

**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: 11/12/2014**

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

Publicadas en OCTUBRE 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 (4)

### CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V2072-14 DE 30 DE JULIO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Beneficios fiscales.** La sociedad consultante forma parte de un **grupo fiscal**. La sociedad holding ha comprado un activo inmobiliario en el ejercicio 2013 con el fin de arrendarlo y en un futuro obtener plusvalías por su venta. La construcción de dicho activo, realizada por un tercero no vinculado, finalizó en el año 2007. La sociedad consultante forma parte de un grupo fiscal y, en consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del TRLIS, el importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo es el importe del conjunto de todas las entidades pertenecientes al grupo, y las condiciones del artículo 37, en la medida en que el grupo cumpla los requisitos establecidos en el artículo 108, podrían aplicarse a las sociedades integrantes de dicho grupo, que tributarían según la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS, o bien conforme a la escala de la disposición adicional duodécima del mismo texto legal, con derecho a una deducción en la cuota íntegra, del 10% o del 5% respectivamente, de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que se cumplan las restantes condiciones del artículo 37 del TRLIS.

- **CONSULTA VINCULANTE V2211-14 DE 8 DE AGOSTO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Imputación de dotaciones por deterioro de créditos y otros activos y de determinadas provisiones.** Se plantean diversas cuestiones en relación con la regla especial de imputación relativa a la integración en la base imponible de determinadas dotaciones por insolvencias de créditos u otros activos de deudores no vinculados y de dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso prejubilación, cuando en el momento de su reconocimiento contable no hayan sido fiscalmente deducibles y hayan generado activos por impuesto diferido, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2011.

Al respecto la DGT ha establecido:

- a) La referencia a «que hayan generado activos por impuesto diferido» se refiere tanto a las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de deudores, como a las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.
- b) En relación con las dotaciones por deterioro de créditos y otros activos, la regla de imputación especial no es aplicable en relación con los activos por impuesto

diferido cuya reversión se produzca por el mero transcurso del plazo de seis meses. Sin embargo, sí resulta aplicable al resto de activos por impuesto diferido cuya reversión se produzca por otras circunstancias, siempre que no queden expresamente excluidos de su aplicación.

- c) La referencia a «otros activos derivados de las posibles insolvencias» incluye a cualquier tipo de activo que se haya adquirido como consecuencia de impagos de los derechos de crédito de que proceden. La regla de imputación especial también afecta a las dotaciones por deterioro que, de acuerdo con la normativa del Banco de España deban realizarse en relación con los referidos activos derivados de las posibles insolvencias de deudores (BE Circ 4/2004 Anejo IX).
- d) La existencia de vinculación debe valorarse en el momento en que se produzca la concesión del crédito.
- e) Los activos por impuesto diferido que sean objeto de conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, o sean canjeados por deuda pública, no generan con posterioridad a su conversión o canje, partidas fiscalmente deducibles en la base imponible o en la cuota íntegra del IS.
- f) En relación con la entrada en vigor se establece:
  - La integración en la base imponible se produce cuando se den las circunstancias que determinen su deducibilidad fiscal, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas. Dado que resulta aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2011, se ven afectadas las dotaciones o aportaciones en las que se hayan producido las circunstancias que determinen su deducibilidad fiscal a partir de dicha fecha, con independencia de que su reconocimiento contable, como activos por impuesto diferido, se haya producido en un período impositivo anterior a dicha fecha.
  - No obstante, el impacto de la nueva regla de imputación, consistente en una disminución de créditos fiscales por bases imponibles negativas y el correlativo incremento de créditos fiscales derivados de las dotaciones por insolvencias o bien dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social debe recogerse en la declaración del IS correspondiente al primer período impositivo cuyo plazo voluntario de declaración se inicie a partir del 1-12-2013. No hace falta presentar declaraciones complementarias.
  - El límite de la base imponible positiva previa a la integración y a la compensación de bases imponibles negativas se refiere a la entidad o grupo fiscal que tuviera la consideración de sujeto pasivo en el período impositivo respectivo, con independencia de que, con posterioridad, se hayan realizado operaciones de reestructuración empresarial.

- **CONSULTA VINCULANTE V2214-14 DE 8 DE AGOSTO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Distribución de dividendos procedentes de beneficios previos a la adquisición de la participación** Una entidad que posee el 70% de otra, adquiere el 30% restante y decide aplicar el régimen de consolidación fiscal. La entidad transmitente del 30% obtiene una plusvalía que integra en su base imponible, sin aplicar ningún incentivo fiscal. Posteriormente la entidad participada reparte un dividendo y se plantea su tributación.

Contablemente el dividendo correspondiente a la participación adquirida (30%), en la parte que proceda de beneficios generados por la participada antes de la adquisición de dicho porcentaje, minorará el valor contable de la participación adquirida. El resto, es decir, el dividendo correspondiente al 70% de la participación, así como el correspondiente al otro 30% que proceda de beneficios generados con posterioridad a la adquisición de dicho porcentaje, son ingresos.

Fiscalmente la normativa permite aplicar la deducción por doble imposición sobre dividendos, aunque los mismos no se integren en la base imponible del perceptor, a condición de que se pruebe que un importe equivalente al mismo haya tributado con carácter previo, en territorio español, en sede de las personas o entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión.

