

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: 01/07/2015

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

Publicadas en **MAYO 2015**.

Elaborado con la colaboración de **Silvia Rojí Pérez**.

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 (8)

JURISPRUDENCIA

- **STS 26 DE FEBRERO DE 2015**

Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 26 de Feb. 2015, Rec. 4072/2013.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Reestructuración de Grupo empresarial consolidado. Ejercicios 2002 a 2004. Operación de adquisición y posterior reestructuración es la compra de las acciones de una de las empresas del grupo por la otra. Deducibilidad de los gastos financieros ejercicios 2002, 2003 y 2004. FRAUDE DE LEY. Carga de la prueba. Corresponde a la Administración a la que acreditar en cada caso concreto que el mecanismo utilizado lo ha sido en fraude de ley, como operación artificiosa con el único o preponderante propósito de lograr la ventaja fiscal. En el caso concreto, el método de financiación de las sociedades que conforman dichas compañías resulta normal y racional dentro de procesos de reestructuración empresarial. VOTO PARTICULAR.

El Tribunal Supremo declara que ha lugar al recurso de casación interpuesto contra sentencia de la Audiencia Nacional desestimatoria del recurso deducido contra Acuerdo del TEAC, sobre liquidación por IS, ejercicios 2002 a 2004 que casa y anula, y estimando igualmente el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución del TEAC impugnada también la anula.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V0904-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen fiscal especial por escisiones. La aplicación del régimen fiscal especial por escisión no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad, si los socios de la escindida adquirieren participaciones de cada una de las entidades beneficiarias de la escisión, proporcionalmente a su participación. En todo caso, el fin de la operación no puede ser meramente fiscal. Si los fines son, entre otros, optimizar y mejorar el patrimonio inmobiliario y la actividad empresarial, se consideran motivos económicamente válidos para aplicar el referido régimen fiscal especial.

- **CONSULTA VINCULANTE V0890-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Integración de indemnización en base imponible. Entidad propietaria de un conjunto de locales comerciales arrendó a la entidad C en

abril de 2009. En el contrato de arrendamiento, se acordó un obligado cumplimiento para las dos partes durante 20 años y en él se establecía una penalización para la arrendataria, para el caso de que resolviera el contrato con antelación a la fecha de terminación, prevista para abril de 2029. Las indemnizaciones acordadas se devengan y se integran en la base imponible del período impositivo en que se produzca su devengo, que en el presente caso, el ingreso derivado de la indemnización se devengará en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2014, en el cual tuvo lugar el incumplimiento del contrato de arrendamiento y el devengo de la indemnización. Respecto al gasto por deterioro contabilizado será fiscalmente deducible en el propio ejercicio en que se contabilice, siempre que en el mismo se manifiesten las causas determinantes de la pérdida de valor conforme a lo establecido en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 2ª del PGC, arriba reproducida, es decir cuando a la fecha de cierre del ejercicio se constate que su valor contable supera el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

- **CONSULTA VINCULANTE V0876-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Dado que el potencial socio inversor adquiriría la participación en la sociedad A2 en algún momento del período impositivo 2015, tampoco poseería la participación durante todo el período impositivo, de manera que la sociedad A2 en dicho período, no sería entidad dependiente directa, de ninguna otra que reuniera los requisitos para ser considerada como dominante. Tal y como exige la letra d) del artículo 58.2 de la LIS, uno de los requisitos para tener la consideración de entidad dominante es el de no ser dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra entidad que reúna los requisitos para ser considerada como dominante. Por tanto, en la medida en que la sociedad A2 cumpliera los restantes requisitos establecidos en dicho apartado, lo cual sucede, según se manifiesta, la sociedad A2 sería en el período 2015 la entidad dominante de un nuevo grupo fiscal, siendo las sociedades S1 y S2 en las que participa al 100%, las entidades dependientes. Análisis del artículo 61 de la LIS en relación a la aplicación del régimen especial.

