

Luis Alfonso Rojí

x

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2ª

28001-Madrid

Teléfono: 91 436 21 99

Fax.: 91 435 79 45

N.I.F.: B85696235



Fecha: 21/10/2014

**JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, DOCTRINA
ADMINISTRATIVA, CONSULTAS TRIBUTARIAS
(Selección de las más relevantes)**

Publicadas hasta SEPTIEMBRE 2014

Elaborado con la colaboración de **Silvia Rojí Pérez (Economista)**

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php> (Derecho Tributario)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (5)

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 3 DE JULIO DE 2014**

Sección Vocalía 12ª, Resolución de 3 Jul. 2014, rec.3465/2013

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. IMPUTACIÓN TEMPORAL. Solicitud de opción por diferente criterio al general del devengo, justificada por las entidades en el retraso en el pago por parte de sus clientes mayoritariamente antes de Derecho Público generalizado y sistemático. Imposibilidad de opción por el criterio de caja. El retraso en los pagos no es argumento suficiente para desvirtuar el criterio general previsto en el artículo 19.1 del TRLIS.**PRINCIPIOS CONTABLES.** Las entidades interesadas deben ajustar su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio, al Plan General de Contabilidad, o al Plan General de Contabilidad para PYMES que recogen entre los principios de general aplicación, el criterio del devengo. **IMAGEN FIEL.** En términos contables el criterio del devengo responde mejor a la imagen fiel de la empresa pues refleja los ingresos procedentes de las operaciones realizadas en el mismo, con independencia del momento en que se produzca el cobro, y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos, con independencia de cuándo se paguen.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1070-14 DE 14 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMENES ESPECIALES. FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES. En el supuesto planteado, las operaciones tenían como finalidad separar los activos y pasivos afectos al negocio de embotellado principal, realizado en la Península Ibérica, del resto de elementos patrimoniales con el fin de integrar aquéllos en el embotellador ibérico (EI) único, cumpliendo así las condiciones exigidas por la sociedad X para renovar el contrato de embotellado y permitiendo, a su vez, llevar a cabo una gestión más eficiente de los diferentes activos y actividades de la interesada y limitar el riesgo que implican unos y otros, señalándose que dichos motivos podían considerarse económicamente válidos a efectos del artículo 96.2 del TRLIS. En caso de producirse una escisión total proporcional y posteriormente una transmisión de participaciones entre los socios podría apreciarse una finalidad de eludir el cumplimiento de los requisitos exigidos en la escisión total proporcional, de manera que dicha operación no podría aplicar el régimen fiscal especial, salvo en el supuesto en que dicha transmisión fuera considerada irrelevante en relación con la globalidad de la operación realizada. Así, en caso de que dicha transmisión entre socios fuera irrelevante en relación con la operación señalada, la misma seguiría resultando económicamente válida a los efectos de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.

- **CONSULTA VINCULANTE V1383-14 DE 21 DE MAYO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES. FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES. La entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo de sociedades que aplican el régimen de consolidación fiscal. Pretende realizar 2 operaciones de canje de valores en virtud del cual la entidad consultante aportará las participaciones que ostenta en las entidades F y V a la entidad G. En un caso como el planteado de fusión entre sociedades íntegramente participadas de forma directa por un mismo socio, aunque no se produzca una atribución de valores al socio de la entidad absorbida, ni un aumento de capital en la sociedad absorbente, la operación planteada podrá aplicar el régimen fiscal especial. La sociedad absorbente V se subroga en el derecho de las sociedades absorbidas F y D, a compensar las bases imponibles negativas generadas en dichas sociedades.

- **CONSULTA VINCULANTE V1501-14 DE 9 DE JUNIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL POR APORTACIÓN DE ACTIVOS. Se aplica el régimen fiscal especial por aportación de activos cuando la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español, y en la medida en que los sujetos pasivos aportantes, una vez realizada la aportación de las participaciones, participen en, al menos, un 5% de los fondos propios de la sociedad que recibe la aportación. Además, es preciso que el fin de la operación no sea meramente fiscal. Siendo los fines, entre otros, mejorar la capacidad de influencia y negociación, así como mejorar la capacidad financiera ante eventuales aumentos de capital social que se acuerden y evitar la disolución y pérdida de influencia, se consideran motivos económicamente válidos para aplicar el referido régimen fiscal especial.

