

**1.- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU). ALGUNAS REFLEXIONES A RAIZ DE LA SENTENCIA DEL TSJ DE MADRID DE 19 D JULIO DE 2017.**

En anteriores Apuntes hemos comentado que el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia de 11 de mayo de 2017 declaró inconstitucionales varios artículos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, al considerarlas inexpresivas de capacidad económica e impedir a los sujetos pasivos acreditar esta circunstancia.

A pesar de ello, los Ayuntamientos siguen cobrando la comúnmente denominada “plusvalía municipal” a la espera de un cambio normativo que debería aprobarse en breve. Y lo hacen tanto en supuestos en los que ha habido incremento teórico como en los que no lo ha habido.

Respecto a los supuestos en los que no ha habido incremento parece claro que cabría recurrir la correspondiente liquidación o instar la rectificación de la correspondiente autoliquidación. Ahora bien, en estas reflexiones no queremos obviar los supuestos en los que efectivamente ha habido incremento, porque según el criterio de algunos Juzgados y Tribunales, parece que también en éstos habría argumentos para recurrir o instar la rectificación de las correspondientes liquidaciones o autoliquidaciones del IIVTNU.

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJ de Madrid) en su reciente Sentencia de 19 de julio de 2017 confirma el criterio ya adelantado por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Santander y León, entre otros, que es el de interpretar que mientras no se dicte una nueva Ley, los artículos 107.1 y 2 y 110.4 de la LHRL están expulsados del ordenamiento jurídico y la Administración no puede liquidar el IIVTNU,

sencillamente porque carece de cobertura legal para ello en atención al principio de legalidad aplicable en materia tributaria.

Y esto es así, según dicha Sentencia, tanto si hay incremento como si no, ya que sólo el legislador podrá resolver esta cuestión en una futura Ley. Aunque hemos de contemplar la posibilidad de que dicha Sentencia sea recurrida en casación ante el Tribunal Supremo y éste resuelva en sentido contrario a los intereses del contribuyente.

En la situación actual y mientras no se apruebe una nueva Ley, el vacío legal que se promulga en la Sentencia del TSJ de Madrid abre la puerta a recurrir o instar la rectificación de todas las liquidaciones o autoliquidaciones del IIVTNU, que podrían considerarse nulas de pleno derecho, según dicho Tribunal, al haber sido cuantificadas en base a artículos inconstitucionales.

## **2.- APLICACIÓN PROPORCIONAL DE LA EXENCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL PARA MAYORES DE 65 AÑOS SI HAN ARRENDADO PARCIALMENTE LA VIVIENDA.**

La Dirección General de Tributos en sendas consultas vinculantes V1299-17 y V1314-17, de 29 de mayo pasado, establece la aplicación proporcional de la exención por vivienda habitual para mayores de 65 años si han arrendado parcialmente la vivienda.

Como es sabido, la normativa del IRPF prevé una exención para las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por personas mayores de 65 años. Señala la DGT que el concepto de vivienda habitual exige una residencia continuada durante, al menos, tres años. Por tanto, en el caso de que parte de la vivienda sea arrendada por temporadas y se transmita antes de transcurrir tres años desde la fecha de finalización del último arrendamiento deberá procederse como sigue:

- a) No se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que se hubiera tenido arrendada.
- b) Sobre la parte de la vivienda que se hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicarse la citada exención a la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a esta parte de la vivienda.

### **3.- LA COMUNICACIÓN DE INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE CARÁCTER PARCIAL NO TIENE NATURALEZA DE REQUERIMIENTO PREVIO RESPECTO DE LA REGULARIZACIÓN POSTERIOR DE OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIA AUN CUANDO SE PUEDAN ENTENDER RELACIONADA.**

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 21 de septiembre de 2017, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio establece como criterio que, tratándose de un requerimiento o de un procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido, por lo que en su caso se consideraría voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento o comunicación de inicio, en relación con otras obligaciones aun cuando se pudieran entender relacionadas con la primera.