- **CONSULTA VINCULANTE V0874-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen tributario de beneficio consolidado. Una sociedad domiciliada en Vizcaya es titular del 100% de dos sociedades sometidas a normativa común. Dichas sociedades son dominantes de sendos grupos sujetos al régimen de consolidación fiscal. Puesto que la interesada tiene una participación de, al menos, el 75% de capital social de las otras dos sociedades, tendrá la consideración de entidad dominante y el grupo fiscal del que es entidad dominante se equipara en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no

residente en territorio español. El grupo fiscal está constituido por las dos sociedades de la que la interesada es titular, y aquellas otras sociedades residentes en territorio español que tengan la consideración de dependientes de la interesada. No se extingue el grupo fiscal cuando la dominante del mismo, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español, en el primer periodo impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo fiscal se integre en otro ya existente. La entidad dominante residente en el País Vasco debe designar a la entidad representante del grupo fiscal en un acuerdo comunicado por ésta a la Administración tributaria junto con la nueva configuración del grupo fiscal.

- **CONSULTA VINCULANTE V0762-15 DE 9 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Partidas deducibles. Las sociedades X e Y forman parte del mismo grupo y por lo tanto son entidades vinculadas a los efectos del artículo 18.2 y 13.1 de la LIS. Consecuentemente, el crédito que la entidad interesada posee frente a Y, será fiscalmente deducible siempre que se cumplan los requisitos generales de deducibilidad del gasto, y en la medida en que la entidad Y, de conformidad con el artículo 13.1.2º de la LIS, se encuentre en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

- **CONSULTA VINCULANTE V0696-15 DE 3 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. La operación a realizar por la interesada, entidad de crédito, consiste en la transmisión del negocio correspondiente a varios grupos de agencias o sucursales bancarias, que serían adquiridas por otra entidad de crédito, en cumplimiento del Plan de Resolución realizado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre. De acuerdo con la DA 18ª del TRLIS, el régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del Título VII del TRLIS, para las operaciones mencionadas en su artículo 83, incluidos sus efectos en los demás tributos, será de aplicación a la transmisión del negocio descrito, aun cuando no se corresponda con las operaciones mencionadas en los artículos 83 y 94 del TRLIS.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD. Hecho imponible. Si tales operaciones tienen la consideración de operaciones de reestructuración, no estarán sujetas a la modalidad de OS del impuesto, estando exentas de las otras 2 modalidades.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Supuestos de no sujeción. En la medida en que lo que se transmiten sean los activos, pasivos, derechos y obligaciones que cada oficina o unidad posea, se puede considerar que los mismos forman una universalidad de bienes capaz de desarrollar de manera autónoma una actividad

empresarial. Dicha transmisión no se hallará sujeta al IVA, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

- **CONSULTA VINCULANTE V0154-15 DE 19 DE ENERO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Hecho imponible. Prestación de servicios de arrendamiento de inmuebles. Base imponible. Aplicación de la limitación a la amortización fiscalmente deducible. La limitación que introduce el artículo 7 de la Ley 16/2012 resulta de aplicación respecto de la amortización contable, por lo que en los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014, puede deducirse en la base imponible hasta el 70% de aquélla que hubiera resultado fiscalmente deducible, de no aplicarse el referido porcentaje.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (4)

JURISPRUDENCIA

- **STJ de Cataluña 20 DE MARZO DE 2014**
Sentencia 257/2014, de 20 de Mar. 2014

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Deducibilidad de los gastos de un vehículo afecto a una actividad económica. La cuestión que se plantea en esta consulta es si es o no deducible la adquisición y mantenimiento en la utilización de un segundo vehículo destinado exclusivamente al uso de la actividad de abogada por parte del reclamante. Para el Tribunal no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de la que resulta de su declaración- liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad.

Esta misma cuestión relativa a la afectación de vehículos a actividades empresariales o profesionales ha sido abordada por el legislador en relación con el IVA. De esta forma, cuando el legislador ha querido restringir las normas generales sobre la carga de la prueba en materia de gastos y correlación con la actividad, lo ha hecho explícitamente. Por tanto, a sensu contrario, cuando no existe una expresa determinación legal en otro sentido, habrán de entenderse como medios de prueba suficientes para acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional tanto las declaraciones- liquidaciones del sujeto pasivo como la contabilización.

