



### DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

1. Resoluciones de Tribunales Económico Administrativos
2. Jurisprudencia
3. Normativa

### DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

#### 1. Resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos

**Resolución del TEAC, de 25 de abril de 2017. Procedencia de la modificación de la base imponible a pesar del incumplimiento de la obligación de expedir y remitir una copia de las facturas rectificativas a la administración concursal.**

El TEAC en resolución número 4162/2014, de fecha 25 de abril de 2017, se pronuncia acerca de la procedencia de la modificación de la base imponible en caso de incumplimiento de la obligación de expedir y remitir factura rectificativa a la administración concursal establecida en el artículo 24.1 del RIVA en redacción dada por el RD 828/2013.

La Administración deniega al contribuyente el derecho a modificar las bases imponibles por incumplimiento de la obligación expuesta en el párrafo anterior. No obstante, las facturas rectificativas se emitieron y remitieron en el plazo establecido al destinatario, comunicándose dicha circunstancia a la Administración.

La doctrina del TEAC mantiene que el incumplimiento de requisitos formales o procedimentales no puede conllevar la pérdida de derechos materiales, salvo que dicho incumplimiento impida el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar una correcta liquidación y recaudación del impuesto.

Es contrario a Derecho según doctrina del TEAC, el criterio mantenido por la Administración asociando el incumplimiento de la mencionada obligación a la pérdida automática del derecho a modificar las bases imponibles.

#### 2. Jurisprudencia

**SAN, de 8 de marzo de 2017. Consideración como renta exenta de la indemnización percibida por un alto directivo y como renta irregular de un bonus, pese a percibir anualmente otras retribuciones variables.**

La AN, en sentencia 114/2017 de 8 de marzo de 2017, trata la exención de la indemnización percibida por un empleado con relación de alta dirección con motivo del cese de la relación laboral.

Así, la AN modifica el criterio que mantenía hasta el momento, al tener en consideración la STS de fecha 22 de abril de 2014 y, por ello, entiende que la indemnización contenida en el artículo 11.1, párrafo segundo, del RD 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de Alta Dirección, de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección, incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese y, consecuentemente, dicha cuantía estará exenta de tributación.

Por otro lado, aunque obligada por una sentencia la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía relativa al obligado principal, ha considerado que, a efectos de la obligación del retenedor, el bonus percibido por un trabajador es renta irregular pese a percibir anualmente otras retribuciones variables y, por lo tanto, el empleador tendrá que practicar retención sobre la cuantía una vez aplicada la reducción por renta irregular.

En este supuesto, el empleado firmó en el ejercicio 2002, un acuerdo de retribución variable anual, pero en dicho acuerdo se incluía una cláusula específica que contemplaba una retribución variable por la consecución de la venta de un terreno perteneciente a la sociedad. La venta de dicho bien se llevó a cabo en el año 2006. La Sentencia de 14 de noviembre

de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, consideró la renta percibida por el trabajador como renta irregular, siéndole de aplicación la reducción, por encontrarse ante un rendimiento ligado al cumplimiento de ciertos objetivos empresariales de carácter plurianual, aislado, esporádico y ocasional, netamente distinto a las demás retribuciones variables a las que tenía derecho el actor con un periodo de generación superior a dos años.

Así, la AN entiende que la respuesta al retenedor ha de ser forzosamente la misma que la obtenida por el perceptor de la renta por parte del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

**STS, de 17 de abril de 2017. Prohibición de enriquecimiento injusto en relación a la nulidad de liquidaciones de retenciones cuando el obligado principal ha cumplido con su obligación tributaria.**

El TS en sentencia 665/2017, de 17 de abril, analiza los supuestos derivados del incumplimiento de practicar la retención por parte del retenedor, teniendo en cuenta que el retenido ha cumplido con la obligación principal.

El supuesto de hecho de la sentencia se refiere a la exigencia de las retenciones a cuenta de IRPF. La sociedad adquirió acciones propias a sus socios, calificándose las rentas obtenidas como ganancia patrimonial no sujeta a retención. Los sujetos pasivos tributaron en sus respectivas declaraciones de IRPF por la obligación principal. Posteriormente, la Hacienda Foral recalificó la naturaleza de dichas rentas como rendimientos de capital mobiliario. En consecuencia, se exigía a la sociedad el pago de dichas retenciones.

