

Jurisprudencia tributaria práctica

8.ª Edición

■ CISS



COORDINACIÓN:

Victoria Arozamena Guijarro
Jon Arrarte Lopategui
Jose Ignacio Box García
Jon Díaz de Durana Gómez
José María Gómez Rosende
Pilar González-Garillete
Adolfo Gutiérrez de Gandarilla
Juan Manuel Herrero de Egaña

Isabel López-Bustamante Pablos
María del Rosario Lucio
Martínez
Francisco Martín Barrios
Elisa Martín del Yerro
Andrés Olábarri Azagra
María Pérez Aguilar
Paula Pérez Fernández

Alejandra Puig Ruano
Claudio Ramos López-Quesada
Jaime Rodríguez Correa
Carlos Rubio Orozco
Pablo Sanz Gutiérrez
Contxita Sastre Poyo
Josep Serrano Torres
Ana Zarazaga Rodríguez

DIRECCIÓN:

Cristino Fayos Cobos
Gerardo Cuesta Cabot
Francisco Javier
Alonso Madrigal
Pablo Hernández
González-Barreda

Deloitte.
Legal


COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA
ICAT ICAD E CHS
Cátedra Deloitte Legal
ICADE de Tributación Empresarial

 Wolters Kluwer

Jurisprudencia tributaria práctica

8.ª Edición

DIRECCIÓN

Cristino Fayos Cobos
Gerardo Cuesta Cabot
Francisco Javier Alonso Madrigal
Pablo Hernández González-Barreda

COORDINACIÓN

Victoria Arozamena Guijarro
Jon Arrarte Lopategui
Jose Ignacio Box García
Jon Díaz de Durana Gómez
José María Gómez Rosende
Pilar González-Garilleti
Adolfo Gutiérrez de Gandarilla
Juan Manuel Herrero de Egaña
Isabel López-Bustamante Pablos
María del Rosario Lucio Martínez
Francisco Martín Barrios
Elisa Martín del Yerro

Andrés Olábarri Azagra
María Pérez Aguilar
Paula Pérez Fernández
Alejandra Puig Ruano
Claudio Ramos López-Quesada
Jaime Rodríguez Correa
Carlos Rubio Orozco
Pablo Sanz Gutiérrez
Contxita Sastre Poyo
Josep Serrano Torres
Ana Zarazaga Rodríguez

© Deloitte, 2018
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Junio 2011
Segunda edición: Junio 2012
Tercera edición: Julio 2013
Cuarta edición: Julio 2014
Quinta edición: Julio 2015
Sexta edición: Julio 2016
Séptima edición: Julio 2017
Octava edición: Abril 2018

Depósito Legal: M-29889-2018
ISBN versión impresa: 978-84-9954-041-2
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-042-9

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

1. BASE IMPONIBLE

Descripción:	Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2016
Referencia:	N.º Recurso 266/2012
Autor:	Marilu Aberasturi España

Resumen

La corrección por parte de la Administración del valor convenido entre partes vinculadas para ajustarlo al valor de mercado, vincula a la misma, debiendo considerarse dicha corrección en los diferentes tributos directos relacionados con dicha operación, incluyendo el IRNR. Consecuentemente, se plantea la extensión del ajuste correlativo o bilateral no solo al IS sino también al IRNR, para el caso de que la contraparte de la operación fuera un no residente sin EP.

Principales mensajes

«Aun cuando la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (...) atribuyera a la Administración y no al administrado la facultad de corregir el precio convenido para ajustarlo al real de mercado en los indicados supuestos de operaciones vinculadas, no es menos cierto que, una vez ejercitada tal facultad, la Administración queda vinculada por el resultado que de dicho ejercicio se derive (...).»

«Y esta consecuencia no puede verse limitada exclusivamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, como pretende la Administración, sino que, por el contrario (...), este precio es el que debe tener en cuenta a la hora de aplicar la tributación correspondiente a los diferentes impuestos relacionados con dicha operación».

«La interpretación contraria (...), quebraría el principio de seguridad jurídica, colocaría al obligado tributario en una situación de forzosa incertidumbre y permitiría que la Administración pudiera ir contra sus propios actos (...).»

Comentario

La sentencia objeto de análisis se centra, siguiendo terminología de la OCDE, en el denominado «ajuste correlativo» y en su extensión al IRNR, para aquellos supuestos en los que la contraparte de la operación fuera un no residente sin EP en España.