De esta forma, la contabilización por la recurrente, ha de estimarse suficiente prueba por su parte, correspondiendo a la Inspección acreditar lo contrario, lo que exige algo más que meras conjeturas o sospechas, como sucede en el presente caso, insuficientes por si solas para tal acreditación.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V0958-15 DE 26 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. El consultante es propietario de un local comercial que tuvo alquilado hasta el 31-12-2014. En noviembre de 2012 el inquilino dejó de pagar la renta pactada, que, tras diversas gestiones de cobro, va a ser abonada, en tres plazos, en el año 2015. En las declaraciones del IRPF años 2012 y 2013 declaró el importe de las rentas no cobradas como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, y, en la del año 2013 dedujo como gasto el importe de las rentas no cobradas correspondientes al ejercicio 2012. **Imputación temporal tanto de las cantidades adeudadas como de las retenciones practicadas.**

En el periodo impositivo 2014 el consultante deberá computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario las doce mensualidades correspondientes al año 2014 y podrá deducir como saldo de dudoso cobro las doce mensualidades declaradas y no cobradas correspondientes al año 2013, e incluso, las mensualidades no cobradas correspondientes a 2014 que cumplan el requisito temporal previsto en el artículo 13.e) del RIRPF.

En caso de cobro en el período impositivo 2015 de todas las cantidades adeudadas, deberá computar como rendimiento del capital inmobiliario de dicho ejercicio las cantidades deducidas como saldo de dudoso cobro en los periodos impositivos 2013 y 2014. En el mismo periodo impositivo, 2015, podrá deducir el importe de las retenciones practicadas sobre la totalidad de las rentas satisfechas.

- **CONSULTA VINCULANTE V0816-15 DE 13 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Exenciones. Rendimientos del trabajo realizados en el extranjero. Sin entrar a valorarse si se cumplen los demás requisitos del artículo 7.p) de la LIRPF, en el presente caso en el que el interesado presta servicios a una sociedad limitada de la que es propietario, es decir, de la que tiene su control efectivo, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención prevista en el citado precepto.

- **CONSULTA VINCULANTE V0821-15 DE 13 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. El interesado trabaja como tripulante de un crucero durante 7 meses del año. Tiene contrato laboral firmado con una empresa establecida en Estados Unidos, país del que recibe sus retribuciones, las cuales no superan los 60.000 euros anuales. Dicho crucero tiene su base en Miami y realiza viajes internacionales a México, Jamaica y de vuelta a Estados Unidos. **Exenciones. Rendimientos del trabajo realizados en el extranjero.** Habida cuenta de que en el supuesto planteado, y bajo la hipótesis de que el

interesado tiene la consideración de contribuyente del IRPF, se cumplen las condiciones exigidas en el artículo 7.p) de la LIRPF, cabe concluir que las retribuciones percibidas por el consultante correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero están exentas en el IRPF, con el límite de 60.100 euros anuales.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (9)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1160-15 DE 15 DE ABRIL DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Inversión del sujeto pasivo. Una sociedad, que presta servicios de telefonía móvil inquiriere ante la DGT la forma en que debe actuar en la venta de terminales de teléfono con descuento, una vez que han entrado en vigor nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo; los terminales, son adquiridos directamente a los fabricantes, para venderlos posteriormente a empresas mayoristas, que a su vez revenden a empresas distribuidoras, o directamente a estas últimas, para su venta al cliente final. El distribuidor entrega el terminal al cliente con el descuento que le ha comunicado la empresa de telefonía, procediendo está a continuación al abono del mismo al distribuidor, IVA incluido.

La DGT en su contestación entiende que deben matizarse anteriores contestaciones previas a la modificación (DGT CV 30-8-06 y CV 4-11-11), ya que la sociedad consultante, al haberse producido la inversión del sujeto pasivo, no ha debido repercutir el impuesto en las entregas de teléfonos a los distribuidores o mayoristas, puesto que el impuesto que grava la operación ha sido devengado y deducido por estos; así:

- La base imponible de la venta por parte del distribuidor está constituida por el total de la contraprestación, no debiendo minorarse la base imponible en el importe del descuento puesto que este no es otorgado por dicha sociedad, que en este caso recibe el precio de la venta de dos pagadores, el consumidor final y la empresa de telefonía. No obstante, se permite al distribuidor modificar la base imponible en el caso en que el descuento no fuera recuperado de la entidad de telefonía móvil.
- La empresa de telefonía móvil puede modificar la base imponible de las entregas de los terminales en el importe del descuento, el cual se entiende con el IVA incluido, siempre que se haya producido efectivamente el reembolso. Del importe de la modificación se debe descontar la cuota del impuesto. Esta modificación debe reflejarse mediante la emisión de una factura rectificativa, cuyo original debe ser conservado por la empresa de telefonía móvil, al no tener que entregarse a los demás implicados en la operación,

puesto que estos no deben rectificar en cuantía alguna las cuotas devengadas y deducciones inicialmente practicadas.