El TS estima el recurso de casación para unificación de doctrina, y establece que para respetar los principios de prohibición del enriquecimiento injusto y de una doble imposición, no es exigible la retención no practicada al haber sido abonada la obligación principal por los sujetos pasivos en sus respectivos impuestos sobre la renta. Corresponde a la Administración el probar y acreditar, mediante una actitud activa, en el expediente de la liquidación de retenciones que efectivamente esa cantidad no fue satisfecha por el obligado principal.

**STS, de 20 de abril de 2017. Admisión de nuevas pruebas en fase de revisión administrativa.**

El TS en sentencia 684/2017, de 20 de abril, analiza si cabe en sede de revisión admitir la documentación aportada en un procedimiento de gestión.

El supuesto de hecho de la sentencia se refiere a la solicitud de devolución ante la Administración de determinadas cuotas de IVA soportadas, ya abonadas. No obstante, el contribuyente no atendió al requerimiento para que aportara la documentación necesaria para acreditar la procedencia de dicha solicitud de devolución. En consecuencia, la Administración denegó la misma. Posteriormente, el contribuyente recurrió en reposición, aportando la documentación que acreditaba el cumplimiento de los requisitos para solicitar la devolución de cuotas de IVA soportadas.

El Órgano de Gestión Tributaria resolvió el recurso de reposición confirmando la denegación de la solicitud,

considerando que no se aportó la documentación requerida en el momento que la solicitó.

El TS resuelve en sentencia de casación para unificación de doctrina que la mencionada documentación debe ser admitida ya que la Administración, en fase de reposición, debe analizar si la pretensión del contribuyente es conforme a Derecho o no y no analizar si la Administración ha resuelto con mejor o peor criterio. Adicionalmente, en la normativa tributaria, concretamente en el artículo 23.1 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT, RD 520/2005, no se establece ningún tipo de limitación en relación a la aportación de documentos para acreditar sus pretensiones.

Finalmente, el Tribunal manifiesta que si en vía económico-administrativa y judicial es posible aportar nueva documentación, parece lógico que pueda aportarse dentro del procedimiento en vía administrativa.

**Auto de Admisión a trámite de recurso de Casación ante el TS, de 17 de mayo de 2017, frente a la SAN, de 29 de septiembre de 2016. Análisis de la tributación de los dividendos distribuidos por sociedades españolas y percibidos por Instituciones de Inversión Colectivas extranjeras (residentes en otro Estado miembro de la UE). Tratamiento de los intereses a percibir por los excesos de retención.**

Hasta la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de transposición de determinadas Directivas, la tributación de los dividendos distribuidos por sociedades españolas y percibidos por Instituciones de Inversión Colectivas (en adelante, las "IIC") residentes en la UE sufrían discriminación con respecto a esos mismos dividendos percibidos por una IIC española, pues ésta última, al tributar al 1% en el Impuesto sobre Sociedades, tenía reconocido un crédito fiscal por la diferencia entre dicho tipo impositivo y la retención practicada sobre la percepción de dividendos (15% - 18%). No así las IIC residentes en la UE, que no tenían posibilidad de reconocer a su favor crédito fiscal alguno. La Audiencia Nacional en su sentencia 29 de septiembre de 2016 de reconoció que dicha discriminación violentaba el principio de libre circulación de capitales, por lo que debe restituirse al inversor de la UE la diferencia entre la retención soportada y el citado tipo impositivo de las IIC españolas.

En relación a ésta cuestión principal, resuelta tanto por la jurisprudencia como por la entrada en vigor de la Ley 2/2010, se ha suscitado la controversia en relación a los intereses de demora a favor de las IIC de la UE, consecuencia del retraso en el reconocimiento y orden de pago de las devoluciones. La Audiencia Nacional afirmó que, al haberse violentado la legislación comunitaria, los excesos ingresados por las ICC residentes en la UE tienen la condición de ingresos indebidos, por lo que los intereses de demora deberán comenzar a computarse desde que las sociedades españolas practicaron retenciones sobre los dividendos distribuidos a sus socios.

Frente al tratamiento otorgado por la AN al cómputo de los intereses de demora, la Administración General del Estado ha preparado recurso de casación ante el TS, admitido a trámite mediante Auto de fecha 17 de mayo de 2017, en el que en síntesis, propone como fecha de inicio, para el cálculo de los intereses de demora, la fecha en que se presentó la

declaración-liquidación o solicitud equivalente para obtener su devolución o transcurridos seis meses desde que se produjo la referida presentación.

