

Conclusiones del XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudios 2019). Madrid, 4 de abril de 2019

Sumario

1. La no fácil relación entre contabilidad y fiscalidad: registro de créditos fiscales, provisiones y deterioros... ¿Mito o realidad? *José Ángel Soteras Enciso*
2. La prueba diabólica del valor de acciones/participaciones no cotizadas (37.1.b LIRPF). *Carlos Romero Plaza y José Ignacio Ruiz Toledano*
3. Modelos de compliance fiscal: cómo proteger a las empresas de eventuales responsabilidades tributarias. *Javier Martín Fernández*
4. A vueltas con las sociedades profesionales/patrimoniales interpuestas: ¿simulación vs vinculación? ¿qué hay del IVA? y del ajuste secundario? *César García Novoa*
5. 720: ¿Una luz al final del túnel? *Esaú Alarcón García*

1. **La no fácil relación entre contabilidad y fiscalidad: registro de créditos fiscales, provisiones y deterioros... ¿Mito o realidad?**

José Ángel Soteras Enciso

Abogado y Diplomado en Empresariales

Miembro de la Sección de IS de AEDAF

Anticipándome a las conclusiones, la «no fácil» relación entre contabilidad y fiscalidad es una realidad, y la «fácil» relación entre ambas, hoy en día, es un mito... cuestión diferente es que se me hubiera formulado esta pregunta en enero de 1996, aún reciente la aprobación y publicación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades... en ese momento sí que se podía intuir una suerte de aproximación entre la contabilidad y la fiscalidad, después de haber superado la separación total de ambos conceptos con la derogación de la Ley 61/1978 y del Real Decreto 2.631/1982, Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente... pero desde entonces se inició un procedimiento de separación de ambos conceptos hasta la situación actual con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo LIS).

De conformidad con lo establecido en el apartado tercero del artículo 10 de la LIS

«En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.»

Esos preceptos establecidos en la ley corrigen el resultado contable para obtener la base imponible y provocan diferencias entre ambos conceptos. Sistemáticamente, deberían estar todos ellos incluidos en el Título IV (la Base Imponible) de la LIS, que abarca los artículos 11 a 26 de la Ley, pero ello no es así, por cuanto, además de en dicho Título, se encuentran dispersados en todo el texto de la LIS (como por ejemplo el arrendamiento financiero, las revalorizaciones contables voluntarias, y un innumerable listado de régimen transitorio que «adorna» el resto de la LIS).

Por ello, tras analizar los principales ajustes a practicar en el resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, apreciamos en la actualidad un auténtico distanciamiento, una separación real y absoluta entre base imponible y resultado contable que no asegura ni vaticina una coexistencia pacífica entre ambos conceptos.

Y ello se produce no solo porque el legislador fiscal haya establecido, entre otros elementos distorsionadores de dicha coexistencia, el fin de la deducibilidad de los deterioros y provisiones, los cuales dejan de ser fiscalmente deducibles con carácter general a partir de uno de enero de 2015¹ (salvo honrosas excepciones como el deterioro de saldos de clientes y el deterioro de existencias los cuales se mantienen fiscalmente deducibles, si bien con matices y limitaciones), ni porque haya establecido un listado interminable de gastos no deducibles (algunos ciertamente incomprensibles o de «dudosa justificación» como los «gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»), ni porque reabra debates que entendíamos ya cerrados como el de que la deducibilidad de los gastos está vinculada a su necesidad o a su conveniencia para la realización de una actividad económica, entrando la Agencia Tributaria a valorar el «business plan» o plan de negocios de la compañía en aras a decirle al obligado tributario en que debe y en que no debe gastarse su dinero..., sino porque, además de todo ello, establece una serie de limitaciones a la deducibilidad del gasto que chocan frontalmente con el principio de capacidad económica, tales como la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros limitándola a un millón de euros o al 30 por 100 de ese inventado Ebitda Fiscal, la limitación en la aplicación de las bases impositivas negativas, la limitación en la deducibilidad de los gastos por despendio,

¹ Y en 2013 dejaron de serlo los deterioros de cartera.

limitación de los gastos por atenciones a clientes, las «asimetrías fiscales» en las operaciones híbridas, que se producen en la Ley no existiendo correlación real entre ingresos y gastos, y un largo etcétera...

A mayor abundamiento, la Orden HAC/554/2019, de 26 de abril, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades para el año 2018 incluye en sus páginas 12 y 13 aproximadamente 90 tipos diferentes de ajustes en la base imponible del impuesto, los cuales, además de dificultar enormemente la práctica de la liquidación del impuesto, ponen de manifiesto la mencionada separación entre base imponible y resultado contable y la no fácil relación o convivencia entre ambos conceptos. 90 tipos diferentes de ajustes realmente son muchos....

Y lo que es peor es que el problema no radica solo en los ajustes derivados del articulado de la LIS, sino que radica sobre todo en la aplicación de un régimen transitorio que se viene arrastrando desde hace ya muchos años que dificulta enormemente la labor del asesor fiscal en aras a la obtención de la base imponible partiendo desde el resultado contable.

Cada vez se produce un distanciamiento mayor entre resultado contable y base imponible cuando tal y como hemos comentado, partíamos de una situación de anhelada proximidad entre ambos conceptos con la Ley 43/1995, y los primeros años del Real Decreto Legislativo 4/2004...

Coexisten en la actualidad en la LIS nada menos que 15 disposiciones adicionales, 39 disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y 12 disposiciones finales, junto con los 132 artículos que componen el articulado de la LIS. Con tanta disposición adicional, transitoria y final la complejidad está servida... no solo resulta difícil de buscar los ajustes a practicar, sino que, cuando se encuentran, a veces son difíciles de interpretar...