- La empresa de telefonía móvil puede recuperar la cuota de IVA incluido en el descuento mediante la minoración del IVA devengado en la declaración-liquidación que corresponda al periodo de emisión de la factura rectificativa.
- El descuento al no suponer rectificación de la cuota repercutida por la empresa de telefonía móvil, o la mayorista, a la empresa distribuidora, ni de las deducciones realizadas por la mayorista y la entidad distribuidora, no debe incluirse en la declaración anual con terceras personas (mod.347).
Sí deben reflejarse estas operaciones en la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro (mod.340).
- Si el adquirente final actúa como empresario o profesional, el IVA deducible no coincide con el devengado consignado en la factura, por lo que este debe minorarlo en el importe pagado por la empresa de telefonía móvil al distribuidor, que debe ser conocido por el destinatario al deber estar reflejado su importe expresamente en la factura, y que así la deducción resulte equivalente al impuesto efectivamente ingresado en las fases anteriores.

- **CONSULTA VINCULANTE V1028-15 DE 30 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Un empresario que cuya actividad económica es la compra y venta de moneda electrónica (Bitcoin), a través de máquinas de vending o cajeros a cambio de una comisión, eleva consulta a la Administración Tributaria acerca de la sujeción al impuesto de esta actividad, la cual concluye que:

1) Apoyando su respuesta en la sentencia TJUE 12-6-14, asunto C-461/12, Granton Advertising, entiende que nos encontramos ante «otras órdenes de pagos» u «otros efectos comerciales» que, son definidos como aquellos que sin ser un crédito o un cheque, confieren un derecho a una determinada cantidad de dinero; siendo voluntad del legislador dejar exentas todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan una orden de pago

Así, puesto que las monedas virtuales (Bitcoin) actúan como un medio de pago, y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales», su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto.

2) En cuanto a las obligaciones formales, si solo realiza esta actividad, no está obligado a presentar declaraciones- liquidaciones periódicas por el impuesto (RIVA art.71).

- **CONSULTA VINCULANTE V0885-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Supuestos de no sujeción. En el caso de las operaciones descritas y partiendo de la hipótesis de que la interesada no percibe ninguna contraprestación por la actuación de intermediación, debe concluirse que no existe actuación de un empresario en su condición de tal, pues se trata de operaciones realizadas con carácter esporádico, en el ámbito de una actuación altruista y sin obtención de beneficio alguno que no tiene como finalidad intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios en el mercado, por lo que estas actuaciones quedan extramuros del Impuesto y no sujetas al mismo. Si la entidad percibiera una contraprestación por sus servicios de intermediación, tales servicios sí quedarían sujetos a IVA, por lo que la interesada tendría que repercutir el Impuesto a la destinataria de los mismos, siendo la base imponible de los mismos el importe de la comisión cobrada por la interesada en contraprestación a tales servicios de intermediación. **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible.** La interesada no adquiere la propiedad de las cantidades recaudadas por las aportaciones realizadas por parte de los particulares y clientes de la consultante, actuando en nombre y por cuenta ajena, y no en nombre propio, por lo que el cobro de los donativos realizados por terceros en favor de la Organización sin ánimo de lucro, no determinará ingreso alguno para la interesada y, por tanto, no tendrá ninguna incidencia en el resultado contable del ejercicio.