Así, lo que se resuelve en este caso es, si iniciado un procedimiento de comprobación de alcance parcial relativo a una concreta obligación, la comunicación por la que se da inicio a este procedimiento tiene naturaleza de requerimiento previo a efectos de considerar voluntaria o no la regularización posterior del obligado tributario respecto de aquellas obligaciones que están relacionadas con la obligación tributaria concreta objeto de ese previo procedimiento de comprobación de alcance parcial.

En la Resolución comentada, se considera, de una parte, que el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial, aun constituyendo un requerimiento de la Administración con el fin de comprobar y/o regularizar la situación tributaria del obligado tributario, debe tener su objeto y alcance expresamente indicado en la comunicación de inicio y señalar las concretas obligaciones tributarias, materiales y/o formales, a las que se extiende el mismo, en aras a considerar si el comportamiento del obligado tributario tiene el carácter de voluntario o no en caso de que presente alguna declaración o autoliquidación una vez iniciado el procedimiento. De otra parte, en la medida que las obligaciones no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no forman parte del alcance del mismo, la presentación de declaraciones tributarias no mencionadas de manera expresa en la comunicación cursada al obligado tributario, aun conteniendo obligaciones u

elementos relacionados con las que son objeto de regularización, ha de entenderse realizada de manera espontánea a los efectos previstos en los arts. 27 y 179.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y correlativos preceptos del régimen sancionador.

#### **4.- EXENCIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN ENTIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE DONACIONES. REMUNERACIÓN POR EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN.**

En una reciente Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) 2275/2013 de 11 de julio de 2017, a efectos de determinar si el sujeto pasivo que ejerce efectivamente funciones de dirección percibe por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, se debe comparar la remuneración percibida con la suma algebraica de la totalidad de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

En la Resolución que comentamos, el recurrente donó unas participaciones de una empresa familiar a su hijo. La no existencia de renta en el donante a efectos del IRPF, depende de que la donación de tales participaciones pueda beneficiarse de la reducción del 95 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre Donaciones (ISD) lo que a su vez, depende de que tales participaciones sean de los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

Para que una participación en una entidad esté exenta en el IP es preciso que:

- Lo sea en una entidad que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario,
- la participación sea relevante, al menos del 15 por 100, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción,
- el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, y lo que perciba por ello represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Este último requisito se considera incumplido por el órgano de gestión, que compara la remuneración obtenida en el ejercicio por el ejercicio de estas

funciones de dirección de la entidad cuyas participaciones son objeto de donación, con la suma de la totalidad de los rendimientos íntegros del contribuyente por trabajo y actividades económicas, resultando inferior al 50 por 100.

La comparación llevada a cabo por el órgano de gestión no resulta conforme a Derecho, porque se debe comparar la remuneración percibida con la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas (empresariales y profesionales).

En este sentido se había pronunciado el TEAC en su Resolución de 26-01-12, compartiendo el criterio de la DGT en consulta de fecha 2-6-97 en la que señalaba:

- La complementariedad del IP con el IRPF, así como las remisiones puntuales que la Ley del IP contiene a la normativa reguladora de éste, fundamentan el criterio interpretativo de que los rendimientos a que se refieren las normas citadas, a propósito de la exención en el IP citado, son los rendimientos netos del trabajo personal, empresariales y profesionales;
- debe procederse a la suma algebraica de todos estos rendimientos para determinar la concurrencia o no del requisito según el cual el sujeto pasivo que ejerza efectivamente funciones debe percibir por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

La aplicación del criterio anterior al supuesto objeto de análisis, determina que la participación que el contribuyente tenía en la sociedad cuyas participaciones se donan, sí cumple el requisito del 50 por 100 para estar exenta del IP. Con lo que la donación de dichas participaciones sí pudo beneficiarse de la reducción del 95 por 100 de la base imponible del ISD, y ello determina que, con motivo de la operación mediante la que dono a su hijo las participaciones mencionadas, no afloró una renta gravable en el recurrente por el IRPF.

## **5.- NO ES UNA PERDIDA PATRIMONIAL A EFECTOS DEL IRPF UNA SANCIÓN ADMINISTRATIVA.**

La Dirección General de Tributos en contestación a una consulta vinculante V1066-17, de 4 de mayo estima que una sanción administrativa no es una pérdida patrimonial a efectos del IRPF.

