de negocio debe valorarse, en su caso, en relación a la cifra de negocio obtenida por el grupo que consolida

Diego Marín-Barnuevo y Víctor Tenorio

Doctrina

- 14** **La transmisión de elementos patrimoniales en sede concursal no constituye una unidad económica autónoma a efectos del IVA**
Victoria von Richetti e Inés Miranda
- 15** **Determinación de la situación de desequilibrio patrimonial en grupos de consolidación fiscal**
Víctor Tenorio y Carolina Oliver
- 16** **Debe admitirse la consolidación fiscal horizontal para ejercicios previos a la entrada en vigor de la “nueva” LIS**
Víctor Tenorio y Raquel Cuesta
- 17** **La exención en IVA de los servicios de mediación de seguros**
Daniel Olábarri y Arturo Parellada

Otras noticias de interés

- 19** **Admitido a trámite un recurso de casación relativo al régimen sancionador sobre operaciones vinculadas**
Antonio Carbajal
- 20** **Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018**
Ekaitz Cascante y Carolina Oliver

22 Publicaciones del equipo

¿QUÉ PASA CON LA PLUSVALÍA MUNICIPAL?

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

Ha pasado ya un año desde que el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre la plusvalía y los contribuyentes siguen desconcertados, sin comprender por qué los ayuntamientos siguen exigiendo el pago de un impuesto cuyas reglas de cuantificación fueron declaradas inconstitucionales.

La situación es ciertamente insólita, porque las normas reguladoras del Impuesto han sido declaradas inconstitucionales y nulas por el Tribunal Constitucional, “*pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*”, en palabras del propio Tribunal. Se trata, pues, de una especie de declaración de *inconstitucionalidad condicionada*, no contemplada en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

La novedosa declaración de *inconstitucionalidad condicionada* pretendía, probablemente, que el Gobierno impulsara una modificación legal de la normativa reguladora y delimitara los supuestos en los que no hubo incremento real, declarándolos exentos de tributación. Pero dicha modificación no se ha producido y lo cierto es que, hoy por hoy, todos los agentes implicados siguen desconcertados sin saber bien cómo actuar.

De un lado, los ayuntamientos siguen exigiendo el pago del impuesto de acuerdo con unas reglas que han sido declaradas inconstitucionales. Entienden que la inconstitucionalidad solo afecta a las situaciones de inexistencia de incremento de valor, cuya determinación depende de la aprobación de reglas específicas por parte del legislador estatal, por lo que deben seguir aplicando la ley en los mismos términos en que venían haciéndolo estos últimos años.

De otro lado, los contribuyentes consideran injusto pagar un impuesto declarado inconstitucional, por lo que deciden iniciar un largo proceso de impugnaciones para lograr la anulación de esos actos de liquidación tributaria.

Finalmente, en esa controversia, los Tribunales de Justicia deben decidir si resulta o no exigible el pago del tributo. Pero lo que sucede es que algunos tribunales interpretan que las normas declaradas inconstitucionales siguen en vigor (porque el fallo de la sentencia establece una condición), mientras que otros, entre los que se incluyen los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Castilla y León (Burgos), Cataluña y Navarra, consideran que dichas normas han sido expulsadas del ordenamiento jurídico y resulta improcedente exigir el pago del impuesto.

Esa divergencia en la interpretación de la jurisprudencia constitucional ha provocado que en los primeros meses de 2018 hayan sido admitidos a trámite más de cuarenta recursos de casación contra las sentencias que resuelven estos conflictos, lo que indica la gravedad de la situación y la necesidad de que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre esta cuestión y establezca una doctrina única vinculante para todos los tribunales.

Precisamente, se acaba de publicar una relevante sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 6 de febrero de 2018, dictada en un recurso de casación autonómico, en la que el Tribunal considera inexigible el impuesto porque las reglas de determinación de la base imponible han sido expulsadas del ordenamiento jurídico por la sentencia del Tribunal Constitucional. Ello significa que, a partir de ahora, todos los tribunales de Navarra deberán estimar los recursos interpuestos contra las liquidaciones del impuesto exigidas por transmisiones realizadas hasta el 15 de julio de 2017, fecha en la que entró en vigor la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, que modifica la regulación originaria para adecuarla a las exigencias de la correspondiente sentencia del Tribunal Constitucional.