- **CONSULTA VINCULANTE V612-14 DE 6 DE MARZO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN FUSIONES. Un grupo multinacional alemán es titular de tres sociedades españolas: una holding (E3) y otras dos participadas por la holding (E1→26%) y E2→ 100%). Se plantean realizar una fusión acogida al régimen especial, de modo que la sociedad E1 absorbería a las sociedades E2 y E3. Sólo la sociedad absorbente tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación. Entre otras cuestiones se plantea las consecuencias de la fusión en relación con las bases imponibles negativas. En este sentido, el régimen fiscal especial de reorganizaciones empresariales establece límites a la compensación de bases imponibles negativas cuando la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo mercantil (LIS art.90.3 redacc L 16/2013). Asimismo se prevén limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas para los supuestos en los que las mismas se correspondan con pérdidas sufridas por la transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas formen parte de un grupo mercantil, si las depreciaciones se han producido en períodos impositivos iniciados

antes del 1-1-2013 (LIS disp.trans.41ª redacc L 16/2013). En este caso concreto la doble compensación se produciría mediante las pérdidas generadas en sede de E3, con ocasión del deterioro de su participación en la sociedad adquirente (E1), y mediante la correspondiente compensación de dichas bases imponibles negativas en la propia sociedad E1. Así, aunque este caso concreto no se regula de manera expresa en la normativa del IS, una interpretación integradora de la misma permite determinar que la base imponible negativa pendiente de compensar en sede de la entidad E1, no sería compensable en la parte que hubiera generado un deterioro de valor deducible, en sede de la sociedad E3, por su participación en E1.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (9)

JURISPRUDENCIA

- **STS 14 DE ENERO DE 2014**

Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 Jul. 2014, Rec. 2873/2012

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.DEDUCCIONES EN LA CUOTA. POR COMPENSACIÓN DE IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO. Cuando un residente en España pretende que se deduzcan, por el concepto de doble imposición, los dividendos pagados por entidades no residentes habrá de acreditar que el gravamen sufrido por dicha entidad en sus resultados es equiparable al que se paga en España. De otra parte, la Administración debe justificar adecuadamente su resolución desestimatoria.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional, que anula y ordena a la Administración que continúe el procedimiento iniciado conforme a derecho.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

Sección Vocalía 12ª, Resolución de 11 Sep. 2014, Rec. 3654/2014

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y CUSTODIA COMPARTIDA: ES POSIBLE APLICAR DE FORMA CONCURRENTES EL RÉGIMEN DE ANUALIDADES POR ALIMENTOS CON EL MÍNIMO POR DESCENDIENTES. El tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes.

El TEAC desestima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, y cambia el criterio establecido en relación con el régimen de exenciones por mínimo familiar de IRPF.

- **TEAC DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

Sección Vocalía 12ª, Resolución de 11 Sep. 2014, Rec. 2463/2013

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL. Adquisición de vivienda habitual en los dos años anteriores a la transmisión de la antigua en la que parte del pago se efectúa con fondos propios. **CAMBIO DE DOCTRINA.** Ganancia patrimonial. Posibilidad de incluir la totalidad de lo invertido a los efectos de la exención. Ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta. Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

El TEAC desestima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y fija criterio relativo a la exención en IRPF por reinversión en vivienda habitual.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1614-14 DE 23 DE JUNIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL. El interesado es titular del 50% de la vivienda que fue su residencia habitual hasta la disolución de su matrimonio, y cuyo uso y disfrute corresponde a su ex mujer según el convenio regulador. La guardia y custodia de la hija menor corresponde a ambos. La ex esposa cancela anticipadamente la mitad del capital pendiente de amortizar. La deducción por inversión en vivienda habitual le resulta de aplicación al interesado con independencia del régimen de guardia y custodia que se acuerde referente a los hijos comunes. A partir del 1 de enero de 2013, es preciso que el contribuyente haya practicado la deducción en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción la vivienda habitual en un periodo impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero de 2013. El beneficio fiscal está ligado a la titularidad, aunque sea compartida, del pleno dominio del inmueble. **Cada uno de los cónyuges puede aplicar la deducción en función de los importes que cada cual satisfaga en cada periodo impositivo por la adquisición de su parte indivisa de la vivienda. Producida la amortización anticipada de la mitad del préstamo pendiente por parte de la ex cónyuge, el interesado puede seguir practicando la deducción por la cantidades que vaya satisfaciendo, pero no tendrá**

derecho a practicar deducción por la amortización anticipada llevada a cabo sólo por su ex cónyuge.