- **CONSULTA VINCULANTE V0867-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. No sujeción de una escisión de rama de actividad. Una sociedad pretende realizar una escisión parcial, separando la actividad de venta de viviendas terminadas y ante las dudas de si esta operación se encuentra sujeta o no, eleva consulta a la Dirección General de Tributos, la cual concluye que:

- la nueva redacción del LIVA art.7.1 clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando al texto normativo que para que no se encuentre sujeto, se debe transmitir una empresa o una parte de la misma que constituya o sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma.
- las sentencias TJUE 27-11-03 asunto C-497/01, Zita Modes Sarl y TJUE 10-11-11 asunto C-444/10, Christel Schriever, establecen que el concepto de «universalidad parcial de bienes», se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

En este caso la transmisión incluye la totalidad de las viviendas junto con sus correspondientes préstamos hipotecarios, así como el personal encargado de la limpieza y mantenimiento del edificio, las relaciones contractuales mantenidas con terceros, el mobiliario y los enseres, la vivienda piloto, las cuentas bancarias asociadas a la promoción, y los contratos firmados con distintas agencias para la comercialización de las viviendas.

En base a lo anterior, la DGT entiende que esta operación cumple las condiciones necesarias para que se encuentre no sujeta.

- **CONSULTA VINCULANTE V0863-15 DE 23 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Una sociedad presta servicios de consultoría financiera a una entidad británica, para lo que cuenta con servicios efectuados por profesionales españoles socios de aquélla. Los servicios prestados a la entidad británica no están sujetos al IVA en territorio de aplicación del impuesto, pero sí los servicios profesionales recibidos por la interesada, al ser su destinatario un empresario o profesional cuya sede de actividad se encuentra en territorio de aplicación del impuesto. Las prestaciones de servicios efectuadas por los socios profesionales a la interesada, derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios, están sujetas y no exentas del IVA, salvo que los servicios fueran de intermediación financiera en operaciones como la compra y venta de valores y otros activos. La interesada puede solicitar la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes que destine al ejercicio de su actividad empresarial, sujeta y no exenta del IVA.

- **CONSULTA VINCULANTE V0492-15 DE 6 DE FEBRERO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Aplicación en el IVA del supuesto de inversión del sujeto pasivo a la instalación de máquinas de lavado en estaciones de servicio de nueva construcción y en estaciones de servicio ya existentes. En el caso de que la estación de servicios ya exista, tendrá la consideración de edificación a efectos del IVA. No obstante no tendrán dicha consideración las máquinas de lavado en estaciones de servicio de nueva construcción.

Por tanto, no se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo cuando las ejecuciones de obra que supone la instalación de máquinas de lavado se realicen en estaciones de servicio preexistentes, por no concurrir los requisitos exigidos por el art 84 Uno 2º f), en particular por no ser consecuencia o traer causa de un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Sin embargo, si se aplicará la citada regla de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra (instalación de máquinas de lavado) que realice la entidad para

otros empresarios o profesionales, en los términos descritos en dicho artículo, para la construcción de una estación de servicios nueva.

- **CONSULTA VINCULANTE V203-15 DE 20 DE ENERO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Transmisión de una unidad económica autónoma: sujeción y deducibilidad de las cuotas soportadas. Una entidad planea una operación de escisión de una rama de actividad dedicada a la explotación de satélites en órbita, planteando su sujeción al IVA y la deducibilidad de las cuotas del Impuesto antes de la escisión.

El criterio de la DGT es el siguiente:

- 1) En la consulta planteada se aportará a una entidad de nueva creación los siguientes bienes: el satélite en órbita junto con sus sistemas de operaciones de vuelo y su red de comunicaciones; los sistemas y software necesarios para la generación de los distintos productos; os medios humanos especializados en la realización de la actividad.

Se produce pues la escisión de una rama de actividad de explotación de satélites en órbita en la que se transmitirán la totalidad de los elementos materiales y humanos necesarios para su funcionamiento con excepción del local, que será arrendado al adquirente. De acuerdo con los criterios expuestos, no impide la aplicación de la no sujeción el hecho de que la consultante ponga a disposición de la adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica. En consecuencia, la transmisión objeto de consulta estará no sujeta al IVA.

- 2) En el supuesto considerado no se produce una sucesión universal en el sentido de que se extinga la figura de un transmitente que pudiera ejercitar el derecho a la compensación o devolución sino que se transmiten parte de los elementos de una empresa que se califican como unidad económica autónoma. Por ello cabe entender que la subrogación en la posición del empresario a la que alude la LIVA art.7.1 no modifica la situación del sujeto pasivo en relación con el derecho a deducir, tal y como establece la LGT art.17.4 que dispone que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicos-privadas.