La situación, como se desprende de lo expuesto, es especialmente sensible. Y todavía puede serlo más en el llamado territorio común, porque el legislador aún no ha aprobado la reforma exigida para adecuar la normativa del tributo a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, que declaró la inconstitucionalidad de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Si bien el pasado 9 de marzo se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales una

proposición de ley del Grupo Popular por la cual se introducirían las modificaciones oportunas, no está claro cuál será el devenir de esta iniciativa legislativa a la vista del difícil equilibrio parlamentario existente.

En este contexto, si el Tribunal Supremo también considerase que los preceptos declarados inconstitucionales han sido expulsados del ordenamiento jurídico, procedería la devolución de todas las cantidades pagadas por liquidaciones (no firmes) dictadas en los últimos cuatro años, cuyo importe podría ascender a varios miles de millones de euros. Además, al no haberse modificado todavía la Ley de Haciendas Locales en los términos exigidos por el Tribunal Constitucional, los ayuntamientos no podrían seguir exigiendo el pago del impuesto, lo que les ocasionaría una relevante pérdida de ingresos y, en muchos casos, un importante desequilibrio presupuestario.

(Artículo publicado en Cinco Días el 9 de abril de 2018)

EL RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD FISCAL EN CANJES DE VALORES: INTERPRETACIÓN DE LA ADECUACIÓN DE LOS MECANISMOS DE DIFERIMIENTO DE PLUSVALÍAS Y SU INTERRELACIÓN EN EL REPARTO DE LA POTESTAD DE GRAVAMEN

Ignacio Pascual y Yi Zhou • Abogados

Sentencia del TJUE de 22 de marzo de 2018 (Asuntos C 327/16 y C421/16) ¹

En esta sentencia, el TJUE enjuicia la adecuación de la normativa doméstica francesa al artículo 8 de la Directiva 90/434/CEE sobre el Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones (la “Directiva”).

En síntesis, el artículo 8 de la Directiva dispone que un canje de valores no debe ocasionar en sí mismo la aplicación de gravamen sobre las plusvalías generadas en sede del socio de la entidad transmitente, sin perjuicio de que los Estados miembros puedan gravar el beneficio derivado de la ulterior cesión de los títulos recibidos.

La normativa francesa enjuiciada prevé un sistema de diferimiento en cuya virtud la plusvalía puesta de manifiesto en una operación de canje de valores se declara con ocasión de dicha operación si bien se difiere su tributación hasta que se manifiesta, en los casos enjuiciados, con la cesión posterior de los títulos recibidos en el canje. No hay que obviar que, en el marco de operaciones de canje transfronterizas, es posible que tras el canje con neutralidad, uno de los Estados se vea imposibilitado a gravar la ganancia acumulada en su territorio por la pérdida del punto de conexión en favor del otro Estado miembro.

El TJUE interpreta que:

1. La norma de diferimiento francesa es compatible con la Directiva, sin que el mero hecho de que la plusvalía deba declararse (aunque no gravarse) con motivo de la celebración del canje de valores desvirtúe esta adecuación al Derecho Comunitario.
2. Este régimen de diferimiento no supone la pérdida del punto de conexión con el Estado en el que se produjo el canje de valores. Por tanto, el hecho de que la cesión posterior de los títulos recibidos en el canje esté comprendida en la competencia fiscal de un Estado distinto al que poseía la competencia fiscal en el momento del propio canje de valores, no priva a este último Estado de ejercer su derecho a gravar la plusvalía generada en el marco de su competencia.
3. Igual que el TJUE reconoce el derecho del Estado “intermedio” a gravar la plusvalía generada en su territorio, el Tribunal europeo considera que el artículo 49 TFUE se opone a que ese mismo Estado pueda impedir la imputación de eventuales minusvalías generadas en el momento de la ulterior cesión de los títulos recibidos en canje cuando tales minusvalías sí pueden ser reconocidas si el socio residiese en ese Estado miembro en dicho momento.

No obstante, el TJUE deja sin resolver cuestiones de gran relevancia en la aplicación práctica de este criterio al afirmar que la Directiva no armoniza criterios de reparto de competencias fiscales entre Estados miembros, por lo que habrá que estar, en todo caso, a lo dispuesto en los convenios bilaterales o en la normativa doméstica de cada uno de ellos. Así, podría resultar interesante estudiar cómo se interrelaciona esta resolución a la luz de dicha normativa, por ejemplo, en casos en los que un convenio bilateral no otorgue capacidad tributaria al Estado en el que se produjo el canje de valores o si la potestad tributaria sobre la plusvalía “intermedia” debe estar reconocida en la normativa interna del Estado; o qué ocurre en un escenario en que la plusvalía generada con la transmisión es inferior a la generada en el canje de valores.