No obstante lo anterior, lo que realmente provoca conceptualmente ese distanciamiento entre resultado contable y resultado fiscal o base imponible no es únicamente lo mencionado hasta ahora, que ciertamente no ayuda, sino que en muchas ocasiones el espíritu de la norma no se basa en los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, que opino que deberían imperar en la normativa de cualquier tipo de impuesto directo en general, y del impuesto sobre sociedades en particular.

En mi opinión, la manera de aproximar el resultado contable a la base imponible no pasa por simplificar la mecánica liquidativa del Impuesto sobre Sociedades, sino por crear un Impuesto sobre Sociedades, en donde, respetando el principio de capacidad económica, se establezcan diferencias que atiendan a las realidades de los obligados tributarios, la realidad de las empresas de reducida dimensión no es la misma que la de las grandes empresas, por lo que se debe de tratar de manera igual situaciones iguales y tratar de manera diferente situaciones diferentes, un impuesto en donde, además, se apueste por la inversión, y por las deducciones por el fomento y la realización de ciertas actividades, pero, siempre inspirándose en los dos principios comentados con anterioridad, el de capacidad económica y el de seguridad jurídica estableciéndose puertos seguros de obligado cumplimiento. ¿Con ello se hará un impuesto más complejo? No lo creo. ¿Con ello se hará un impuesto más justo?, sin duda...

Solo así se mejorará la mecánica legislativa, y basándose en el principio de capacidad económica, descatalogando muchos gastos no deducibles, como las provisiones y deterioros, y eliminado muchas limitaciones al gasto, se podrá producir una aproximación real del resultado contable a la base imponible del impuesto y una convivencia fácil y pacífica entre contabilidad y fiscalidad... una mecánica legislativa que, si lo que pretende es recaudar, no ensanche bases imposables sino que aumente transitoriamente los tipos... que la mecánica liquidatoria nos lleve a la obtención de la base imponible, y si lo que se busca es recaudar, se aumenten transitoriamente los tipos impositivos... y, solo así, entiendo que podría llegarse a permutar la afirmación inicial convirtiendo el mito en realidad, y viceversa, esto es, que exista una fácil convivencia entre contabilidad y fiscalidad que hoy, tristemente, distamos mucho de tener...

2. La prueba diabólica del valor de acciones/participaciones no cotizadas (37.1.b LIRPF)

Carlos Romero Plaza

Abogado y Doctor en Derecho
Coordinador de Sección de IRPF de AEDAF

El ordenamiento jurídico tributario, contiene ciertas reglas especiales de valoración. La intención del legislador con la inclusión de normas anti-elusivas como la contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF es (o al menos debería ser) hacer tributar al contribuyente por la riqueza real obtenida con la transmisión de un determinado elemento que conforma su patrimonio. Solo así se respetaría el principio de capacidad económica que debe regir en materia de configuración y aplicación de los tributos.

No obstante, la aplicación automática o semi-automática del artículo 37.1.b) LIRPF puede suponer una vulneración del principio de capacidad económica. Con este tipo de actuaciones, ¿se está desviando el verdadero *animus* de la norma?

¿es razonable aplicar un precepto que nace con la intención de ser una norma «antielusoria» sin ni siquiera tener un mínimo indicio (fundamentado), más allá de que se trate de un valor inferior al fijado por la norma fiscal, vetusta norma, de que se haya realizado una operación «fraudulenta»?

¿No sería más razonable aplicar este tipo de preceptos ÚNICA y EXCLUSIVAMENTE en aquellos casos en que se PRUEBE, que existe fraude, como, por ejemplo, existencia de flujos de dinero «B» no declarados?

Tratándose de un impuesto de naturaleza directa y de carácter subjetivo, ¿no debería realizarse un estudio individualizado de cada operación teniendo en cuenta TODAS las circunstancias concretas que rodean al contribuyente en relación con la operación de venta para no hacer quebrar el principio de capacidad económica?

¿Hasta qué punto es razonable que una persona condicione el desarrollo de su vida privada/personal a la fiscalidad?

A título de ejemplo, si una persona en España necesita de manera urgente (por motivos de salud), obtener liquidez de manera inmediata para poder recibir unos cuidados/intervención/tratamiento específico que requieren un coste importante, imaginemos en EEUU ¿debe esperar a que exista un comprador que esté dispuesto a pagarle el valor que estipula la norma fiscal? ¿Y si mientras ya se va muriendo?

¿En qué casos se puede considerar que el importe de la transmisión de acciones o participaciones ha sido convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado? O quizás, es mejor preguntarse ¿En qué casos se puede cuestionar que el importe de la transmisión no ha sido convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado? Sobre todo, si no existe ninguna vinculación entre la parte adquirente y transmitente, como suele ocurrir mayoritariamente. ¿Qué es parte independiente?

¿Hasta qué punto puede entenderse que la determinación de un valor de mercado puede venir determinada por un simple cálculo matemático, como son los establecidos en el 37 1 b) LIRPF que una persona decidió en 1.991 o antes?

¿Acaso existe alguna fórmula matemática que sea capaz de determinar el valor por el que se puede valorar una participación de cualquier tipo de empresa, con independencia del sector, del mercado donde opere y de la evolución esperada de la actividad?

Es decir, ¿se puede valorar igual una empresa (no cotizada) dedicada a la fabricación de ladrillos que, a su vez, pertenece a un grupo multinacional conformado por más de 100 empresas dedicadas a la fabricación y distribución de diferentes tipos de ladrillos, que una sociedad limitada que se dedica a la fontanería y que únicamente opera en el ámbito nacional?