**STC, de 11 de mayo de 2017. Inconstitucionalidad de los artículos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales relativos al cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en los supuestos en los que no haya existido un incremento de valor real.**

El Pleno del TC en su sentencia de fecha 11 de mayo de 2017 ha reiterado la doctrina establecida en las STC 26/2017 y 37/2017, referidas, respectivamente, a este mismo impuesto en los territorios históricos de Gipuzkoa y Álava.

Así, ha acordado declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante "LRHL"). El TC considera que el impuesto vulnera el principio constitucional de capacidad económica en la medida en que no se vincula necesariamente a la existencia de un incremento real del valor del bien, sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo.

**STS, de 29 de junio de 2017. No tiene la naturaleza de ingreso indebido el impuesto pagado para conseguir la exoneración de la responsabilidad penal, aún cuando se haya producido con anterioridad a la reforma de la LGT del ejercicio 2012.**

El TS, en sentencia 1146/2017, analiza si procede reconocer la solicitud de devolución de ingresos indebidos planteada por un contribuyente por el ingreso de la cuota de IRPF de un ejercicio prescrito administrativamente, pero no penalmente.

El contribuyente presentó declaraciones complementarias por los conceptos IRPF e IP por los ejercicios no prescritos penalmente (5 ejercicios). La Administración tributaria, conforme a la normativa en vigor, dio traslado al Ministerio Fiscal ante la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Finalmente la Audiencia Nacional dictó auto de sobreseimiento libre y archivo de actuaciones por considerar que la regularización efectuada era completa y veraz.

Posteriormente el contribuyente solicitó la devolución de ingresos indebidos por el primero de los ejercicios regularizados, sobre la base de que estaba prescrito administrativamente. En el momento del ingreso de la deuda tributaria no había entrado en vigor la modificación del artículo 221.1.c) de la LGT, que establece expresamente que en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad penal.

Cabe recordar que con anterioridad a dicha modificación no existía en la LGT ninguna previsión relativa a la exoneración de responsabilidad por el delito de defraudación tributaria, por lo que había un vacío legislativo provocado por la diferencia entre el plazo de prescripción penal (5 años) y administrativo (4 años).

El TS desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos al considerar que no cabe negar la incidencia de la

regularización tributaria en la responsabilidad penal, sin que la falta de mención expresa en la LGT pueda aducirse para reconocer la devolución de lo ingresado, dado que dicho ingreso determinó la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absolutoria. En definitiva, el TS considera que el ingreso nunca tuvo el carácter de indebido, sino que fue debido para aplicar la excusa absolutoria.

#### 4. Normativa

**Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales.**

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 se ha establecido una nueva declaración informativa en la que se deberá informar expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas, el modelo 232. El plazo de presentación se ha fijado con carácter general en el mes de mayo, de tal forma que no coincida con la fecha de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, se prevé un plazo especial en relación con la información referida al ejercicio 2016, y la información se deberá suministrar del 1 al 30 de noviembre de 2017.

Se mantiene la obligatoriedad de informar de todas las operaciones realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, siempre que sean del mismo tipo, se utilice el mismo método de valoración y se superen el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. También se mantiene la obligación de informar las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

Se incluyen dos reglas especiales para los períodos impositivos iniciados en 2016. La primera, para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas, de tal forma que aún cuando no se supere los importes conjuntos anteriormente mencionados, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones de la misma naturaleza y método utilizado, cuando el importe del conjunto de las mismas sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad.

La segunda, obliga a informar sobre determinadas operaciones específicas, siempre que el importe conjunto de cada tipo de operación supere los 100.000 euros, sin exigirse en este caso que utilicen el mismo método de valoración. Debiendo informarse en este supuesto cada uno de los tipos de operaciones que superen el límite conjunto.

**Firma del convenio multilateral de la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la doble imposición.**

El 7 de junio de 2017 tuvo lugar la ceremonia de la firma del Convenio Multilateral para la implementación de medidas resultantes del proyecto BEPS de la OCDE/G20, que puso punto y final a un proceso de negociaciones que se iniciaron en septiembre de 2015, con la creación de un grupo de trabajo en el que han participado 98 países y en el que España ha estado representada por la Dirección General de Tributos.