EL TJUE AVALA LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

Clara Jiménez y Raquel Cuesta • Socia, Abogada

Sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018 [asuntos C-233/16²³, C-234/16²⁴, C-235/16²⁵, C-236/16²⁶ y C-237/16²⁷]

El TJUE, en tres sentencias de fecha 26 de abril de 2018, ha fallado a favor del controvertido Impuesto Autonómico sobre Grandes Establecimientos Comerciales (“IGEC”) vigente en Aragón, Cataluña y Asturias.

En términos generales y salvando las pequeñas discrepancias de cada normativa autonómica, el IGEC es un impuesto que grava la capacidad económica de los grandes establecimientos comerciales en atención a su impacto territorial y medioambiental. En cada Comunidad Autónoma se establece un umbral mínimo de superficie por debajo del cual la norma considera que los comercios no tienen el suficiente impacto en estos medios.

Asimismo, las normativas consideran que determinados negocios (como, por ejemplo, la jardinería, la venta de vehículos o de maquinaria y suministros industriales) necesitan de amplios espacios para el ejercicio de su actividad, por lo que quedarían exonerados del IGEC, bajo el cumplimiento de determinados requisitos.

Por otro lado, la normativa catalana establece, además, la exoneración total en el IGEC de los establecimientos comerciales colectivos, independientemente de la superficie o actividad que ejerzan, en contraposición con los establecimientos comerciales individuales.

Este Impuesto, tras haber sido validado por los TSJ de cada una de estas Comunidades Autónomas (previa desestimación de cuestión de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional) fue impugnado en casación ante el Tribunal Supremo, quien elevó sendas cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

En sus sentencias, el TJUE analiza la adecuación al Derecho comunitario del IGEC, en relación con el principio de libertad de establecimiento (artículos 49 y 54 del TFUE), y su posible consideración como ayuda de Estado (artículo 107 del TFUE).

En relación con la primera de estas cuestiones, el TJUE declara ajustado a la normativa comunitaria el Impuesto controvertido, al no haber quedado suficientemente probado que imponga un trato discriminatorio basado en el Estado miembro de domicilio de las sociedades que gestionan los centros comerciales.

En segundo lugar, el Tribunal analiza si, el hecho de excluir del IGEC a comercios de menor entidad y a aquellos que realizan en exclusiva determinadas actividades, puede considerarse como una ayuda de Estado a estos negocios. A este respecto, el Tribunal descarta que las normativas autonómicas confieran una ventaja selectiva a los establecimientos exonerados en virtud de estos criterios. Por tanto, no constituye una ayuda de Estado siempre que se verifique que dichos establecimientos no tengan efectivamente un impacto negativo sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio.

Por último, en cuanto a la diferenciación fiscal relativa al carácter individual o colectivo del establecimiento comercial contenida en la normativa catalana, el TJUE considera que se trata de una discriminación de carácter selectivo que no encuentra justificación y, por tanto, de una ayuda de Estado, pues la condición de individual o colectivo de un centro no influye en su impacto territorial o medioambiental.

En definitiva, habrá que esperar a la solución que el Tribunal Supremo dará a esta cuestión a la vista de esta sentencia, para saber si Cataluña deberá recuperar el impuesto dejado de ingresar por los centros comerciales colectivos inicialmente exonerados. Además, este pronunciamiento abre la puerta a que otras Comunidades Autónomas establezcan impuestos similares en sus territorios.

EL RESPONSABLE SUBSIDIARIO PUEDE IMPUGNAR EL ACTO DE LIQUIDACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y POR ELLO DEBE TENER ACCESO A TODO EL EXPEDIENTE

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2018 (Rec. núm. 427/2017) ¹³

Los responsables tributarios están obligados a pagar deudas ajenas y, por ello, se cuestiona si pueden impugnar el acto de liquidación junto con el acto de derivación de la responsabilidad.

En relación con los supuestos de responsabilidad solidaria derivada a los administradores, esa cuestión fue resuelta en la STS de 13 de marzo de 2018 (Rec. núm. 53/2017), en la que se fijó como doctrina que las facultades de impugnación del responsable no pueden limitarse por el hecho de que el declarado responsable fuera administrador de la sociedad. En este pronunciamiento, el TS añadió otro criterio interpretativo especialmente relevante: los responsables pueden impugnar también las liquidaciones o los acuerdos sancionadores que hubieran devenido firmes para el deudor principal, puesto que a ellos no les afecta esa declaración de firmeza.