Es más, ¿se deben tener en cuenta los mismos criterios valorativos a la hora de realizar una venta que suponga otorgar la mayoría de una sociedad o el control efectivo de ésta, que una venta que suponga otorgar un porcentaje irrelevante a efectos de control de la sociedad?

Además, como conclusión final, creo conveniente hacer una breve referencia a la posibilidad de que tras la aplicación por parte de la AEAT de las normas del artículo 37.1.b) LIRPF se inicie un procedimiento sancionador. Los Tribunales, han favorecido la posición de la Administración para el inicio de un procedimiento sancionador, ya que, sobre la base de la claridad de la norma, han considerado que ante una norma que fija un valor a través de una sencilla fórmula, su no aplicación implica una negligencia punible.

Entre la jurisprudencia que ha tratado los procedimientos sancionadores derivados de la aplicación del art. 37.1 b) de la LIRPF, encontramos las sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de marzo (Sentencia núm. 86/2016) y de 13 de julio de 2016 (Sentencia núm. 376/2016). Estas sentencias determinan que, la inaplicación de las normas contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF denotan una falta de diligencia sancionable, pues según la Audiencia Nacional no estaríamos ante una diferente interpretación de las normas jurídicas aplicables, sino ante la aplicación de unas normas de valoración objetivas.

No comparto este criterio, pues, aunque resulta evidente que la norma es clara, resulta también palmario que la misma establece una presunción *iuris tantum* y además debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante un tributo autoliquidado, y si el contribuyente no está de acuerdo con el resultado de la valoración que resulta del artículo 37.1 b) de la LIRPF, únicamente tiene la alternativa de declarar un valor distinto y tratar de acreditarlo como estime conveniente, sin que esto implique la existencia de una negligencia en su proceder, si finalmente no se acepta el valor declarado.

En el sentido que nosotros defendemos se ha expresado el TSJ Galicia en su sentencia de 2 de mayo de 2018 (Recurso núm. 15114/2017) (Sentencia núm. 164/2018).

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC

2.1. Introducción.

El artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), contiene una norma específica para determinar el importe de la ganancia o pérdida de patrimonio cuando la alteración del valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados organizados, que plantea diversos problemas desde el punto de vista teórico y práctico.

En esta ponencia de la mesa dedicada a esta norma específica en el XII Encuentro AEDAF (Jornada Nacional de Estudio) de fecha 4 de abril de 2019 sólo se realizan algunas reflexiones, partiendo de una referencia a la prueba jurídica y a la prueba tributaria, continuando con la exposición de algunos aspectos básicos del artículo 37.1.b), exponiendo la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y terminando con una reflexión final.

2.2. Prueba jurídica en general y prueba tributaria.

La prueba tributaria es una de las modalidades de la prueba jurídica. Hay que partir de que la fijación de los hechos es esencial al Derecho, aunque la teoría jurídica en la mayoría de los países haya dedicado poca atención a la materia de prueba. Es lo que ocurre en España, en la que sólo en el proceso civil y penal se le da más importancia, pero ello conduce a que por parte de la doctrina científica entienda que la prueba propiamente dicha sólo existe en el proceso, es decir ante el Juez. Sin embargo, debe considerarse la prueba jurídica en un sentido amplio y no sólo referida al proceso jurisdiccional. Por otro lado, en España se utiliza una sola palabra (prueba) en múltiples sentidos jurídicos, lo que produce confusiones, mientras en otros países se dedican varias palabras (por ejemplo, proof y evidence en el derecho anglosajón o los numerosos términos cada uno con un sentido distinto que el derecho alemán dedica a la prueba tributaria).

Entendida la prueba tributaria en sentido amplio y no sólo dentro del proceso, la regulación básica general se encuentra en los artículos 105 a 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), aunque existen muchos otros preceptos específicos, tanto en la propia LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo, como en las normas que regulan los diversos tributos. El artículo 106 de la LGT remite a las normas sobre medios y valoración de prueba del Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, pero ello plantea problemas prácticos porque algunas de estas normas están configuradas desde el punto de vista civil y no tienen fácil encaje en el ámbito tributario en los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, imposición de sanciones o de revisión administrativa.

En la práctica la prueba resulta muy importante, pues los hechos no son conocidos de forma directa por la Administración tributaria y, por ello, en un sistema basado en las autoliquidaciones, existen además múltiples declaraciones informativas para obtener datos de terceros que sirvan para contrastar los elementos del tributo. También se regulan una serie de normas que facilitan la prueba en la configuración de cada tributo (ficciones, hecho imponible complementario, presunciones iuris et de iure, reglas de fijación de valor) y normas sobre la actividad probatoria (reglas sobre carga de la prueba, valoración de la prueba, presunciones iuris tantum).

Por otro lado, también en la práctica, la prueba está muy relacionada con la motivación del acto, porque muchas veces no es fácil diferenciar en los actos tributarios dictados por la Administración si se trata de una cuestión de prueba o de motivación de dicha prueba.

2.3. Artículo 37.1.b) Ley del IRPF.

Es una norma con antecedentes remotos en el Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas de 1967, que remitía a las normas de transmisiones patrimoniales. También se reguló en la Ley 44/1978, si bien no en la redacción original de la misma, sino tras las reformas realizadas por las Leyes 48/1985 y 33/1987. La formulación actual, sin perjuicio de algunas modificaciones, se establezca en el artículo 48.Uno.b) de la Ley 18/1991 y desde entonces se mantiene en las diversas leyes que regulan el IRPF. Resulta claro que el legislador considera conveniente establecer una norma en caso de posible discrepancia entre el valor declarado y la realidad de la transmisión de valores no cotizados en mercados organizados. Si se ha mantenido durante tanto tiempo, sin perjuicios de que pueda modificarse y mejorarse, es porque atiende a un problema que requiere una respuesta legal.