Este proyecto comprende un paquete de medidas para abordar el fenómeno de la planificación fiscal agresiva a nivel internacional, introduciendo estándares mínimos para evitar el abuso de los tratados o mejorar los mecanismos de resolución de conflictos. Para su implementación, algunas de estas medidas requieren una modificación de las normativas internas de cada Estado, como la limitación de gastos financieros o el informe de país por país, mientras que otras requieren la modificación de los Convenios para evitar la Doble Imposición, como la adopción de cláusulas anti-abuso. Este instrumento prevé la posibilidad de optar por aplicar o no algunas de sus disposiciones, opción que se ejercerá mediante el mecanismo de reservas.

En relación con el segundo grupo de medidas, debido a que en el mundo existen más de 3.500 Convenio de Doble Imposición vigentes, el Convenio Multilateral ha sido creado con la finalidad de evitar a los países la necesidad de renegociar cada uno de los convenios bilaterales para adoptar las medidas que contiene el programa BEPS, ya que la suscripción de este instrumento multilateral sustituirá las negociaciones bilaterales entre los países

España ha incluido en el Convenio Multilateral la mayor parte de los Convenios de Doble Imposición, a excepción de aquellos que actualmente se encuentran en un proceso de renegociación. Por tanto, el Convenio Multilateral modificará de manera automática, con su entrada en vigor, la mayoría de los 93 Convenios de Doble Imposición negociados y firmados en los últimos 40 años por España con otros Estados, de modo que será conveniente revisar las estructuras multinacionales, especialmente las basadas en beneficios contenidos en convenios para evitar la doble imposición, a efectos de confirmar que no se ven afectadas.

## **Entrada en vigor del nuevo sistema de gestión del IVA basado en el Suministro Inmediato de Información.**

Con fecha 1 de julio de 2017 ha entrado en vigor el Suministro Inmediato de Información (en adelante, el "SII"), un nuevo sistema de llevanza de libros registro del IVA al que están obligados aquellos contribuyentes que deban autoliquidar el IVA mensualmente (empresas con un volumen de operaciones superior a seis millones de euros, entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades de IVA y contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual), debiendo enviar el detalle de sus registros de facturación de forma inmediata, a través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Durante el primer semestre de vigencia del SII, los contribuyentes tendrán un plazo extraordinario de 8 días para el envío de la información. Una vez finalizado este plazo, el periodo límite de envío de la información a la AEAT será de 4 días. El incumplimiento de la obligación en el plazo indicado podría conllevar sanciones.

Las ventajas del sistema SII son:

- Facilita el cumplimiento voluntario y la elaboración de la declaración del IVA.
- Reduce cargas indirectas: se suprime la obligación de presentar las declaraciones correspondientes a los modelos 347 (información de terceros), 340 (operaciones en libros registro) y 390 (resumen anual del IVA).
- Amplía en diez días el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas.
- Agiliza las comprobaciones de la Agencia Tributaria.

# Abreviaturas utilizadas

**AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

**AN:** Audiencia Nacional.

**BEPS:** Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios).

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido.

**LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**LIVA:** Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.

**OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

**RIVA:** Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que

se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

**SAN:** Sentencia de la audiencia Nacional.

**STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional.

**STS:** Sentencia del Tribunal Supremo.

**TC:** Tribunal constitucional.

**TEAC:** Tribunal Económico Administrativo Central.

**TS:** Tribunal Supremo.

**UE:** Unión Europea

© 2017 Ramón y Cajal Abogados, S.L.P.

La información contenida en esta Newsletter es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

## Contactos:

### Madrid

**Alejandro Fernández-Zugazabeitia**

afernandez@ramoncajal.com

**Andrés Jiménez**

ajimenez@ramoncajal.com

**Gonzalo Molina**

gmolina@ramoncajal.com

**Luis Rodríguez-Ramos**

lrodriguez-ramos@ramoncajal.com

**Guillermo Salvo**

gsalvo@ramoncajal.com

**Pablo Vidal**

pvidal@ramoncajal.com

### Barcelona

**Mar Alcaraz**

mmalcaraz@ramoncajal.com

**Alberto Heras**

aheras@ramoncajal.com

**Sergi Rovira**

srovira@ramoncajal.com



[www.ramonycajalabogados.com](http://www.ramonycajalabogados.com)

Caravel•la La Niña, 12, 5ª planta  
08017 Barcelona  
T +34 93 494 74 82  
F +34 93 419 62 90

Almagro, 16-18  
28010 Madrid  
T +34 91 576 19 00  
F +34 91 575 86 78