En esta nueva sentencia se aborda el mismo problema respecto del responsable subsidiario y, como es lógico, se reitera la doctrina recogida en la jurisprudencia anterior, confirmándose de este modo que se puede impugnar tanto el acto de derivación como la liquidación y sanción de la que trae causa, aunque hayan devenido firmes.

Además, se añade una cuestión que, aunque pueda parecer obvia, no fue entendida así por el tribunal de instancia y constituyó el motivo de admisión del recurso de casación: para hacer efectivo ese derecho de impugnación, es preceptivo que la Administración suministre al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal.

LA SUPERACIÓN DEL PLAZO DE FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR OBLIGA A LA ADMINISTRACIÓN A DICTAR UNA RESOLUCIÓN EXPRESA DE REANUDACIÓN

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018 (Rec. núm. 176/2017) ²³

El procedimiento inspector debe finalizar en el plazo previsto en el artículo 150.1 LGT (18 meses, con carácter general) y, en caso de incumplimiento, aunque no se produce la caducidad, las actuaciones previamente realizadas pierden su eficacia interruptiva de la prescripción (art. 150.6 LGT).

Lo que no regula expresamente la LGT es cómo se delimitan las actuaciones encuadradas en el período vencido (que no interrumpen la prescripción) y las actuaciones ulteriores realizadas en la reanudación del procedimiento. O, si se prefiere, la LGT no determina con claridad si la Administración debe dictar un acto expreso de reanudación del procedimiento que superó el plazo máximo o, por el contrario, cualquier actuación ulterior de continuación del procedimiento produce los efectos típicos del inicio de un procedimiento inspector, aunque sea continuación del anterior.

El TS ya había establecido en sentencias anteriores que resultaba exigible una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. No bastaría, por tanto, con cualquier actuación recogida en diligencia, sino que es necesaria una actuación de reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

La sentencia ratifica esa doctrina y establece que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no “*cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente*” interrumpe la prescripción, sino solo aquellas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que se realizarán después de tal actuación.

LOS ABOGADOS TAMBIÉN PUEDEN APLICAR LA REDUCCIÓN DEL 30% PREVISTA PARA LOS RENDIMIENTOS IRREGULARES

Daniel Olábarri y Alejandra Flores • Abogados

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 y 20 de marzo de 2018 (Rec. núm. 2070/2017¹ y 2522/2017²)

La Ley del IRPF establece una reducción del 30% para los denominados rendimientos irregulares, esto es, para aquellos que hubieran sido generados en un período de tiempo superior a dos años o hubieran merecido esa calificación en el Reglamento del IRPF. Con esa reducción se pretende corregir el efecto producido por la progresividad de la escala de gravamen en los rendimientos generados en más de un período impositivo.

La Administración tributaria había rechazado la posibilidad de aplicar esa reducción a los abogados y otros profesionales, porque la norma dispone su inaplicación a aquellos rendimientos que, *“aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimiento”*.

En ese contexto, la sentencia comienza destacando que los rendimientos obtenidos por un abogado en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo período fiscal, cumplen los requisitos para ser considerados rendimientos irregulares.

Seguidamente, para apreciar si concurre la nota de habitualidad que impide la aplicación de la reducción por irregularidad, la STS señala que se trata de una situación individual que debe valorarse en función de la situación personal de cada contribuyente. Por tanto, rechaza que pueda excluirse de forma genérica a todos los abogados por entender que todos ellos obtienen de forma habitual rendimientos irregulares.

Consecuentemente, si el abogado considera que tiene una parte de rendimientos de su actividad que son irregulares, podrá aplicar esa reducción. A partir de entonces, según la STS comentada, recae sobre la Administración la carga de la prueba de que el contribuyente obtuvo rendimientos irregulares de forma habitual y, por tanto, resulta inaplicable la reducción. Y destaca la sentencia a tal efecto que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla, porque *“la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación”*.

LA EXENCIÓN DEL IAE VINCULADA A LA CIFRA DE NEGOCIO DEBE VALORARSE, EN SU CASO, EN RELACIÓN A LA CIFRA DE NEGOCIO OBTENIDA POR EL GRUPO QUE CONSOLIDA

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

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2018 (Rec. núm. 181/2017) ²

La Ley de Haciendas Locales establece una exención en el IAE para las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros. Para evitar una artificiosa división de la actividad económica, añade que, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo mercantil (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio), considerando como grupo a los recogidos en la Sección 1ª del Capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas. Esta regulación suscita dudas sobre si el concepto de grupo de sociedades exige únicamente la existencia de un grupo mercantil como “*unidad de decisión*” entre las diversas entidades o, además, exige que la entidad que ejerce la actividad sometida al impuesto pertenezca a un grupo de sociedades cuya entidad dominante esté obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión en régimen de consolidación.