- **CONSULTA VINCULANTE V1563-14 DE 13 DE JUNIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO DEL IMPUESTO E IMPUTACIÓN TEMPORAL. El interesado, que está casado bajo el régimen de gananciales, vende la participación que ostentaba en una mercantil, percibiendo una cantidad al momento de la firma de la escritura pública, y el resto en seis pagos sucesivos. El interesado y su esposa pueden optar por imputar la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la enajenación de la participación en una sociedad, proporcionalmente a lo percibido en el momento de la venta y, posteriormente, la correspondiente a los plazos cobrados. En cuanto a los restantes plazos, el cumplimiento de los hitos comporta la exigibilidad de los cobros, dando lugar a la correspondiente imputación proporcional de la ganancia patrimonial aunque no se hayan percibido los importes dinerarios establecidos para cada uno de esos cumplimientos. En caso de un acuerdo transaccional que ponga fin a las obligaciones de pago pendientes, comporta el anticipo de los plazos que quedan por cumplir y la ganancia patrimonial pendiente se ha de imputar al periodo impositivo en que se apruebe el acuerdo. La diferencia entre la cantidad fijada en el acuerdo transaccional y el derecho de crédito en favor de la parte vendedora por los importes aplazados y no cobrados da lugar a una pérdida patrimonial.

- **CONSULTA VINCULANTE V914-14 DE 1 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.POSIBILIDAD DE LA APLICACIÓN DEL MÍNIMO POR DESCENDIENTES. Conforme a sentencia judicial, un contribuyente tiene atribuida conjuntamente con su pareja la patria potestad y la guarda y custodia de una menor de tres años. La persona que forma pareja con el contribuyente es el tío de la menor. Se plantea si cabe la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes. IRPF.

El mínimo por descendientes se aplica por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Se asimilan a los descendientes, a efectos de este mínimo, aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable (LIRPF art.58).

En definitiva, la norma tributaria se adecúa a las siguientes disposiciones del Código Civil: a la regulación de la filiación y sus efectos (CC art.108 s.), al acogimiento (CC art.172 s.), a la adopción (CC art.175 s.) y a la tutela (CC art.222 s.).

En el presente caso, no se constatan las figuras jurídicas antes aludidas, lo cual conlleva a considerar la inaplicación del mínimo por descendientes.

- **CONSULTA VINCULANTE 1140-14 DE 23 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. BASE IMPONIBLE.RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERSONAL.RETRIBUCIONES EN ESPECIE.

Si se cumplen los requisitos contenidos en el artículo 43 del RIRPF podrá considerarse que la entrega de acciones a cada trabajador, con el límite de 12.000 € anuales, no tiene la consideración de retribución en especie según lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LIRPF. En este caso, no habría que practicar ingreso a cuenta por la entrega de acciones al trabajador durante el período impositivo hasta el límite de 12.000 €. En este supuesto, no podría entenderse producida una venta de acciones del trabajador por la empresa para el pago del ingreso a cuenta, porque las acciones efectivamente entregadas no serían las inicialmente previstas, sino el número inferior resultante de restar a las inicialmente previstas el número de acciones equivalente al importe del ingreso a cuenta que corresponde a ese número inferior de acciones efectivamente entregadas. Por tanto, tampoco podría entenderse repercutido el ingreso a cuenta al trabajador, de tal forma que el rendimiento íntegro correspondiente a la entrega de acciones en este supuesto estaría integrado por el valor de mercado de las acciones efectivamente entregadas más el ingreso a cuenta correspondiente a dichas acciones.

- **CONSULTA VINCULANTE V1170-14 DE 28 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.OBLIGACIÓN DE LLEVAR EL LIBRO REGISTRO DE VENTAS O INGRESOS DE EMPRESARIOS EN ESTIMACIÓN OBJETIVA. Se plantea si está obligado a llevar el libro registro de ventas o ingresos un empresario dedicado al transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722 del IAE), que determina el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva.

