

*Circular Diciembre 2018.*

**NO ES EL PRESTATARIO SINO QUIEN PRESTA EL DINERO QUIEN DEBE PAGAR EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS EN LAS ESCRITURAS NOTARIALES DE UN PRÉSTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA**

En Sentencia de 16 de octubre, la Sala Tercera del Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia anterior e, interpretando el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y su reglamento, concluye que no es el prestatario el sujeto pasivo de este último impuesto en las escrituras notariales de préstamo con garantía hipotecaria (como aquella jurisprudencia sostenía) sino la entidad que presta la suma correspondiente.

Tiene en cuenta, para ello, que el negocio inscribible es la hipoteca y que el único interesado en la elevación a escritura pública y la ulterior inscripción de aquellos negocios es el prestamista, que solo mediante dicha inscripción podrá ejercitar la acción ejecutiva y privilegiada que deriva de la hipoteca.

La sentencia anula un artículo del reglamento del impuesto (que establecía que el prestatario es el sujeto pasivo del impuesto) por ser contrario a la ley. En concreto, se trata del artículo 68.2 de dicho reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 25 de mayo.

El Impuesto de Actos Jurídicos Documentados grava determinados documentos notariales o mercantiles, entre ellos las escrituras de préstamo hipotecario. La cuota es un porcentaje que se aplica sobre el capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo y se gestiona por las Comunidades Autónomas.

Es recomendable, en tanto en cuanto no se aclare definitivamente el sujeto pasivo que debe de satisfacer el tributo y solo para aquellos prestatarios a los que el período de prescripción pueda cumplirse de manera inminente, soliciten la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos a la correspondiente Administración Autonómica.

El pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que se celebrará el próximo 5 de noviembre fijará la forma en la que se liquidará a partir de ahora el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD). Para ello, la sala examinará y dictará sentencia sobre un asunto similar –

que también esté en casación– al que formaba parte de la sentencia de la semana pasada. Como dijo el Supremo en una nota, la citada sentencia “es firme y no susceptible de revisión”.

El alto tribunal recordó que al mismo tiempo que la sentencia comentada, “se deliberaron, votaron y fallaron otras dos sentencias entre las mismas partes (la Comunidad de Madrid y el Ayuntamiento de Rivas Vaciamadrid) y con similar objeto, que tampoco son revisables”. Esto significa que, presumiblemente, hay tres sentencias distintas que se pronuncian en el mismo sentido, lo cual marca jurisprudencia –doctrina legal– para cualquier asunto similar.

## **CÓMPUTO DEL TIEMPO DE RESIDENCIA EN LA VIVIENDA HABITUAL A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN**

El TEAC en su Resolución de fecha 18 de septiembre pasado para unificación de criterio, entra en la cuestión a resolver para centrarse en determinar si, a efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual, el plazo de residencia en la vivienda anterior a la fecha de adquisición se computa dentro del plazo de los tres años de residencia efectiva en la vivienda, que constituye uno de los requisitos exigidos para aplicar la exención.

Desde un punto de vista literal, la normativa del Impuesto exige dos condiciones para que una vivienda tenga el carácter de vivienda habitual:

- a) que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, 3 años; y
- b) que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición.

El TEAC considera que las dos condiciones están conectadas entre sí y que la vivienda, para ser vivienda habitual, debe en primer lugar ser habitada en un plazo de 12 meses desde su adquisición y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de tres años desde la fecha de su adquisición, por lo que el tiempo de residencia de 3 años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió.

A efectos de la exención por reinversión no cabe, por tanto, considerar que la transmisión que hace un contribuyente de su vivienda es una transmisión de vivienda habitual si desde la fecha de adquisición hasta la de venta no han transcurrido al menos 3 años - salvo las excepciones que la propia normativa prevé al requisito de permanencia mencionado, cuando concurren algunas circunstancias que necesariamente exija el cambio de domicilio - y ello aunque llevara viviendo en dicha vivienda anteriormente a su adquisición y por otro título distinto al de propiedad un tiempo superior a 3 años o un tiempo inferior a 3 años pero que sumado al que va entre la adquisición y la venta supusiera una residencia habitual en dicha vivienda de al menos 3 años.

El TEAC ya se había pronunciado en este sentido en TEAC 6-10-00, si bien en el contexto de la antigua LIRPF (L 18/1991). Con el presente pronunciamiento, considera plenamente vigente lo señalado en la anterior resolución, dada la similitud de la redacción de los preceptos relevantes. Así, se reafirma en el criterio de que para que una vivienda tenga la consideración de habitual, el plazo de residencia continuada durante tres años debe computarse, en todo caso, con posterioridad a la adquisición de la vivienda.

## **TRIBUTOS ARROJA ALGO DE LUZ EN LA VALORACIÓN DE LAS**

## REMUNERACIONES EN ESPECIE A LOS ADMINISTRADORES

La Dirección General de Tributos (DGT) en su Resolución vinculante V1984-18 del pasado 3 de julio de 2018, considera que las reglas especiales de valoración establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF) son aplicables a las retribuciones en especie concedidas a los administradores.