En cuanto a la naturaleza, la posición preponderante es que se trata de una norma probatoria y, en concreto, una presunción “iuris tantum”, sin perjuicio de que alguna posición mantenga que se trata de una norma de valoración, que permite una prueba en contrario. No se trata sólo de una cuestión teórica, sino que influiría en cierta medida en su aplicación práctica, pues si es una norma de valoración se aplica el valor mayor, salvo casos excepcionales, mientras que si es una presunción “iuris tantum” se puede probar lo contrario como regla.

El punto que más dificultades prácticas plantea es el referido al importe que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, pues normalmente no existe un mercado propiamente dicho en este tipo de operaciones que afectan a entidades con valores no cotizados, aunque la casuística sea muy variada. Por ejemplo, puede servir el importe por el que otros socios han transmitido recientemente valores similares, salvo que se realice dentro de un grupo familiar o similar, pues no se trataría de partes independientes.

La prueba corresponde al contribuyente, pero no se establece ninguna limitación de los medios. La dificultad de dicha prueba es considerable en la práctica, si bien puede ser muy útil el dictamen pericial, siempre que el perito sea adecuado e independiente.

2.4. Doctrina del TEAC.

El TEAC se ha referido en escasas ocasiones al artículo 37.1.b), probablemente porque la materia de prueba se refiere normalmente a cada caso concreto. Destacan los dos criterios siguientes:

En primer lugar, respecto a la relación entre las reglas de valoración de operaciones vinculadas y la regla especial del artículo 37.1.b), no hay una primacía o preferencia absoluta de ninguna de estas reglas, sino que hay que atender a los motivos de la regularización que se produzca y cuando se basa en la vinculación deberá utilizarse la regla de operaciones vinculadas, según TEAC 23-11-2016 RG 00-03029-2013.

En segundo lugar, en la resolución TEAC 10-05-2018 RG 00-02334-2018, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, establece:

- Es posible utilizar en general el procedimiento de comprobación limitada para aplicar la regla del artículo 37.1.b), salvo que el obligado tributario cuestionase los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada o aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada.
- Cuando se determina el valor mínimo de transmisión por el valor mayor entre el teórico y el de capitalización no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria, dado que dicho valor no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley.

2.5. Reflexión final.

La aplicación práctica de la norma del artículo 37.1.b) es difícil, por la dificultad de la prueba del importe convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado. Por ello, conviene que la Administración tributaria sea prudente en su aplicación y se realicen esfuerzos para que se realice de forma homogénea. Por otro lado, la norma podría mejorarse en una futura reforma legal, en la que convendría tratar de llegar a un equilibrio entre las necesidades de la Administración y contribuyente, tratando de lograr la mayor objetividad posible. Quizás debería tenerse en cuenta lo que señaló John Rawls en su Teoría de Justicia, en general respecto a la igualdad y el contrato perfecto realizado tras lo que denomina el “velo la ignorancia”, es decir que las personas que redactan la norma y la aprueban hicieran abstracción de su posición concreta de manera que, en el caso de la norma del artículo 37.1.b), al diseñarla lo hiciera como si ignoraran que en el momento de aplicar la misma son contribuyentes o funcionarios de la Administración tributaria.

3. Modelos de compliance fiscal: cómo proteger a las empresas de eventuales responsabilidades tributarias

Javier Martín Fernández

Abogado

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM

Miembro de AEDAF

La relación cooperativa instaure un nuevo marco en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. En la experiencia comparada se ha planteado como un paradigma aplicable únicamente a las grandes empresas. Ello es lógico, por varias razones. De un lado, ya que estas últimas son las que aportan –también en nuestro país– la mayor parte de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. De otro, por sus características singulares. En particular, su dimensión y presencia multinacional dificulta la comprensión de sus modelos de negocio y determina la ineficacia de los sistemas tradicionales de control e inspección.

No obstante, entendemos que este modelo relacional debe extenderse a la totalidad de obligados tributarios, con las oportunas matizaciones, claro está. Ello lo demanda, entre otros, el principio de buena Administración.

La relación cooperativa se refiere a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias –en especial, la australiana, británica y holandesa– han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las grandes empresas, en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del Sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración como de los obligados tributarios y los «intermediarios fiscales» (donde se incluyen, entre otros, los asesores fiscales en España) y con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación. Como es lógico se complementa con otras actuaciones, entre las que destacan las incluidas en el plan *BEPS*. A nivel comunitario, tales medidas se han incorporado, principalmente, a través de la Directiva 2016/1164/CE del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

De hecho la UE ha puesto en marcha iniciativas tendentes a fomentar la relación cooperativa en materia tributaria. En primer lugar, la Comisión hizo públicas, a finales de 2016, unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo (en adelante, CCE) y cuyo contenido esencial ya está presente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y su desarrollo reglamentario. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa. Es un modelo de conducta al que los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlo para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales y que debe revisarse con regularidad. Por tanto, no es de estricto cumplimiento, pues carece de efectos vinculantes, al menos en su primera etapa de implantación.

En segundo lugar, el 5 de junio de 2018 se ha publicado, en el *Diario Oficial* de la UE, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, conocida como DAC 6. La misma impone a los intermediarios fiscales –y, en algunos casos, al propio contribuyente– el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas «señas distintivas». Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva.

Por último, hemos de referirnos al concepto de «*contribuyente certificado*» que formula la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA y que prevé dar similar tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las domésticas. En una primera fase la Comisión quiere limitar el número de transacciones a incluir en el nuevo sistema. Para ello pretende que las Administraciones certifiquen a las organizaciones cumplidoras, de manera que, cuando éstas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorrepercusión.