Con efectos desde el 1-1-2014, se ha establecido una nueva obligación registral (libro de registro de ventas o ingresos) a los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y se encuentren incluidos entre los previstos en el RIRPF art.32.2.d (RIRPF art.68.6 redacc RD 960/2013).

El RIRPF art.32.2.d, regula uno de los supuestos en los que no es de aplicación el régimen de estimación objetiva. Pero del texto de este precepto se deduce que el mismo no es de aplicación a las actividades incluidas en la división 7 de la Sección 1ª de las Tarifas del IAE, entre las que se encuentra la actividad de transporte de mercancías por carretera.

En consecuencia, los titulares de este tipo de actividad económica no están obligados, en el caso de determinar el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, a llevar el libro registro de ventas o ingresos.

- **CONSULTA VINCULANTE V1120-14 DE 21 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. ENTREGA DE ACCIONES A LOS EMPLEADOS. En una compraventa de acciones, el suplemento del precio recibido por la devolución de los impuestos inspeccionados de la entidad correspondientes a

ejercicios anteriores a la operación, se califica de ganancia patrimonial imputable al período impositivo en que se produzca la devolución por parte de la Administración tributaria. Por su parte, se califican como pérdidas patrimoniales las responsabilidades asumidas por los vendedores en el contrato de compraventa, que se limitan a los gastos correspondientes a los honorarios de los profesionales en la defensa de aquellas responsabilidades, las cuales se imputarán a los respectivos períodos impositivos en que aquellos honorarios se hubiesen devengado.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (8)

JURISPRUDENCIA

- **STS 2 DE JUNIO DE 2014**
Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 Jun. 2014, rec. 3251/2012

IVA. DEVOLUCIONES. La cesión por el sujeto pasivo de los derechos que le corresponden sobre las devoluciones que la Hacienda Pública debe efectuarle del IVA por operaciones interiores, no puede ser vinculante para la Administración tributaria. Los titulares del derecho a solicitar la devolución del saldo resultante a su favor son, y solo pueden ser, los sujetos pasivos (ex art. 115.Uno LIVA), de donde se deduce que la devolución del impuesto solicitada únicamente puede ser reconocida por la Administración tributaria y, por ende, efectuada a los sujetos pasivos.

El Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional, confirmando la liquidación efectuada del IVA.

- **SAN 19 DE MAYO DE 2014**
Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 6ª, S 19-5-2014, rec. 735/2012 del 19 de Mayo de 2014

IVA.DEVOLUCIÓN. Se impugna una resolución del TEAC por la que se desestiman sendas reclamaciones contra acuerdos de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en relación con solicitudes de devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos. La cuestión de fondo planteada es si la recurrente ha sido titular de establecimiento permanente que exceda de doce meses en España al objeto de considerar que, en ese caso, no se trataría de un empresario o profesional no establecido como exige la LIVA art.119 para que opere el mencionado derecho a la devolución del IVA satisfecho, siendo aplicable a la devolución el procedimiento establecido por la LIVA art.115.

El Tribunal llega a la conclusión de que la duración de la obra que ha determinado el devengo del IVA ha de venir determinada entre la fecha de entrega de los materiales (1-9-2007) para el inicio de la obra y fecha en que la obra ha concluido, conforme al certificado de aceptación final de la obra (17-9-2008). No se admite como fecha de inicio de la obra, la fecha de adquisición de materiales porque no constituye acto de inicio, ni tampoco la fecha del tiempo de permanencia del personal, que no determina, necesariamente, el momento de la finalización de la obra.

Por consiguiente, ha transcurrido un plazo superior al de los doce meses a que se refiere la LIVA art.69.5.c en relación con el art.84.dos para entender que existe un establecimiento permanente y, en consecuencia, al existir un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y realizarse entregas de bienes o prestaciones de servicios no resulta de aplicación la LIVA art.119.