La discusión sobre la calificación de la relación que mantienen los miembros del consejo de administración que desarrollan funciones ejecutivas, como laboral de alta dirección o como mercantil (teoría del vínculo), ha generado distintas interpretaciones en relación con el régimen tributario aplicable a la remuneración que perciben dichos administradores ejecutivos, incluidas las remuneraciones en especie.

La consolidación de la teoría del vínculo generada desde el Tribunal Supremo se ha visto reflejada en el ámbito tributario en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley del IS), que desde la modificación de 2015 no considera como una liberalidad, y por tanto trata como deducible, la remuneración de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección (a pesar de lo cual sigue discutiéndose sobre su deducibilidad), y exceptúa de la consideración como partes vinculadas a una entidad y sus consejeros o los administradores, en lo relativo a la remuneración por el ejercicio de sus funciones.

Por lo que se refiere a fiscalidad de los administradores, sin embargo, la normativa del IRPF no se ha visto modificada.

En términos generales, la valoración de las remuneraciones en especie concedidas a los administradores que desarrollan funciones ejecutivas se había venido determinando atendiendo el valor normal de mercado de los bienes y servicios que configuraban tal remuneración, al considerarse que se trataba de partes vinculadas.

Sin embargo, tras la modificación de la Ley del IS, cabía plantearse si es posible aplicar las reglas especiales de valoración previstas en la Ley del IRPF, o si cualquier remuneración en especie concedida a los miembros del consejo de administración debe valorarse atendiendo a su valor de mercado.

Bajo la definición tributaria de remuneración en especie cabe incluir la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

En este sentido, la Ley del IRPF exceptúa de tributación la entrega de determinados bienes y la prestación de algunos servicios, tal y como sucede con los vales comida, el servicio de guardería, o el seguro médico, y establece un régimen de valoración específico para determinados servicios, como sucede con la utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, de utilización o entrega de vehículos automóviles, etc.

Cuando estas retribuciones se conceden a un administrador resulta discutible si resulta de aplicación el régimen tributario previsto en la Ley del IRPF, en la medida en que la normativa se refiere, en muchas ocasiones, a retribuciones concedidas a "empleados", o "trabajadores", conceptos que no encajan en la interpretación extensiva de la teoría del vínculo.

Aunque los pronunciamientos de la DGT no habían sido especialmente claros hasta la fecha, dicho organismo en la Resolución que comentamos entiende que las remuneraciones en especie

que son susceptibles de una valoración específica en el marco de la normativa del IRPF serán aplicables cuando se concedan a un administrador que desarrolla funciones ejecutivas.

Entre dichas remuneraciones en especie se incluirán, entre otras, la cesión de uso de vehículos, cesión de uso de viviendas, préstamos a tipos de interés inferior al legal del dinero, o descuentos en los bienes o servicios que formen parte de la actividad habitual de la empresa.

Por el contrario, no resultarán aplicables a los administradores las exenciones previstas en la normativa del impuesto sobre determinadas retribuciones, entre las que se incluyen los vales comida, el servicio de guardería, o la prima de seguro médico, en la medida en que, según opinión de la DGT, dicho régimen tributario está vinculado con la condición de "empleado" o "trabajador".

En resoluciones previas, la Administración Tributaria había analizado de forma monográfica el tratamiento tributario de determinadas retribuciones en especie, como las derivadas del reembolso de cotizaciones sociales, o el abono de primas de seguros de responsabilidad civil.

A pesar de todo lo anterior, hay determinadas cuestiones relacionadas con las remuneraciones en especie concedidas a los administradores que siguen generando dudas interpretativas, como sucede, entre otros aspectos, con la deducibilidad del gasto en el IS atendiendo al proceso de aprobación establecido en la normativa mercantil, el encaje de esta teoría en la concesión de ayudas a la financiación para la compra de acciones de la empresa, o el establecimiento de esquemas de previsión social para administradores en el marco de planes de pensiones de empleo.

### **CÓMO DEBEN ACTUAR LOS CONTRIBUYENTES PARA OBTENER LAS DEVOLUCIONES DE LAS RETENCIONES POR MATERNIDAD**

En un fallo reciente, el Tribunal Supremo ha defendido el criterio señalado por el TSJ Madrid y sienta como doctrina legal que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del IRPF.

La AEAT publicó el 10 de octubre de 2018, la siguiente Nota Informativa, aunque el mismo día la eliminó de su web.

“Prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad social”

El 3 de octubre de 2018 el Tribunal Supremo ha dictado la sentencia 1462/2018, en la que fija la siguiente doctrina legal:

“Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

La aplicación de esta doctrina puede dar lugar a diferentes situaciones:

1. Los contribuyentes que hubieran percibido estas prestaciones en los años 2014, 2015, 2016 y 2017 podrán solicitar la rectificación de la declaración de IRPF en la que hubiesen incluido tales rentas.