En el recurso de casación interpuesto se debate, por tanto, si la cláusula anti-elusión analizada alcanza a la efectiva y obligatoria formulación de las cuentas bajo el régimen de consolidación. Ante ese dilema, el TS considera que es necesario que la sociedad en cuestión esté integrada en un grupo de sociedades obligado a presentar las cuentas consolidadas. El principal fundamento de esa decisión es que, a los efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, la propia norma remite expresamente a los grupos de sociedades con deber de consolidar cuentas y, tratándose de un grupo de sociedades, su concreción solo es posible si este cumple con la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. Por tanto, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos previstos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de la empresa afectada, pero no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo.

Si bien este criterio ya era compartido por determinados TSJ, cabe mencionar que es contrario al mantenido por la DGT, al menos hasta la fecha, que viene estableciendo que, a los efectos de aplicar esta exención, se tomará como importe neto de la cifra de negocios el correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo, “*independientemente de que el grupo esté obligado o dispensado de formular cuentas anuales consolidadas*”. Sería conveniente revisar aquellas entidades que, integradas en un grupo de unidad de decisión, no pertenezcan a un grupo con obligación legal de formular cuentas anuales consolidadas, con el objeto de analizar la conveniencia de solicitar la devolución de cuotas del IAE pagadas en ejercicios anteriores, en aquellos casos en los que se pudiera aplicar esta exención en los términos descritos.

LA TRANSMISIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES EN SEDE CONCURSAL NO CONSTITUYE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA A EFECTOS DEL IVA

Victoria von Richetti e Inés Miranda • Abogadas

Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018 (R.G. 6317/2014) ¹

En el contexto de un procedimiento concursal, el obligado tributario transmitió los elementos patrimoniales que, previos a la situación concursal, habían formado parte de una unidad de producción. Ante dicha transmisión, el TEAC analiza si dichos elementos patrimoniales deben identificarse como una unidad económica autónoma en el IVA a los efectos del supuesto de no sujeción.

Ante dicha cuestión, el TEAC concluye que el conjunto de elementos transmitidos debe posibilitar el ejercicio de alguna actividad en el mismo momento de la transmisión, y no basta con que en el futuro puedan constituir una parte de una actividad económica autónoma. Añade el TEAC que, independientemente de que dichos elementos transmitidos hubiesen constituido una unidad de producción mientras estaba en funcionamiento y en fase de liquidación, ello no necesariamente quiere decir que sean una unidad económica autónoma a efectos del IVA.

Para ello, indica, sería necesario que dichos elementos transmitidos conformasen una unidad que fuese susceptible de funcionar de forma autónoma. Concretamente, señala, es necesario que se aporte a los elementos adquiridos, toda la organización empresarial necesaria para poder llevar a cabo la actividad (incluyendo reparaciones, inversiones, tramitar licencias, conseguir contratos con clientes y proveedores, contratar trabajadores, etc.), organización que, en este supuesto, no se transmite.

Por todo ello, cabe concluir que no puede identificarse con carácter general unidad de producción con unidad económica autónoma a los efectos del IVA, debiendo realizarse un análisis específico para cada supuesto.

DETERMINACIÓN DE LA SITUACIÓN DE DESEQUILIBRIO PATRIMONIAL EN GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Víctor Tenorio y Carolina Oliver • Abogados

Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (R.G. 6672/2015) ²

El artículo 67.4.b) del TRLIS en vigor en ejercicios 2014 y anteriores, establecía que no podían formar parte de los grupos fiscales las entidades que, al cierre del periodo impositivo, se encontraran en la situación mercantil de desequilibrio patrimonial regulada en el artículo 363.1.e) del TRLSC, a excepción de que, “*con anterioridad a la conclusión*” del ejercicio siguiente esta situación hubiese sido superada.