En dicha consulta se planteaba la posibilidad de que una sanción de tráfico pudiera ser considerada como una pérdida patrimonial a efectos del IRPF. Concluye el Centro Directivo que, aunque el abono de una sanción administrativa pudiera corresponderse con el concepto de alteración patrimonial recogido en el artículo 33.1 de la Ley del IRPF, no puede obviarse que la misma es consecuencia de una infracción, lo que implica la realización de una acción u omisión voluntaria, antijurídica y tipificada legalmente. La presencia de un elemento subjetivo en la comisión de la infracción (motivo por el que se sanciona) lleva a la DGT a concluir que el pago de la sanción se identifica con un supuesto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, por lo que no procede su cómputo como pérdida patrimonial.

## **6.- OPERACIONES VINCULADAS. INTERCAMBIO DE INFORMES PAIS POR PAIS.**

El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal modificado por el Protocolo (en adelante el Convenio), autoriza el intercambio de información con fines fiscales, incluido el intercambio automático, y permite a las Autoridades competentes de las Jurisdicciones acordar el ámbito y la forma de dichos intercambios automáticos.

Adicionalmente dicho Convenio establece que dos o más partes pueden convenir el intercambio automático de información, aunque el intercambio efectivo se realiza de forma bilateral entre las Autoridades competentes.

Debido a lo anterior, España firmó el 27-1-2016 un acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de información relativa a grupos de empresas multinacionales, en el que se establece que, en base al mencionado Convenio, cada Autoridad competente debe intercambiar anualmente y de forma automática el informe país por país remitido por cada entidad que comunica información que sea residente a efectos fiscales en su Jurisdicción con las restantes Autoridades competentes de las Jurisdicciones respecto de las que el Acuerdo surta efectos, y en las que, sobre la base del

contenido del informe país por país, una o más entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales al que pertenece la entidad que comunica información sean residentes a efectos fiscales o estén sujetas a tributación por razón de la actividad que realicen a través de un establecimiento permanente.

La regulación de este Acuerdo multilateral establece las definiciones; el procedimiento a seguir con las Jurisdicciones incluidas en la lista de jurisdicciones sin reciprocidad; los plazos y procedimientos para el intercambio de información; la colaboración en materia de cumplimiento y su exigencia; la confidencialidad, protección de datos y uso adecuado de la información intercambiada; las consultas cuando un ajuste sobre la renta imponible de una entidad constitutiva, practicado como resultado de ulteriores comprobaciones basadas en los datos de los informes país por país provoque un resultado económico no deseado; así como las modificaciones del propio Acuerdo.

En cuanto a la vigencia del Acuerdo, el mismo surte efectos entre dos Autoridades competentes en la última de las siguientes fechas: aquella en la que la segunda de las dos Autoridades competentes deposite ante la Secretaría del Órgano de Coordinación la notificación prevista que incluya la Jurisdicción de la otra Autoridad competente (artículo 8.1); y la fecha en la que el Convenio entró en vigor y desde la que surte efectos para ambas Jurisdicciones. Asimismo se prevé la posibilidad de suspensión temporal del intercambio de información y de dar por terminada la participación del Acuerdo o respecto de una Autoridad competente concreta.

## **7.- DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN A TRAVÉS DE UN DOCUMENTO NORMALIZADO.**

De conformidad con el artículo 16.4 del RIS, las entidades contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, que cumplan los requisitos para aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, cuando tengan que documentar las operaciones vinculadas, y siempre que no se trate de operaciones especiales -transmisión de negocios, transmisión de inmuebles, etc.-, pueden hacerlo de forma simplificada a través de un documento normalizado elaborado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Dicho documento está disponible en la web de la AEAT, en el apartado del Impuesto sobre Sociedades, entrando en el apartado del modelo 200, y pinchando en “Formulario de documentación específica de operaciones con personas o entidades vinculadas”.

En el mismo se informa de lo exigido por la norma reglamentaria:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Identificación completa del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- Identificación del método de valoración utilizado.