En concreto, la Administración, en un procedimiento inspector previo en materia de precios de transferencia, procedió a practicar una corrección valorativa en el precio por suministros satisfecho por la entidad ahora recurrente a una entidad no residente. Así, concluyó que la recurrente había satisfecho un precio superior al de mer-

cado y practicó el ajuste positivo correspondiente para eliminar de la base imponible del IS el exceso pagado con respecto al valor de mercado.

Posteriormente, en el presente recurso, interpuesto contra la recalificación a efectos del IRNR por parte de la Administración de parte de las rentas satisfechas como canon, se plantea por parte del administrado la inconsistencia entre la regularización previa practicada a efectos de precios de transferencia y la actuación posterior de la Administración, en la que para determinar el importe de renta que debiera calificarse como canon, se parte del precio acordado por las partes y no del ajustado por la Inspección atendiendo al valor normal de mercado. De ello se deriva la incongruencia de que, para una misma operación, se estimen dos precios diversos por parte de la Administración.

A este respecto, la AN en la presente sentencia sostiene que la Administración se encuentra vinculada por la corrección valorativa efectuada, no sólo en el ámbito del IS, sino también en los restantes tributos que pudieran afectar a la operación.

De esta forma, en lugar de acogerse a la interpretación literal de la normativa del IRNR para rentas obtenidas sin EP (donde ordinariamente para el cálculo de la retención debe atenderse al importe real pagado, sin acudir a reglas especiales de valoración), la AN opta por una interpretación finalista, extendiendo la práctica del ajuste correlativo a la determinación de la base imponible de IRNR relativo a rentas obtenidas sin mediación de EP.

Consecuentemente, la presente sentencia abre la puerta a la exigencia de una valoración uniforme de las operaciones a efectos del IS y de retenciones a cuenta de no residentes, no pudiendo considerarse ambos tributos como compartimentos estancos.

2. CÁNONES

Descripción:	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de abril de 2017
Referencia:	N.º Recurso 702/2013
Autor:	Lucia Fuente Brey

Resumen

Se confirma por el TSJ la existencia de una conducta de «treaty shopping» dirigida a evitar la tributación en el Estado de la fuente (España) interponiendo artificiosamente sujetos societarios en Hungría con la finalidad de eludir la mayor tributación que se produciría si los cánones se cobraran directamente por las auténticas benefi-

ciarias, situadas en Estados con convenios que establecen una tributación superior en el Estado donde se obtiene la renta.

Principales mensajes

«(...) las sociedades húngaras no eran las beneficiarias efectivas de los cánones satisfechos, pues resultaban ser meras empresas pantallas de quienes realmente percibían los pagos, las sociedades productoras reales de las películas, series y partidos (...).».

«La cláusula del beneficiario efectivo se introdujo en el MC OCDE con la finalidad de impedir la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición a las conductas de "treaty shopping". El objetivo de estas conductas es reducir o eliminar la tributación en el Estado de la fuente a través de un convenio que, en principio, no es aplicable (...).».

«(...) No se aplicarían las disposiciones correspondientes de los Convenios, cuando la conducta de "treaty shopping" se articula mediante la utilización de agentes, mandatarios, fiduciarios y determinados tipos de "trusts". No existiría obligación de aplicar el convenio porque quien percibe la renta no está sujeto a tributación en el Estado de residencia por la misma (...).».

Comentario

De esta sentencia se extraen interesantes conclusiones sobre la aplicación de los CDIs y la condición de «beneficiario efectivo».

La entidad española realizaba pagos a sociedades húngaras por la cesión de derechos de emisión de películas, series de televisión y partidos de fútbol. Dichos pagos, en virtud de lo dispuesto en el CDI entre Hungría y España, no se encontrarían sujetos a retención en el Estado de la fuente (España) en la medida que las entidades perceptoras fueran las beneficiarias efectivas de los mismos.

En el caso concreto, de todo el material probatorio se identifican, entre otras cuestiones: i) que las entidades húngaras utilizaban los pagos recibidos para pagar a su vez a otras entidades (en concreto, a las entidades propietarias de los derechos); ii) que existía una correspondencia entre el tiempo de duración de los contratos de las sociedades húngaras con la entidad española y el periodo de duración de los contratos de éstas con las sociedades productoras; iii) que existía una correspondencia temporal entre los pagos de la entidad española a las sociedades húngaras y los pagos de éstas a los propietarios de los derechos; y iv) que los idiomas en los que se obtenían las licencias se referían a producciones en español, lo que pondría de manifiesto que existía una intención y acuerdo previo para cederlas a la entidad española.