En consecuencia, la operación de segregación consultada no puede modificar la relación jurídica tributaria ni, por tanto, la posición del sujeto pasivo en la referida relación tributaria respecto de aquellos gastos o créditos sobre los cuales ya se hubiera ejercitado el derecho a la deducción.

Por contra, la entidad beneficiaria de la rama de actividad se subrogará en la posición de la entidad transmitente respecto al derecho a la compensación o devolución de saldos que no hubieran sido ejercitados por la transmitente, por ejemplo por no haber sido consignados en la autoliquidación del transmitente, y siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la LIVA, si bien se aclara que sólo podrá subrogarse en aquellos derechos que estén afectos a la rama de actividad objeto de escisión.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 22 DE ABRIL DE 2015**
Sección Vocalía 5ª, Rec. 7547/2012.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA repercutido en factura en operación que no debe tributar: contrato mixto de concesión de obra pública y de realización de obra pública- que no supone su posterior explotación por el contratista-. No todo IVA repercutido debe ingresarse a la Hacienda Pública, cuando como en este supuesto, parte de la operación no está sujeta al Impuesto. **CAMBIO DE CRITERIO.** En estos supuestos, la Administración tributaria no puede exigir el ingreso del IVA repercutido no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE , que se refiere a ser deudor en función del IVA repercutido, puesto que nuestra normativa exige declarar e ingresar el IVA devengado, sin hacer mención al IVA repercutido. Aplicación a este supuesto de la prohibición del efecto directo vertical descendente de la normativa de la UE. El efecto directo vertical de las Directivas se produce únicamente en sentido ascendente, esto es, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa, no puede invocarse por la Administración el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE para no aplicar la normativa española que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido.

El TEAC estima reclamación económico-administrativa anulando la liquidación impugnada derivado de acta de conformidad sobre IVA, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

- **TEAC 17 DE MARZO DE 2015**
Sección Vocalía 8ª, Rec. 3764/2012.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Sujeción al impuesto. Operación financiera con derivados. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. El hecho de que las operaciones con derivados financieros tengan por objeto la cobertura de riesgos empresariales y no la obtención de ingresos continuados en el tiempo no implica que se trate de operaciones no sujetas al IVA. **Reglas para el cálculo de la prorrata. Aplicación de la doctrina jurisprudencial. No**

procede minorar en el denominador de la prorrata el importe de los costes de las operaciones de cesión temporal de activos con rendimiento explícito, cuando el precio de adquisición es superior al de la venta. Confirmación de la regularización practicada.

El TEAC desestima reclamación económico- administrativa, interpuesta por la contribuyente y confirma la liquidación impugnada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos, junio 2006, diciembre 2007.

ITPAJD e IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (3)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V0723-15 DE 6 DE MARZO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Si el valor total de los legados asignados particularmente por el testador a determinados causahabientes debe ser incluido dentro de la cuantía del caudal relicto que servirá de base para el cálculo del valor del ajuar doméstico. El ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y su importe debe incluirse en la base imponible del impuesto en el caso de herederos del causante (sucesores de parte alícuota de la herencia), pero no en el de legatarios, cuya base imponible estará constituida exclusivamente por el valor neto de los bienes que le hubiere atribuido el causante.

- **CONSULTA VINCULANTE V0614-15 DE 18 DE FEBRERO DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Sucesiones mortis causa. La aceptación por un residente en España de una herencia o un legado de un causante residente en Alemania está sujeta al ISD español, con independencia de la tributación que proceda en Alemania. Los residentes en España, sujetos por obligación personal, tienen derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional. Los residentes en España que acepten herencias o legados de causantes residentes en un país de la Unión Europea distinto de España o en un país del Espacio Económico Europeo, aun tributando a la Administración Central del Estado, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida. A partir del 1-1-2015, los contribuyentes que tributen a la Administración Central del Estado ya no pueden optar por el sistema de declaración con posterior liquidación administrativa, sino que deben hacerlo mediante autoliquidación obligatoriamente.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 16 DE ABRIL DE 2015**
Sección Vocalía 9ª, Rec. 1340/2012.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Devengo. Anulación de las liquidaciones practicadas al distinguir entre los bienes dispuestos por el causante y los instituidos mediante fideicomiso. Análisis, desde el punto de vista tributario, del fideicomiso de residuo. Concurrencia en la misma persona de heredero ordinario y fideicomisario. A efectos fiscales el elemento temporal a considerar es el del fallecimiento de fiduciario, siendo en ese momento en el que se produce el hecho imponible del impuesto y es cuando se debe determinar la base a computar que se agrega al resto de bienes adquiridos del fiduciario cuando coincide en la misma persona la condición de heredero ordinario y fideicomisario. La Administración debió de realizar una única liquidación debiendo, aplicar las reglas de liquidación en las condiciones establecidas en la normativa reguladora del tributo, incluida la regla contenida en el art 53,3 del Reglamento e incluyendo asimismo lo relativo a la reducción del artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto.