- **STS 5 DE JUNIO DE 2014**
Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Jun. 2014, rec. 947/2012

IVA.EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN INDEBIDA DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADO EN SUPUESTOS DE REPERCUSIÓN TAMBIÉN INDEBIDA. Supuesto de adquisición por una UTE de diversas parcelas, no siendo los vendedores ni profesionales ni empresarios a efectos de IVA, ni habiendo comenzado la urbanización de los terrenos en el momento de la enajenación, estando sujeta la operación al ITP y AJD. Aplicación de la doctrina sentada en STS 3 abr. 2008. Si bien el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, en la realidad soportó la repercusión, y en este caso la inspección debió limitarse por aplicar la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto contra sentencia de la Audiencia Nacional, relativa a acuerdo de liquidación girado por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003, resolución que casa y anula por ser disconforme a derecho

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 17 DE JULIO DE 2014**
Resolución 5205/2012 de 17 julio 2014.

IVA.RECTIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE EN IVA POR CRÉDITOS INCOBRABLES.

Una sociedad presenta en fecha 19-12-11 y 23-3-12, comunicación en la que informa de la modificación de base imponible por créditos incobrables en las liquidaciones de los periodos impositivos 11/2011 y 01/2012 de operaciones realizadas durante el ejercicio 2010. Las facturas rectificativas son emitidas el 2-11-11 y el 30-1-12.

La Administración emite liquidación provisional, denegando la posibilidad de rectificación de la base imponible, al no haberse respetado el plazo de un mes desde la emisión de la factura rectificativa para que se comunique dicha rectificación (RIVA art. 24.2).

Interpuesto recurso económico administrativo contra la liquidación, la sociedad fundamenta sus alegaciones en que:

1. El incumplimiento de un requisito formal no puede llevar a la pérdida de un derecho material.

2. Se produce un enriquecimiento injusto por parte de la administración si se impide la rectificación.

En el análisis del caso el tribunal establece dos premisas:

- Que en la modificación de bases imponibles existen dos plazos, el de tres meses para efectuar la modificación, computado desde la finalización del periodo de un año (LIVA art.80.4) y el de un mes para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria la modificación de bases realizada (RIVA art.24.2).
- Que la comunicación a la administración tiene por objeto proporcionar información que le permita realizar un adecuado control de la situación, que se justifica por el traslado que se produce en la carga tributaria y la necesidad de comprobar que el sujeto pasivo que ha impagado modifica sus declaraciones.

En base a las dos premisas apuntadas concluye que en el presente caso se ha producido un incumplimiento del plazo para la comunicación, pero dicho incumplimiento no ha producido, o al menos no ha sido probado por la administración, que se haya producido merma en las posibilidades de control, estimando por tanto el recurso planteado.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1413-14 de 27 de Mayo de 2014.**

IVA.DEDUCCIÓN IVA SOPORTADO.

La entidad interesada presenta la baja en el Censo de Obligados Tributarios y posteriormente soporta cuotas del IVA por la adquisición de servicios jurídicos. No se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, en su caso. Si existe una relación directa e inmediata entre las cuotas soportadas por el IVA correspondientes a la adquisición de servicios jurídicos por el contencioso que mantiene y la actividad ejercitada por la interesada, la interesada ha de presentar la correspondiente declaración, modelo 303, por el IVA, para ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y, en su caso, el derecho a la devolución de las mismas.

- **CONSULTA VINCULANTE V1665-14 de 30 de Junio de 2014.**

IVA. EXENCIONES. EDUCACIÓN Y ENSEÑANZA REALIZADA POR ENTIDADES. Los datos aportados señalan que la enseñanza impartida puede ser informática, programación, o idiomas, materias incluidas en los planes de estudio. Por tanto, los citados servicios educativos han de considerarse exentos del Impuesto. No obstante esta exención sólo será aplicable a la interesada dado que es quien imparte los cursos a sus clientes finales, y realiza la actividad de formación. La exención prevista en el artículo 20.uno.9º de la LIVA no resultará aplicable en ningún caso a las entregas de los cursos denominados servicios de plataforma y gestión por parte del mayorista informático al

proveedor, y la subsiguiente entrega del proveedor al consultante. Las citadas entregas de los cursos denominados servicios de plataforma y gestión tributarán al tipo del 21 %. De los escasos datos aportados no puede deducirse si el servicio prestado por la entidad interesada tiene la consideración de servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica o si se trata de un servicio prestado por vía electrónica.

- **CONSULTA VINCULANTE V939-14 de 2 de Abril de 2014.**

IVA.ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR ENTES PÚBLICOS.