Con base en las pruebas revisadas, se justifica la existencia de un enlace preciso y directo en los referidos pagos y contratos. Por ello, el Tribunal concluye que las sociedades húngaras resultan ser meras empresas pantalla de quienes realmente per-

cibían los pagos, las sociedades productoras, y no resultaría de aplicación el CDI con Hungría, debiendo aplicar la entidad española los tipos de retención establecidos en los convenios con los países de residencia de esas otras entidades.

Tanto la Inspección como el Tribunal consideran que en el presente caso se habían producido conductas de «treaty shopping» para evitar la tributación en el Estado de la fuente amparándose en los beneficios de un convenio que no deberían ser aplicables, habiéndose interpuesto intencionadamente sujetos societarios en Hungría, Estado con el que se firmó un convenio en condiciones favorables (nula tributación de los cánones en el Estado de la fuente).

3. CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Descripción:	Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2017
Referencia:	N.º Recurso 175/2015
Autor:	Miriam Franquès Montserrat

Resumen

Para determinar si procede acudir al procedimiento amistoso previsto en el correspondiente CDI, deben excluirse las cuestiones de Derecho interno y cuando el obligado tributario trata de evitar la tributación en uno de los dos estados afectados.

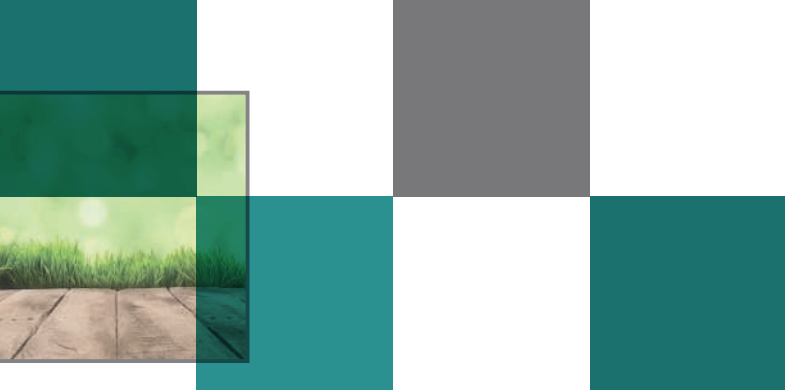
En el caso de una doble imposición, sí nos encontramos ante una solicitud fundada del inicio del procedimiento amistoso.

Principales mensajes

«La controversia consiste en determinar si nos encontramos ante una cuestión de derecho interno y si el obligado tributario trataba de evitar la tributación en uno de los estados afectados.

(...) las cuestiones relativas a la aplicación del artículo 15 de la Ley 58/2003 son cuestiones de derecho interno. También resulta claro que no nos encontramos ante un supuesto de evitar tributación en uno de los estados afectados, porque de lo que se trata es de dirimir una cuestión relativa a la doble imposición (...).

(...) el problema consiste en que, con el ajuste realizado en España, se produce doble imposición porque no se ha realizado el correlativo ajuste en Suiza, es evidente que el procedimiento adecuado para la resolución de esta fricción es el amistoso y en tal sentido debemos interpretar la expresión del artículo 8.3 del Real Decreto 1749/2008, cuando afirma "a solicitud es fundada"».



Los frecuentes cambios legislativos en materia impositiva para adaptarse a una realidad económica cambiante, conllevan una abundante actividad jurisprudencial interpretativa. Además, esa misma realidad evolutiva requiere de una permanente evolución de la interpretación vigente. Esto hace que la práctica y la enseñanza del Derecho Tributario requiera de una actualización permanente. Esta obra, que ya alcanza su octava edición, pretende ofrecer a abogados, académicos y estudiantes una panorámica actualizada de las novedades jurisprudenciales más recientes que sirva a ese objetivo.

Esta nueva edición se ha elaborado con la financiación de la Cátedra Deloitte Legal de Tributación empresarial, resultado de la colaboración entre Deloitte Legal y la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Comillas de Madrid, ya que la finalidad que persigue, ofrecer una visión práctica y rigurosa de las novedades de la jurisprudencia en el ámbito del Derecho Tributario, es confluyente con las perseguidas por la Cátedra.

Para ello, esta obra dispone de la mejor selección de resoluciones y sentencias que inciden en las cuestiones de mayor actualidad y complejidad en el ámbito tributario. Con más de 120 profesionales de la firma implicados en la elaboración de la obra, el lector dispone de una fuente altamente cualificada y especializada en la materia.

Los autores de la obra realizan una notable labor de investigación cuyo objetivo es la selección de los pronunciamientos más relevantes del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como de los diferentes tribunales de materia contencioso-administrativa, tanto de ámbito estatal o doméstico (tribunales superiores de justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo), como de ámbito internacional.



Deloitte.
Legal