Es decir el TRLIS establecía que, en el caso en el que al cierre de un periodo impositivo (esto es, a 31 de diciembre del año “n”) una sociedad dependiente de un grupo de consolidación fiscal a efectos del IS se hallara incurso en situación de desequilibrio patrimonial, dicha sociedad quedaría excluida del grupo fiscal, a menos que dicha situación estuviese superada “*con anterioridad*” a la conclusión del ejercicio en el que se aprueben las cuentas anuales de dicho ejercicio (esto es, “antes” del 31 de diciembre del año “n+1”). Este precepto fue modificado con la entrada en vigor de la nueva LIS para ejercicios 2015 y siguientes, precisando que, esta excepción a la exclusión de entidades del grupo fiscal opera solo cuando se hubiera superado la situación de desequilibrio patrimonial del ejercicio anterior, “*a la conclusión*” del ejercicio siguiente.

Siguiendo una interpretación literal de la norma con el TRLIS en vigor, el lapso temporal del que dispone una entidad de un grupo de consolidación del IS para superar el desequilibrio patrimonial de un ejercicio concreto, se extiende a todo el ejercicio siguiente al cual se produce dicha circunstancia. Pues bien, el TEAC se pronuncia en esta resolución sobre esta cuestión y, en concreto si a efectos de la excepción en la exclusión de una sociedad del régimen de consolidación fiscal, se debe valorar la circunstancia del desequilibrio “*a la conclusión*” (a 31 de diciembre) del ejercicio siguiente o, por el contrario, “*con anterioridad a la conclusión*”, aun cuando en la fecha de cierre (a 31 de diciembre) la entidad vuelva a encontrarse en causa de desequilibrio patrimonial.

A este respecto, determina el TEAC que, con ocasión de la entrada en vigor de la nueva LIS, no nos hallamos ante un verdadero cambio legal, sino ante una mejora o aclaración de la redacción dada por el TRLIS, de manera que el momento temporal para solventar la situación de desequilibrio patrimonial se determina “*a la conclusión*” del ejercicio siguiente, incluso con el TRLIS en vigor. Por ello, en aplicación del principio de interpretación auténtica de la norma, el TEAC otorga una extensión retroactiva al cambio legislativo introducido en este sentido por la nueva LIS (extensión más común en los cambios legislativos en el ámbito del IVA).

La posición del TEAC coincide con la expuesta por la AEAT en su informe de fecha 1 de septiembre de 2015.

Por lo tanto, aquellos grupos de consolidación fiscal que deban realizar este análisis con ocasión del cierre contable, deberán realizarlo sobre la situación patrimonial de las entidades en cuestión tras la contabilización, en su caso, de los ajustes de auditoría y del gasto por impuesto, ya que dichos resultados quedarán incluidos en el resultado del ejercicio y, en consecuencia, tendrán impacto en la situación patrimonial existente el último día del periodo impositivo. Por ello, el contribuyente estará obligado a realizar las medidas correctivas oportunas (ampliación de capital, otorgamiento de préstamos participativos, etc.) por unos importes superiores a los que hubieran producido el original desequilibrio patrimonial.

DEBE ADMITIRSE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL HORIZONTAL PARA EJERCICIOS PREVIOS A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA “NUEVA” LIS

Víctor Tenorio y Raquel Cuesta • Abogados

Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (R.G. 3888/2016) ²

El artículo 67.1 del TRLIS preveía la posibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal a grupos cuyas entidades, dominantes y filiales, fueran residentes en territorio español y cumplieren determinados requisitos. Esta premisa se vio, no obstante, modificada con la entrada en vigor de la LIS con efectos para el ejercicio 2015 y siguientes.

El nuevo régimen introdujo la posibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal entre entidades filiales “hermanas” aunque su sociedad dominante común no fuera residente en territorio español. Este cambio vino motivado por la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2014 (asuntos acumulados C-39/13 y C-40/13). En esta sentencia, el TJUE, que enjuiciaba la adecuación de la normativa holandesa al Derecho europeo, determinó que la misma (similar en este aspecto al artículo 67.1 del TRLIS) era contraria al principio de libertad de establecimiento y, por ende, al Derecho de la UE, al condicionar y limitar de forma injustificada la estructura y organización de los grupos europeos.

A la luz de este pronunciamiento, que por otro lado no era el primero del TJUE en este sentido (por ejemplo, la sentencia de 27 de noviembre de 2008 en el asunto C-418/07), diversos grupos empresariales españoles afectados por la imposibilidad de consolidar horizontalmente, solicitaron la rectificación de sus autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2011 a 2014, lo que fue rechazado por la AEAT.