PROCEDIMIENTO (3)

JURISPRUDENCIA

- **STS 10 DE ABRIL DE 2015**

Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 10 de Ab. 2015, Rec. 1032/2013.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. RESPONSABILIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Administración del Estado. AEAT. No se accede a la indemnización solicitada por la actuación de la AEAT que continuó el procedimiento administrativo de liquidación tributaria por los mismos hechos que dieron lugar a un pronunciamiento penal absolutorio. Acreditada la existencia de una defraudación consistente en la deducción del IVA soportado correspondiente a las facturas irregulares emitidas por empresas, algunas de ellas inexistentes, no existe prueba suficiente para determinar la culpabilidad del imputado en los hechos. Ello no impide a la Administración continuar con el procedimiento de liquidación suspendido, aunque las sanciones impuestas fueran posteriormente anuladas por el TEAC. Por tanto, la actuación administrativa no es antijurídica y no es generadora de responsabilidad patrimonial. Inexistencia de vulneración del principio non bis in idem.

El Tribunal Supremo estima la demanda de amparo promovida por los contribuyentes y declara que ha sido vulnerado el derecho a la igualdad ante el deber de contribuir en conexión con el principio de protección económica de la familia, y con el fin de

restablecerlos en su derecho, declara igualmente, la nulidad tanto de la Sentencia como del Auto impugnado del TSJ Madrid ordena retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la primera de las citadas resoluciones para que el órgano judicial dicte una nueva respetuosa con el derecho vulnerado.

• **STS 30 DE MARZO DE 2015**

Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 de Mar. 2015, Rec. 1209/2014.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. INGRESOS INDEBIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA. Por gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego declarado inconstitucional. Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 1997. Imputación en el ejercicio en que se percibió la devolución de la tasa y consecuente ingreso indebido en el Impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio. Sentencia del Tribunal Supremo reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos por el impuesto sobre sociedades y ordenando la práctica del correspondiente ajuste fiscal. Recurso de casación en incidente de ejecución precedente. La imputación temporal del principal es correcta pero no lo es la de los intereses de demora a favor del contribuyente. El ajuste ha de alcanzar también a los intereses nacidos en ejercicios prescritos, 1990 y 1991, si, como es el caso, fueron considerados ingresos fiscales en el impuesto sobre sociedades de 1997, integrándose en consecuencia en la base imponible de dicho ejercicio.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto contra el auto de la Audiencia Nacional, confirmado en súplica, en el incidente de ejecución de la sentencia del TS sobre devolución de ingresos indebidos en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, casa y anula el auto impugnado, y en su lugar, y en ejecución de la citada sentencia determina de nuevo y aclara el alcance del ajuste fiscal negativo controvertido en relación con los intereses.

• **STS 5 DE FEBRERO DE 2015**

Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 de Feb. 2015, Rec. 4075/2013.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Alcance de la potestad comprobadora de la Administración. La discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con la LGT art.66, prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (LGT art.115) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. La LGT art.115 no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y la LGT art.66 tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir. De esta tesis no se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas, el TS entiende que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra la ley», proscrito por el Tribunal Constitucional.

La sentencia contiene un voto particular en el que el magistrado se aparta de la decisión mayoritaria por respeto al principio de seguridad jurídica. Señalando que la legalidad aparente de los negocios celebrados en fraude de ley debe prevalecer sobre la ilegalidad subyacente de los mismos, cuando el fraude de ley no haya sido declarado dentro del plazo de prescripción, porque lo demanda el respeto de la seguridad jurídica.