El ordenamiento tributario español no es ajeno a estas técnicas de relación o cumplimiento cooperativo, que cuenta con fundamento en sus arts. 103.1 y 105.a). Pese a este fundamento constitucional y en nuestra opinión, la normativa española adolece, en relación al cumplimiento cooperativo, de una falta de sistemática clara. Por ello, se hace necesaria una norma legal que sistematice los preceptos que lo regulan. Y es que no podemos olvidar que, frente a los que ocurre en los sistemas anglosajones, nosotros hemos de adoptar normas de seguimiento obligatorio, ya que son más acordes con nuestra tradición jurídica.

De un lado, la LGT contempla medidas en este sentido, pero desperdigadas a lo largo de su articulado, lo cual ocurre, también, con el Código Penal (en adelante, CP) y el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TR-LSC). De otro, la AEAT ha creado cauces específicos de comunicación en los Foros de grandes empresas y de profesionales tributarios, así como con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y el proyecto de Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios.

En todo caso, existen ya disposiciones que constituyen un buen punto de partida para construir un modelo de relación cooperativa en nuestro país. Comenzando por la LGT, la reforma operada en la misma por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado, precisamente, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Es cierto que el art. 92.1 se limita, únicamente, a mencionarlo, pero puede ser un buen comienzo para que la reforma legal que proponemos desarrolle sus previsiones, partiendo de las experiencias internacional y de la UE ya comentadas.

La implantación de la relación cooperativa también exige que el obligado tributario cumpla con determinados estándares de transparencia y gestión del riesgo. En este sentido, debe resaltarse que, en 2015, entraron en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del buen gobierno de las organizaciones y el mantenimiento de una práctica tributaria correcta constituye, sin lugar a dudas, parte del mismo. Ello permite a la Administración mantener una relación más fluida con ellas, basada en la confianza y en la cooperación.

La primera de estas reformas es la del TR-LSC. La misma ha incluido, como gran novedad, la inclusión del riesgo tributario como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Para ello se incrementa la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia.

La segunda, la reforma del CP, operada por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo. Entre otras novedades, ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda Pública. Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales (en terminología anglosajona, *compliance*).

Los mencionados Códigos de Buenas Prácticas de la AEAT perfeccionan la normativa tributaria en la recíproca relación de cooperación entre esta última y los sujetos que los suscriban. Ahora bien y en nuestra opinión, ambos presentan un contenido excesivamente amplio, por lo que, además de adherirse a ellos, se hace necesario la implantación de un Manual de Buenas Prácticas Tributarias (*tax compliance*), y con dos tipos de medidas.

Las primeras, de carácter más general y que podemos englobar bajo la denominación de «*gestión del riesgo tributario*». Las segundas, tendentes a evitarlo o minimizarlo en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del Sistema tributario o con determinadas de sus figuras en especial.

En esta línea, la norma UNE 19602 es un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios y tiene una doble finalidad. De un lado, da pautas para implantar un sistema de cumplimiento y, en caso de producirse riesgos, facilitará la creación de mecanismos de detección y corrección, así como cánones de aprendizaje para evitarlos en el futuro.

De otro, la certificación de acuerdo con la UNE 19602, puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Administración o los Tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones.

Sin duda, la relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias han venido para quedarse. Hoy en día resulta insostenible la actual situación de conflictividad, siendo aquéllas la única solución. En definitiva, un cambio de modelo de la relación jurídico tributaria. Pese a ello se observa, en nuestro país, reticencias en las dos partes de la misma. Algunos, desde la Administración, la siguen configurando como una relación de poder, mientras que ciertos intermediarios fiscales consideran la conflictividad como la única fuente de su negocio. Esperemos que cada vez sean los menos.

4. A vueltas con las sociedades profesionales/patrimoniales interpuestas: ¿simulación vs vinculación? ¿qué hay del IVA? y del ajuste secundario?

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de AEDAF

Mucho se ha hablado en los últimos meses sobre la trascendencia fiscal de las sociedades instrumentales, a la luz de ciertos casos de personajes populares, desde actores a comunicadores, pasando por políticos o incluso ministros. Fruto de la actualidad de este tema fue la reciente *Nota de la Agencia Tributaria*, sobre interposición de sociedades por personas físicas del mes febrero pasado, que pretendía fijar la posición de la Administración en las inspecciones a este tipo de entidades.

Cuando se habla de *sociedades interpuestas* como equiparables a *sociedades ficticias*, es necesario recordar, en principio, que toda sociedad, en especial las de carácter mercantil, es ficticia, y por tanto, interpuesta entre la persona física y los terceros. La creación de una sociedad siempre es una interposición ficticia, en la medida en que supone el surgimiento de un ente con capacidad propia de actuar en Derecho y de concertar negocios, recayendo los efectos de tales negocios en la persona interpuesta. La esencia de la persona jurídica radica, precisamente, en la creación de un sujeto al que se atribuye una capacidad jurídica que el ordenamiento, por definición y por naturaleza, sólo debería reconocer a las personas físicas. Por tanto, decir *sociedades ficticias* constituye en realidad un pleonismo. Todas las sociedades, en cierto sentido, lo son, ya que son creaciones del Derecho, frente a la *realidad de los hechos* que es el substrato colectivo real que hay detrás de toda persona jurídica.

En segundo lugar, cuando los Planes de Control Tributario se refieren a sociedades interpuestas y deslizan su supuesto carácter simulado como argumento para someterlas a inspección, están incluyendo en un mismo concepto situaciones diferentes. Y no hay mayor error metodológico que pretender aplicar soluciones idénticas a situaciones divergentes.

Así, cuando se habla de sociedades instrumentales o interpuestas suele hacerse referencia, al menos, a cuatro situaciones diferentes.