Un municipio noruego posee el 100% de una entidad mercantil situada en el territorio de aplicación del impuesto. Por medio de esta sociedad ofrece a sus ciudadanos servicios sanitarios de rehabilitación con pensión completa, además de manutención y pernocta a los familiares que estén en la misma habitación que el huésped. Los servicios son ofrecidos también a los habitantes de otros municipios de Noruega. Los ingresos de la sociedad provienen de la asignación que realiza el ayuntamiento en su presupuesto. Interpelada la Administración sobre la forma en que debía tributar dichas operaciones, a efectos de IVA, concluye:

- a) Que no es posible declarar como no sujetas las prestaciones (LIVA art.7.8), siempre que se estén realizando de forma indirecta mediante una empresa interpuesta, tenga como destinatarios a terceros diferentes de los entes de los que depende y la contraprestación por los servicios sea de carácter oneroso.
- b) Que no considera que los servicios de transporte, manutención y hospedaje tengan carácter accesorio a los servicios sanitarios, al considerar que constituyen para sus destinatarios un fin en sí mismo, y no el medio de disfrutar de mejores condiciones del servicio principal.
- c) Que respecto a los servicios sanitarios sería posible aplicar la exención establecida en la LIVA art.20.uno.3º, no entendiéndose que sea posible aplicar la exención por servicios de asistencia social ya que los servicios prestados no se encuadran en los requisitos solicitados (LIVA art.20.uno.8º),
- d) Que se entienden realizados en el territorio de aplicación los servicios sanitarios y los servicios de alojamiento, manutención y transporte prestados. Solo en el caso en que el ayuntamiento noruego actuase como empresario o profesional, los servicios sanitarios no estarían sujetos al impuesto (Rgto UE/282/2011 art.18.3).

No se entienden realizados en el territorio de aplicación los servicios prestados por el ayuntamiento noruego a los particulares beneficiarios.

La prestación de servicios realizada por un ente público no residente, mediante una sociedad interpuesta, está sujeta a IVA cuando los servicios se entiendan realizados en el territorio de aplicación del impuesto.

- **CONSULTA VINCULANTE V1658-14 de 30 de Junio de 2014.**

IVA. TIPO IMPOSITIVO. El interesado formaliza un contrato de obras con una comunidad de propietarios habiendo ido emitiendo certificaciones de obra y

repercutiendo el tipo general del IVA. Si en las obras contratadas la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras supera el límite del 40%, el tipo aplicable es el general del 21%. En otro caso, se aplica el tipo reducido del 10%. En el supuesto de que, una vez repercutido el IVA, se confirme que el tipo aplicado por el interesado es superior al correcto, ha de corregirse la repercusión excesiva.

ITPAJD e IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (5)

JURISPRUDENCIA

• STS 7 de Julio de 2014

Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 7Jul. 2014, Rec. 2955/2013

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. DEUDAS DEDUCIBLES. COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN. La prescripción declarada respecto a una de las coheredadas ni aprovecha ni puede extenderse a la otra contribuyente. Conformidad a derecho de la liquidación girada. Apreciación por la Instancia fehaciente de que la estampilla que aparecía en la primera copia de la escritura pública de protocolización de las operaciones particionales no es más que la reproducción de la resolución que afectaba a la otra coheredera en la que se declaraba la prescripción del derecho a la Administración a liquidar la deuda tributaria sólo en relación con aquélla y sin que afectase a la interesada. Incongruencia por omisión. Improcedente. Una motivación escueta no deja por ello de ser tal.

El Tribunal Supremo declara la inadmisión del cuarto motivo, desestima los otros tres de recurso de casación por el TSJ Madrid sobre liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y confirma la resolución judicial recurrida.

• STJUE 3 de Septiembre de 2014

Sala Segunda, Sentencia de 3 Sep. 2014, C-127/2012

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. DISCRIMINACIÓN ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES. Incumplimiento por España de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE. Examen del reparto de las competencias fiscales, al tratarse de un impuesto estatal (a excepción de País Vasco y Navarra) cedido a las CC.AA. Posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de dicha Comunidad, no pudiendo beneficiarse de las mismas los no residentes en territorio español. Existencia de diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones entre causahabientes y donatarios residentes y no residentes en España; diferencias no justificadas entre causantes residentes y no residentes y entre donaciones y disposiciones similares, relativas a bienes inmuebles sitos en territorio español y fuera de éste. Se constata que la normativa discutida supone una mayor carga fiscal para los no residentes, en comparación con las sucesiones o donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes

inmuebles situados en el Estado miembro de imposición; ello constituye una restricción no justificada de la libre circulación de capitales.