Ahora, el TEAC, siguiendo la estela del TJUE, estima las reclamaciones interpuestas anulando los acuerdos de la AEAT, declarando contrarias a Derecho las limitaciones a la consolidación entre entidades “hermanas” españolas con una dominante común no residente en territorio español establecidas en el TRLIS, en virtud del principio de libertad de establecimiento contenido en el Derecho europeo. No obstante, el TEAC ha ordenado que se devuelvan los expedientes a la Administración para que se verifique el cumplimiento del resto de requisitos para la aplicación del régimen de consolidación.

Por lo tanto, en virtud de este nuevo pronunciamiento, podrán conformar un grupo de consolidación fiscal a efectos del IS aquellas sociedades “hermanas” participadas directa o indirectamente por una matriz común residente en otro Estado miembro siendo aplicable este criterio incluso con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS.

LA EXENCIÓN EN IVA DE LOS SERVICIOS DE MEDIACIÓN DE SEGUROS

Daniel Olábarri y Arturo Parellada • Abogados

Consultas Vinculantes de la DGT Vo315-18 de 8 de febrero de 2018², Vo402-18 de 15 de febrero de 2018³ y Vo585-18 de 28 de febrero⁴

Las entidades consultantes operan en el sector de los Contact Center prestando servicios como colaboradores externos de un mediador de seguros. Dichos servicios consisten en la captación de clientes para la venta de seguros a través de medios telefónicos.

En estas consultas, la DGT mantiene un criterio ya expresado anteriormente y establece que, para que los servicios estén amparados por la exención del IVA, se tienen que dar algunos de los servicios esenciales de la función de mediador de seguros como es la de buscar clientes o poner a estos en relación con el asegurador. Se excluye, por tanto, el puro y simple back office (aquellos servicios que, por sí mismos, no constituyen prestaciones de servicios relativas a seguros).

En concreto, establece la DGT que estarán exentas del IVA las prestaciones que tengan por objeto alguno de los siguientes servicios:

1. El asesoramiento, la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración del contrato de seguro o de reaseguro, y ello, aunque el contrato de seguro presentado, analizado o propuesto no llegase finalmente a celebrarse. En particular, la captación de clientes está incluida entre estos servicios previos a la celebración del contrato.

No obstante, no quedan amparados por la exención ni tendrán la consideración de captación de clientes:

- (i) El mero suministro de datos y de información sobre tomadores potenciales a los intermediarios de seguros o reaseguros, o las empresas de seguros o reaseguros, si el proveedor no efectúa ninguna acción adicional para ayudar a celebrar un contrato de seguro o de reaseguro.
- (ii) El mero suministro de información sobre productos de seguro o reaseguro, sobre un intermediario de seguros o reaseguros, o una empresa de seguros o reaseguros a tomadores potenciales, si el proveedor no efectúa ninguna acción adicional para ayudar a celebrar un contrato de seguro o de reaseguro.

2. Los consistentes en la celebración del citado contrato de seguro o de reaseguro.
3. Los consistentes en asistir a la entidad aseguradora en la ejecución o gestión del contrato de seguro o de reaseguro cuando previamente hubiera captado a dicho cliente o en atender, asesorar o asistir al tomador, asegurado o beneficiario, en particular en caso de siniestro.

No obstante, no quedan amparados por la exención la gestión de siniestros de una empresa de seguros o reaseguros, a título profesional, y el peritaje y la liquidación de siniestros.

4. La aportación de la información relativa a uno o varios contratos de seguro de acuerdo con los criterios elegidos por los clientes a través de un sitio web o de otros medios, y la elaboración de una clasificación de productos de seguro, incluidos precios y comparaciones de productos, o un descuento sobre el precio de un contrato de seguro (los conocidos como “comparadores de seguros”), siempre y cuando el cliente pueda celebrar un contrato de seguro directa o indirectamente al final del proceso en el propio sitio web o medio empleado. Por el contrario, no estará amparado por la exención este servicio cuando no tenga por objeto

la celebración de contrato alguno, sino que se limite a comparar los productos de seguro disponibles en el mercado incluso aunque el mismo medio o sitio web permita directamente enlazar o acceder a los sitios web o medios de un intermediario de seguros o reaseguros, o de una empresa de seguros o reaseguros, para la celebración del contrato.

Las consultas no aportan ninguna novedad en cuanto a los requisitos que deben cumplirse para la aplicación de la exención a los servicios de mediación en la actividad de seguros, pues la DGT ya había dejado claro que los mediadores de seguros podían aplicar la exención si cumplían esos requisitos. Sin embargo, sí suponen una novedad al clarificar la posición de los colaboradores o auxiliares de los mediadores, para los que la aplicación de la exención era cuestionable, aunque cumpliesen dichos requisitos.