En primer lugar, a las sociedades de profesionales, tanto a las que ejercen actividades profesionales al amparo de la Ley 2/2017, de 15 de marzo, como a las integradas por profesionales, incluidas las de medios o sociedades en las que los socios no prestan servicios personales, aunque puedan dirigir y ordenar el desarrollo de la actividad de la propia sociedad. En tanto, este tipo de sociedades son las que han generado mayor conflictividad, debido a las regularizaciones practicadas por la Agencia Tributaria, a ellas le vamos a dedicar el mayor espacio en esta colaboración. En cualquier caso, lo característico de estas sociedades es que el servicio profesional se lleva a cabo a través de una entidad colectiva. Pero dado el carácter personalísimo de la actividad profesional, el socio presta a su vez, un servicio a la sociedad. Desde la Ley 2/2017, cualquier actividad profesional puede desarrollarse a través de sociedades.

En segundo lugar, estarán las sociedades creadas para percibir retribuciones, incluidas las retribuciones por servicios profesionales. Esto es, sociedades que se crean no para suministrar el servicio sino para recibir la contraprestación por una actividad que, normalmente se lleva a cabo por cuenta ajena. Así, se convierte una actividad en régimen de dependencia en un servicio facturado por una sociedad. Destacan aquí los supuestos, muy comentados en los medios, de presentadores, actores o comunicadores cuyas retribuciones se obtienen a través de entidades interpuestas.

En tercer lugar, estarían las sociedades patrimoniales. Más allá de la definición de las mismas, contenida en el artículo 5,2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, se trata fundamentalmente de entidades que tienen la titularidad de bienes inmuebles de uso personal del socio, sobre todo de viviendas. La polémica sobre este tipo de sociedades se vio alimentada por el caso reciente de algunos políticos y altos cargos. En estos supuestos, la sociedad pone a disposición del socio un bien inmueble por lo que, a diferencia del caso de las profesionales, es la sociedad la que presta un servicio al socio.

Finalmente, tendríamos el ejemplo de sociedades que podrían calificarse como patrimoniales (titulares de bienes), pero al mismo tiempo son instrumento para la percepción de rentas. El supuesto más claro sería el de sociedades que gestionan y explotan los derechos de imagen de artistas y deportistas. Singularmente, el caso de ciertos futbolistas famosos.

Pues bien, en relación con el primer supuesto, el de las sociedades de profesionales, hay que comenzar reafirmando una serie de evidencias que ni siquiera sería necesario recordar, si no fuera por la pertinaz renuencia de la Agencia Tributaria a aceptarlas.

Así, hay que recordar que el recurso a las sociedades profesionales es una opción legítima que incluso podríamos entender amparada por la libertad económica prevista en el artículo 38 de la Constitución. Se puede utilizar cualquier fórmula mercantil para ejercer la actividad profesional (incluso unipersonal, como las SLU o las SAU) o para generar una sociedad de medios para compartir gastos. Y caben, obviamente, relaciones profesionales o relaciones laborales por cuenta ajena entre la sociedad y el socio. Relaciones que, por ejemplo, han suscitado controversia respecto al IVA, contrastando la postura de la Dirección General de Tributos (consultas de 7 de julio de 2005 y 11 de enero de 2006) y de la Nota N.º 1/12 del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria, que hacen pivotar la sujeción a IVA del servicio prestado por el socio a la sociedad sobre la concurrencia de *dependencia* y *ajenidad*, frente a la sentencia *Van der Steen* del TJUE, de 18 de octubre de 2007 (Asunto C-355/06), que da prevalencia a la mera existencia de un contrato de trabajo.

Aceptar las sociedades profesionales significa que quienes acuden a ellas asumen sus *ventajas* y *desventajas*. Entre las ventajas estaría la tributación al tipo fijo del 25 % del Impuesto de Sociedades y la posibilidad (que no puede negarse) de remansar beneficios. Y ello, en tanto en nuestro ordenamiento ya no existe una transparencia fiscal obligatoria para este tipo de entidades. Al mismo tiempo, los gastos se regirán por las disposiciones generales sobre deducibilidad previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entre las servidumbres inherentes a la interposición de una sociedad profesional están las referidas a las distintas formas de que dispone el socio para *bajar* los beneficios. En lo relativo a los dividendos, la doble imposición no corregida IRPF-Impuesto de Sociedades. En lo concerniente a las retribuciones salariales y profesionales (estas últimas con IVA), la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

Llama poderosamente la atención la postura de la Administración Tributaria en numerosas inspecciones, calificando estas entidades como simuladas, y atribuyendo las rentas a los socios a través de lo que se ha dado en llamar una transparencia fiscal *de facto*. Postura, por otra parte, inadmisibles, ya que se puede acudir a la simulación de manera apriorística, sin verificar si esta figura concurre realmente. La simulación no se define en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, lo que supone una implícita remisión al concepto *civil* de la misma. Como dice el Tribunal Supremo en la clásica sentencia de 20 de septiembre de 2005 (recurso de casación núm. 6683/2000), *para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria*. Si no hay *causa simulationis* ni ocultación no hay simulación. Y no puede haber ocultación por ejemplo, cuando el nombre de la sociedad coincide con la de alguno de los socios.

Por eso, el recurso a la simulación en estos casos debe descartarse. En relación con sociedades profesionales, la única medida contemplada en el ordenamiento frente a conductas elusivas es la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. El espurio recurso a la simulación debe ceder a favor del único mecanismo realmente previsto en la ley para evitar que las operaciones entre el socio y la sociedad sirvan para obtener un ahorro fiscal. Tal mecanismo no es otro que la valoración de tales operaciones a precios de mercado por aplicación de las reglas de operaciones vinculadas.