El Tribunal de Justicia declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1627-14 de 24 de junio de 2014**

IMPUESTO DOBLE SUCESIONES Y DONACIONES. REDUCCIONES. INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS. Transmisión de oficina de farmacia por importe inferior al aplicado en su adquisición mortis causa con reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 20.2.c) de su ley reguladora. La oficina de farmacia pretende transmitirse por un precio inferior en un 46,9% al valor real por el que se aplicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con ocasión de su adquisición "mortis causa" en octubre de 2012. Una minoración del valor como la expuesta tiene carácter sustancial y conlleva la pérdida del derecho a la reducción practicada en su momento, pérdida que será total por lo que habrá de pagarse el total impuesto no ingresado en 2012, además de los intereses de demora.

- **CONSULTA VINCULANTE V690-14 de 12 de Marzo de 2014**

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL: REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN CASO DE VARIOS HEREDEROS. En el caso de una adquisición mortis causa de participaciones en una entidad mercantil, por la que los herederos pasan a ser propietarios proindiviso de la totalidad del capital social de la entidad, con posterior disolución de la misma, adjudicándose a cada heredero su parte proporcional en las fincas afectas con continuación individual de la actividad, siempre que se mantenga el valor de adquisición respecto del cual se aplicó la reducción.

En el supuesto descrito no existe una atribución de participaciones a determinados coherederos aunque todos tengan derecho a la reducción, es decir, no se forma un grupo de herederos que les vincule entre sí con el efecto de la pérdida conjunta de la reducción practicada como consecuencia del eventual incumplimiento del requisito de permanencia. Por tanto, si uno de los herederos vende su parte adjudicada en la disolución de la entidad antes del transcurso del plazo de permanencia, tal enajenación no estará sujeta a limitación alguna en cuanto a la identidad del adquirente ni tendrá efectos sobre los otros herederos, sino que afectará exclusivamente al vendedor en tanto en cuanto incumpla el requisito de permanencia por falta de mantenimiento del valor. Siempre que se mantenga el valor de adquisición

por el que en su día se practicó la reducción, se estará cumpliendo con el referido requisito, manteniendo el derecho a la reducción

- **CONSULTA VINCULANTE V619-14 de 23 de Junio de 2014**

Los socios de una sociedad irlandesa son dueños de pleno dominio de un inmueble situado en España, el cual desean aportar a aquella, mediante el correspondiente acuerdo de ampliación de capital que elevarían a público ante un notario español. La nueva titularidad del inmueble tienen intención de inscribirla en el Registro de la Propiedad correspondiente. A la hora de determinar la tributación de la operación, la DGT se pronuncia tanto en relación con el ITP y AJD como del ISD:

- **ITP AJD:** la normativa comunitaria recoge que queda sometida al impuesto sobre aportaciones (equivalente a la modalidad OS) la aportación de capital realizada en un Estado miembro siempre que en el momento de realizarse dicha aportación la sede de dirección efectiva de la sociedad esté en dicho Estado miembro o, en caso de encontrarse en un país tercero, su domicilio se encuentre en dicho Estado miembro (Dir 208/07/CE art.10). En el mismo sentido, en el territorio español y, en lo que se refiere a la modalidad OS del ITP y AJD, queda sujeta toda operación societaria realizada por una entidad con sede de dirección efectiva en España, o con su domicilio social en España, o que realice en España operaciones de su tráfico. Por tanto, como en este caso el aumento de capital se va a realizar por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio social fuera del territorio español, no procede la tributación por la modalidad OS.

En cuanto a la modalidad AJD del impuesto, queda sujeta la primera copia de la escritura pública con cantidad o contenido valuable, que contenga actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil, y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos ni a las modalidades TPO ni OS del impuesto, así como tampoco al ISD (LITP art.31.2). En este caso, la DGT concluye que al no quedar sujeta la operación a la modalidad OS (ni al ISD como se indicará a continuación) y, al concurrir el resto de los requisitos exigidos, sí existe obligación de tributar por la modalidad AJD del ITP y AJD.