En particular, las consultas tienen especial relevancia por el hecho de que se publican en un momento en el que se encuentran en curso numerosas inspecciones contra empresas del sector a las que la AEAT está denegando la aplicación de la exención. Por tanto, estas consultas pueden ayudar a clarificar la cuestión y a reforzar la aplicación de la exención.

ADMITIDO A TRÁMITE UN RECURSO DE CASACIÓN RELATIVO AL RÉGIMEN SANCIONADOR SOBRE OPERACIONES VINCULADAS

Antonio Carbajal • Abogado

El Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación en el que deberá pronunciarse sobre la posibilidad de sancionar al obligado tributario por dejar de ingresar la deuda tributaria (artículo 191 de la LGT) cuando, no habiéndose incumplido las obligaciones de documentación exigidas en relación a las operaciones vinculadas, la AEAT efectúa correcciones sobre la valoración de estas operaciones.

Resulta de gran interés ya que el Tribunal Supremo podrá pronunciarse sobre la compatibilidad de la sanción por dejar de ingresar del artículo 191 de la LGT con el régimen sancionador específico aplicables a las operaciones vinculadas.

PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2018

Ekaitz Cascante y Carolina Oliver • Abogados

El pasado 3 de abril de 2018 el Gobierno presentó el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018. A este respecto, y sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo de este texto, consideramos oportuno destacar las principales novedades fiscales que este Proyecto de Ley incorpora:

IRPF

El principal objetivo que persiguen los cambios introducidos en la regulación del IRPF consiste en reducir la tributación de los trabajadores (i) con rentas más bajas y (ii) que soportan mayores cargas familiares. Entre las modificaciones introducidas destacan las siguientes:

1. Se incrementa en 1.000 euros adicionales la deducción por maternidad para madres con hijos menores de tres años que satisfagan gastos de guardería o centros de educación infantil autorizados.
2. Se aumentan los límites establecidos para las deducciones por familia numerosa, por cada uno de los hijos que formen parte de la familia que exceda de tres.

IS

Por lo que al IS respecta, las principales novedades son las siguientes:

1. Se modifica la reducción relativa a las rentas procedentes de determinados activos intangibles (*patent box*) para adaptar la misma a los estándares internacionales patrocinados por la UE y OCDE en el Plan BEPS en relación con el *nexus approach*.
2. Las entidades de capital-riesgo quedarán exceptuadas de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas por la parte referida a sus rentas exentas por los ingresos por dividendos y plusvalías generadas en la transmisión de participadas.
3. Los contribuyentes por el IS podrán optar por destinar el 0,7% de su cuota íntegra a actividades de interés social, tal y como se permite a los contribuyentes del IRPF.

IVA

En el IVA, las modificaciones más relevantes son las siguientes:

1. Se rebaja el tipo impositivo aplicable a las entradas a salas cinematográficas, que pasan de tributar al tipo general del 21% al 10%.
2. Se modifica la exención por los servicios prestados por las uniones, agrupaciones o entidades autónomas a sus miembros (artículo 20.Uno.6º de la Ley del IVA) para suprimir su aplicación en aquellas actividades que no tengan interés social.
3. Se modifican, con efecto 1 de enero de 2019, las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión cuando el destinatario no sea un empresario o profesional. De este modo, se pretende facilitar la carga administrativa y tributaria para las microempresas, estableciendo un umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros anuales por debajo del cual los servicios estarán sujetos al IVA del estado de residencia del prestador.

Impuesto sobre el Patrimonio

Se pospone la aplicación de la bonificación del 100% sobre la cuota íntegra para el ejercicio 2019, manteniéndose su exigibilidad durante el ejercicio 2018.

Interés legal del dinero e interés de demora

1. El interés legal del dinero se mantiene en el 3%.
2. El interés de demora se mantiene en el 3,75%.

PUBLICACIONES DEL EQUIPO



El cuestionamiento del concepto tradicional de establecimiento permanente ante la economía digital

Publicado en Legal Today, mayo 2018.



Honorarios por trabajos de más de dos años: un paso adelante en su fiscalidad

Publicado en Actualidad Jurídica Aranzadi, abril 2018.

Coordinadores de la Newsletter

—

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

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

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

Castellana 50
28046 · Madrid

—
Diagonal 640, 8^ºA
08017 · Barcelona

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

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

—
www.perezllorca.com