Así lo recoge el TEAC en la resolución en unificación de doctrina 08483/2015, de 2 de marzo de 2016. Pero la doctrina contenida en esta resolución tiene un punto criticable. La misma dice que cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física... *es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una operación no vinculada comparable*. Para el TEAC, en este caso, no es necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Esta resolución prescinde de lo ya tributado por la sociedad a la hora de efectuar la liquidación al socio-persona física tomando en consideración el valor de mercado del servicio prestado por tal socio a la sociedad. Y ello tanto a la hora de practicar la liquidación como de determinar el perjuicio económico para imponer la posible sanción. La consecuencia es que se puede estar gravando una renta inexistente, cuando esa no es la finalidad del régimen de operaciones vinculadas, sino el reparto correcto del rendimiento gravable entre las distintas partes intervinientes en la operación. Y en lo relativo a la sanción, la cuantía defraudada que debe tomarse en consideración no puede ser otra que la diferencia de tributación que se haya producido, considerando lo que hayan tributado el socio y la sociedad en su conjunto, pues ese es el verdadero perjuicio económico para la Administración.

Pero, en relación con la aplicación de las operaciones vinculadas a sociedades profesionales, lo cierto es que el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades que contempla su régimen jurídico no es, precisamente, un dechado de virtudes normativas. Y ello porque está pensado para operaciones de grandes sociedades mercantiles, incluso de sociedades con actividad económica internacional. En una pequeña sociedad, y no digamos en una sociedad profesional, no se puede fijar un estándar de comparabilidad similar al de una gran empresa. Y el denominado *puerto seguro* del artículo 18,6 de la Ley 27/2014 no funciona como un instrumento de seguridad jurídica. La medida consistente en imponer que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones, obliga a descapitalizar la sociedad y es una fórmula que, de manera indirecta, impone la transparencia fiscal. El requisito de que las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no sean inferiores a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales o a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos

Múltiples (este año, 32.279,15 euros), va contra la libertad de pactos y dificulta la aplicación del *safe harbour* a las pequeñas sociedades o a las que tengan pocos beneficios.

Por otro lado, la regulación del ajuste secundario en el artículo 18,11 de la Ley del Impuesto de Sociedades no ha mejorado el régimen anterior que sufrió el varapalo de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014. Como se recordará, esta resolución judicial anuló cuatro artículos del Reglamento del Impuesto de Sociedades referidos a este ajuste. Actualmente se ha regulado la posibilidad de enervar los efectos fiscales de la transferencia de renta mediante un *pacto de restitución* (siguiendo el modelo del *reverse charge*) pero no queda suficientemente claro que, al igual que el ajuste primario constituye una norma de valoración, el secundario es una regla de calificación. Por ello, la carga de la prueba a la hora de calificar las transferencias de renta corresponde a la Administración, debiéndose reconocer siempre al contribuyente la posibilidad de acreditar lo contrario.

Pero no son sólo las sociedades profesionales las que experimentan los embates de la furia *transparentadora* de la Administración. También los otros tipos de sociedades que hemos señalado al principio.

Así, en las sociedades creadas para percibir una retribución se ha abusado del recurso a la simulación. Especialmente llamativo es el caso de las sociedades de deportistas profesionales para la percepción de derechos de imagen y las denominadas *sociedades en cascada* (profesionales que cobran sus retribuciones de una sociedad profesional a través de otra sociedad). Respecto a este último tipo de entidades, la Agencia Tributaria, con el aval de algunos pronunciamientos jurisprudenciales (por ejemplo, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de enero de 2015 –rec. 1496/2012–), las viene calificando automáticamente como simuladas. Es de esperar que la sentencia en casación que debe dictar el Tribunal Supremo aclare este punto, ya que el Auto de 10 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 6108/2017), emplaza claramente al Alto Tribunal a que se pronuncie sobre si *puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados*.

Por último, y en relación con las sociedades de tenencia de inmuebles, que también son tratadas por la Nota de la Agencia Tributaria del pasado mes de febrero, se insiste en la necesidad de que se impute un alquiler a precios de mercado y que el mismo se recoja en el correspondiente contrato. No obstante, y en relación con las mismas, no cabe aceptar ni que se atribuya una renta al socio vía ajuste secundario, ni que se diga que la sociedad no percibe renta porque la misma no se refleja en la contabilidad. Y ello, en tanto la renta imputada a una sociedad consecuencia de una valoración a precios de mercado de la cesión del inmueble al socio es fruto de un ajuste extracontable.

En suma, estamos ante una situación derivada de un puro afán recaudatorio, que lleva a desconocer la personalidad de una sociedad legítima y no simulada, para atribuir en bloque la renta a los socios, muchas veces sin que haya finalizado el procedimiento inspector ante la sociedad. Y, con frecuencia sólo se atribuyen al socio los ingresos ya que los gastos (que, incluso, pudieron ser aceptados en sede de la sociedad) no se imputan aduciendo que el socio no tiene facturas o que no se emitieron en su nombre sino en nombre de la sociedad. Afortunadamente, en vía penal, las sentencias de los juzgados han frenado esta tendencia en lo relativo a la determinación del tipo de defraudación tributaria (por ejemplo, la sentencia del Juzgado de lo Penal 31 de marzo de 2015 –*Caso Sagardoy*–). Y el Tribunal Constitucional en su resolución 57/2010, de 4 de octubre, en el conocido asunto *El Pocero*, ha señalado que, a efectos penales, la personalidad jurídica independiente de una sociedad debe ser respetada.