- **ISD:** dado que este impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, como en este caso sí existe contraprestación, ya que se produce la transmisión del inmueble a cambio de la participación en la sociedad no residente en España, no puede hablarse de donación al no haberse producido de manera gratuita, no procediendo por tanto la tributación por este impuesto.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (1)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1641-14 DE 27 DE JUNIO DE 2014**

IRNR.DOBLE IMPOSICIÓN. Consultante, que en 2008 era residente fiscal en España, recibió un determinado paquete de opciones sobre acciones de la compañía en la que trabajaba por cuenta ajena. En 2010 fue trasladado al Reino Unido donde, en 2012, siendo ya residente fiscal británico, ejerció sus opciones adquiriendo acciones, para proceder posteriormente a su venta en ese mismo año. **Tributación:** En España podrá gravar las rentas derivadas del ejercicio de las opciones sobre acciones conforme a su normativa interna. Por su parte, corresponderá al Reino Unido, como Estado de la residencia, eliminar la doble imposición correspondiente a estas rentas, conforme al Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Junto a estas rentas del trabajo, una vez que se ejercita la opción y se adquieren las acciones, se puede producir también una ganancia de capital en el momento en que dichas acciones se vendan. En este caso se trata de una ganancia patrimonial obtenida por un residente en el Reino Unido de unas acciones que cotizan en los Estados Unidos por lo que no parece que se trate de una renta sujeta a gravamen en España.

PROCEDIMIENTO (1)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1223-14 de 7 de Mayo de 2014**

MODELO 720.La consultante es ciudadana alemana con residencia en España. Ambos progenitores otorgan un poder general a la hija para que pueda manejar y disponer de sus bienes. El padre fallece el 11-12-2012 con lo que el poder otorgado por el mismo, pierde validez, no obstante, se mantiene el de la madre. La Hacienda Pública alemana, bloquea todo el patrimonio de los padres. Se plantea si debe presentar el modelo 720, y en caso afirmativo, qué bienes y valores se deben incluir teniendo en cuenta que no tiene acceso a los datos bancarios.

1) Por lo que respecta a la declaración correspondiente a la situación a 31-12-2012:

- a) Como consecuencia del poder general de disposición sobre los bienes y derechos de la madre, el RGGI art.42 bis establece que estarán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de

las que sean titulares reales, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

- b) Respecto a la posible titularidad de los bienes del padre, en condición de heredera, en atención a la información remitida por la consultante, no se puede determinar si a 31 de diciembre de 2012 era ya o no titular de dichos bienes por tal título jurídico. En este sentido, si a 31 de diciembre lo que existe es una mera expectativa de derechos derivados de la condición de futuro de heredero de la que se derivará la adquisición de dichos bienes y derechos, no estará obligada a la presentación de la declaración informativa.
- c) Sin perjuicio de lo dicho anteriormente, la LGT art.35.4 establece que tendrán la consideración de obligados tributarios, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Por tanto, en el caso que el titular de los bienes y derechos situados en el extranjero fuera una herencia yacente, la misma sí estaría obligada en función de dicha titularidad a la presentación de la referida declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero en el caso que fuera titular de los bienes recogidos en el RGGI art.42 bis, 42 ter y 54 bis.

2) Por lo que respecta a la declaración correspondiente a la situación a 31-12-2013:

- a) Respecto al poder general para administrar el patrimonio familiar, se desprende que la consultante seguía manteniendo el poder de disposición hasta el fallecimiento de su madre, 23-2-2013, en consecuencia, sería de aplicación lo dispuesto en el RGGI art.42 bis aptdo.1, según el cual dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes autorizados o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poder de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

Por tanto, en ese caso, a priori, sí existe obligación de presentar la declaración informativa, por haber dejado de tener la consideración titular, representante, autorizado, beneficiario de las citadas cuentas o haber tenido el poder de disposición o haber sido titular real.

- b) Respecto a los bienes y derechos en el extranjero de los que a 31-12-2013 la consultante fuera titular, existiría obligación de presentar la declaración informativa, en tanto en cuanto no se den alguna de las causas eximentes de la misma (RGGI art.42 bis.4; 42 ter.4 y 54 bis.6).