Si las rentas fueron percibidas en más de un año, deberán solicitar la rectificación de la declaración de IRPF de cada año.

En los próximos días la AEAT habilitará un formulario específico de solicitud, cuyo uso facilitará y acelerará la tramitación de la devolución procedente, en el que la persona perceptora de la prestación deberá indicar los años en los que ha percibido la prestación y un número de cuenta bancaria de su titularidad, donde se abonará la devolución que proceda.

No será necesario adjuntar a la solicitud un certificado de la Seguridad Social acreditativo de las prestaciones por maternidad percibidas, puesto que en cada caso la AEAT recabará directamente de la Seguridad Social toda la información precisa para la resolución del procedimiento.

2. En el caso de solicitudes de rectificación de declaraciones que hayan sido desestimadas con anterioridad a la fecha de la sentencia:

Si el recurso todavía se encuentra pendiente de resolución, será el correspondiente órgano revisor el que se pronuncie sobre la aplicación al caso de la doctrina del Tribunal Supremo.

Si la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la declaración hubiera adquirido firmeza, no será susceptible de revisión en ninguna instancia y no procederá devolución alguna.

3. En relación con las prestaciones públicas por maternidad percibidas durante este año 2018, en la próxima campaña de renta la AEAT ofrecerá los datos fiscales incorporando tales prestaciones como rentas exentas y las retenciones soportadas como plenamente deducibles. Los contribuyentes solo tendrán que confeccionar y presentar sus declaraciones utilizando los datos fiscales que se les ofrezcan.

### **TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL ARRENDAMIENTO OPERATIVO DE UN INMUEBLE ANTE LAS DIFICULTADES DE VENTA**

La DGT, en su consulta de 29 de junio 2018 analiza las consecuencias en el IS de que una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria y que ha construido para su venta una edificación destinada principalmente a viviendas, por las circunstancias del mercado, ante la imposibilidad de realizar dicha venta, opte por el ofrecimiento de los inmuebles a través de contratos de arrendamiento con opción de compra manteniendo, sin embargo, la intención de venta, no su arrendamiento permanente o prolongado en el tiempo.

Conforme a la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, reclasificará los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler con opción de compra de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo.

Al reclasificar los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler con opción de compra de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo, la entidad desarrollará, junto a la actividad de promoción inmobiliaria la actividad de arrendamiento de inmuebles, pero como no tiene ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad de arrendamiento de inmuebles que realiza no tendrá, en base a la información facilitada, la consideración de actividad económica y los inmuebles arrendados se considerarán no afectos a una actividad económica, a efectos de determinar si estamos ante una sociedad patrimonial.

## MEDIDAS TRIBUTARIAS INCLUIDAS EN EL ACUERDO PRESUPUESTARIO DE 2019

Reseñamos seguidamente y de manera sucinta las medidas tributarias que se prevén en el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019.

### **Impuesto sobre Sociedades.**

Se prevé la creación en el Impuesto sobre Sociedades de un tipo mínimo del 15% para las grandes empresas y del 18% para el sector financiero y de explotación de hidrocarburos, unido a limitar del 100% al 95% las exenciones a los dividendos y plusvalías generados en el exterior como hacen ya otros países de nuestro entorno como Alemania o Francia.

Para las Pymes que facturen menos de un millón de euros se aplicará una reducción del tipo impositivo del 25% al 23%.

### **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Se prevé la subida del IRPF para las rentas muy altas mediante un incremento de dos puntos en la tributación a partir de los 130.000 euros y de cuatro puntos a partir de 300.000 euros.

En las rentas del capital se prevé un aumento de cuatro puntos de tributación para las rentas superiores a 140.000 euros.

### **Impuesto sobre el Patrimonio.**

Para los contribuyentes con una fortuna superior a 10 millones de euros se prevé un incremento del 1 por 100.

### **Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Se procederá a la reducción del tipo impositivo para los productos de higiene femenina al tipo superreducido del 4%.

Los servicios veterinarios tributarán al tipo reducido del 10%.

### **Impuesto sobre Hidrocarburos.**

En el marco de la lucha contra el cambio climático y siguiendo las recomendaciones de la Comisión Europea y otros organismos internacionales para mejorar la fiscalidad verde, se prevé un incremento en la tributación del diésel de la que estarán excluidos los profesionales del transporte.

### **Nuevo Impuesto a las Transacciones Financieras.**

Se prevé la creación del Impuesto a las Transacciones Financieras, que gravará con un 0,2% la compraventa de acciones emitidas en España de empresas cotizadas con una capitalización bursátil de más de 1.000 millones y que va en línea con la propuesta de la Comisión Europea.

### **Nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.**

Se prevé la creación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que afectará a las grandes empresas con una facturación de 750 millones a nivel mundial y de 3 millones en España y que también va en línea con la propuesta de la Comisión Europea.