En suma, se olvida que toda sociedad *puesta es interpuesta*, pero que no por puesta o interpuesta puede ser prejuzgada como simulada o fraudulenta, si la misma existe y realiza efectivamente una actividad económica. Y que la situación de un profesional, a la hora de ejercer su actividad, no puede ser peor que la de un pequeño empresario, agricultor o autónomo. Y, desde luego, no son los operadores económicos los responsables de que el legislador se haya embarcado en los últimos años en una política de rebajar el tipo del Impuesto de Sociedades y de, simultáneamente, incrementar el marginal máximo del IRPF, fomentando el ejercicio de actividades a través de sociedades mercantiles.

5. 720: ¿Una luz al final del túnel?

Esaú Alarcón García

Abogado y Doctor en Derecho

Miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de AEDAF

En la presente ponencia se han analizado las cuestiones que se han considerado más destacadas del dictamen motivado emitido por la Comisión Europea con relación a un procedimiento de infracción seguido frente a la regulación española de la obligación de información para determinados bienes y derechos en el extranjero.

Como es sabido, la resolución de la guardiana de los Tratados comunicada al Reino de España concluye que las medidas introducidas por la Ley 7/2012 para bienes y derechos en el extranjero restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE. A pesar de que tales restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de prevenir el fraude, el abuso y la evasión fiscales o garantizar la eficacia de los controles fiscales, tal y como han sido concebidas legalmente resultarían desproporcionadas.

De esta manera, según el parecer del organismo investigador comunitario, la normativa española violaría la libre circulación de personas –ex artículo 21 TFUE–, la libre circulación de trabajadores –ex artículo 45 TFUE y artículo 28 del Acuerdo EEE–, la libertad de establecimiento –ex artículo 49 TFUE y 31 del Acuerdo EEE–, la libre prestación de servicios –ex artículo 56 TFUE y artículo 36 del Acuerdo EEE– y la libertad de circulación de capitales –ex artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE–, en la medida en que establece un régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero discriminatorio y desproporcionado a la luz de la jurisprudencia comunitaria y, en particular, al imponer:

- a. Multas pecuniarias fijas por incumplimiento de la obligación informativa –modelo 720– superiores a las previstas para el caso general de infracciones similares establecidas en la LGT.
- b. La imputación de una ganancia patrimonial no justificada derivada de la falta de presentación o prestación tardía del modelo 720 acompañada de la denegación de la prueba de que la propiedad de los activos se produjo en un período impositivo determinado.
- c. Una multa pecuniaria proporcional impuesta sobre la renta derivada de la imputación de la ganancia patrimonial no justificada asociada a los activos respecto de los que no se haya presentado o se haya presentado tardíamente la declaración modelo 720.

Ante este escenario y dada la ausencia de respuesta oficial al dictamen motivado por parte de los representantes de la administración tributaria española, así como la imposibilidad de llevar a cabo un cambio normativo, se aconseja la posibilidad de plantear la suspensión de los procedimientos tributarios en curso, por diversas vías, aunque es un escenario que los órganos de la AEAT nunca han permitido.

Por último, se recuerda la existencia de jurisprudencia comunitaria de larga raigambre que permite a los órganos administrativos y jurisdiccionales la inaplicación de toda normativa nacional que resultara claramente contraria a los Tratados de la UE, lo que podría resultar una salida razonable ante las evidentes carencias de esta novedosa obligación informativa.

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

1. La presión fiscal de la AEAT sobre las sociedades profesionales

RIA N.º 9-2019

José Pedreira Menéndez, miembro de la Sección del IRPF, comenta la reciente Nota publicada por la AEAT sobre la interposición de sociedades por profesionales.

2. A vueltas con el régimen sancionador de vinculadas al albur de la reciente jurisprudencia y praxis de la inspección

RIA N.º 10-2019

David Cañabate Clau, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, comenta en esta nota la STS 3632/2018, de 15 de octubre de 2018, que parece cerrar la discusión sobre la compatibilidad del régimen sancionador especial del antiguo artículo 16.10 TRLIS, con el régimen sancionador general establecido en el artículo 191 LGT en los casos en los que el contribuyente no estuviera sujeto a las obligaciones de documentación en esta materia.

3. La exención del artículo 7.p) LIRPF

RIA N.º 12-2019

Nota elaborada por José Pedreira Menéndez, Carlos Romero Plaza y Juan Ferrer Jaraiz, miembros de la Sección de IRPF, en la que, a través de un análisis doctrinal y jurisprudencial al respecto, se trata de dar respuesta a algunas de las cuestiones conflictivas que se pueden plantear en relación con la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

4. Comentario sobre la Resolución TEAC de 19 de febrero 2019, rec. 6257/2017, relativa al cómputo de los plazos por meses en el procedimiento inspector

RIA N.º 15-2019

Mercedes Navarro Egea, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, comenta en esta nota la reciente interpretación del TEAC sobre la forma de computar determinados plazos en el procedimiento inspector, concretamente el plazo máximo establecido en el artículo 150.1 de la LGT y el plazo de un mes del artículo 156.3 de la LGT para que se tenga por dictada y notificada la liquidación.

5. **Guía para el laberinto de la plusvalía municipal**

RIA N.º 18-2019

En este documento, Javier Máximo Juárez, miembro de la Sección de Empresa Familiar, hace un repaso de la situación actual del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía municipal) cuando se cumplen dos años de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la Ley de HH.LL.

6. **Métodos de determinación de bases imponible. Comentario a la Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo C.A. del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 2 de abril de 2019, rec. 903/2016-**

RIA N.º 18-2019

Francisco Serantes Callón comenta, en esta nota, la tendencia de los Inspectores de la AEAT de acudir al método de estimación directa de bases imponibles en supuestos en los que lo procedente sería acudir al método de estimación indirecta. Concretamente, se refiere a aquellos casos en los que el actuario ha calificado determinadas facturas de «falsas» o «falseadas» al ser emitidas por proveedores que carecen de trabajadores, de compras, de local, de medios de transportes, etc.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es