Asimismo, la normativa establece la no integración en la base imponible del dividendo distribuido que se corresponda con el sobreprecio pagado con ocasión de la adquisición de participaciones, una vez que dicho sobreprecio se materializa en reservas expresas en la entidad participada que son objeto de distribución al socio, y siempre que se pruebe la tributación de un importe igual al dividendo o la participación en beneficios objeto de distribución, en sede de un transmitente previo de la participación.

Así, en el caso concreto, la participación del 30% adquirida puede aplicar las normas para evitar la doble imposición comentadas, teniendo en cuenta que una parte se habrá registrado como nueva cartera y otra como ingreso, ya que la entidad puede probar que el anterior socio integró en su base imponible un importe equivalente al dividendo percibido, sin aplicar incentivos fiscales. El restante 70% de la participación, que se reconoce como ingreso, debe eliminarse de la base imponible consolidada.

Si en un ejercicio posterior la transmitente del 30% de la participación aplicara la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por la renta obtenida en la transmisión, la dominante del grupo fiscal debe regularizar la deducción por doble imposición de dividendos practicada, aplicando un porcentaje de deducción del 18%, respecto de la parte del dividendo íntegro percibido que se corresponda con la parte de renta obtenida por la transmitente a la que haya aplicado la mencionada deducción por reinversión.

- **CONSULTA VINCULANTE V2218-14 DE 8 DE AGOSTO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Partidas deducibles.** Para que un gasto tenga la consideración de deducible ha de estar relacionado con los ingresos que se obtengan, ha de haberse producido realmente, estar contabilizado y ha de estar justificado o ser justificable. No basta con acreditar el pago, siendo preciso que se justifique su conexión con la actividad de la empresa. Los gastos relacionados con el desarrollo de proyectos cuya titularidad pertenece a otra sociedad, no tienen consideración de gastos realizados para la obtención de ingresos y, por tanto, no son deducibles.

## **IMPUESTO SOBRE LA RENTA (8)**

### **JURISPRUDENCIA**

- **STC 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

**Sala Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec.4786/2011**

**IRPF. Cuestión inconstitucionalidad contra la tributación retroactiva de las “stock options”.** Los rendimientos del trabajo generados en más de dos años y no obtenidos de forma periódica o recurrente gozan de una reducción del 40% en el IRPF. En la actualidad, en el caso concreto de los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, se consideran como rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años y que no han sido obtenidos de forma periódica o recurrente, los derivados de la concesión de estos derechos de opción de compra cuando sean ejercitados transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente.

La exigencia prevista en la regulación reglamentaria de que la concesión no fuese anual como condición para la aplicación de la reducción por irregularidad, se declaró nula de pleno derecho, pues la Ley del impuesto sólo recogía que la obtención de los rendimientos no fuese periódica o recurrente, considerándose que el Reglamento del impuesto no podía introducir que, además, la concesión de la opción no fuese anual (TS 16-11-11, EDJ 277182). No obstante, desde el 6-3-2011, dicho requisito adquirió rango legal al establecerse en la LIRPF que los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que sean imputables a períodos impositivos finalizados con posterioridad al 4-8-2004, se han de considerar con un período de generación superior a dos años y que no se han obtenido de forma periódica o recurrente cuando el ejercicio de las opciones de

compra se haya producido una vez transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente (LIRPF disp.adic.31ª redacc L 2/2011).

Ante tal situación, teniendo en cuenta que tal disposición puede comportar el introducir con carácter retroactivo disposiciones que restringen derechos individuales, para los períodos impositivos finalizados con posterioridad a 4-8-2004, la demandante considera que se están vulnerando los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales.

El Tribunal Supremo aclara, primeramente, que las normas fiscales no se integran en la categoría de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, las cuales tienen prohibida su retroactividad, para posteriormente pasar a argumentar que, aunque la retroactividad de las normas tributarias no está totalmente proscrita, puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional cuando su articulación por el legislador vulnere alguno de los principios de la Const art.9.3, en particular, el de seguridad jurídica, cuya vulneración por una determinada norma tributaria requiere, por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, de otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto. Así, la disposición introducida en la LIRPF por la L 2/2011 disp.final 49ª.uno (Ley de Economía Sostenible) tiene un auténtico carácter retroactivo o de grado máximo, pues entró en vigor cuando las situaciones jurídicas sobre las que incide estaban plenamente consolidadas por haberse ya devengado, e incluso en muchos casos había prescrito el derecho de la Administración tributaria a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el eventual derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos, rechazando, además, que dicha disposición pudiera justificarse en exigencias cualificadas de interés general.

Por todo ello, la Sala acuerda plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad del inciso «que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004» de la LIRPF disp.adic.31ª redacc L 2/2011 disp.final 49ª.uno, por su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica.

Además se ha formulado un voto particular en relación al auto del Tribunal Supremo, rechazando el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

- **SAN 4 DE JUNIO DE 2014**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, rec. 3392/2012**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Bienes afectos. En el caso de que la enajenación de bienes o derechos se produzca dentro de los 3 años siguientes a la afectación, se entenderá que esta no ha existido.** Por afectación debe entenderse la

decisión de la persona física de sujetar un bien a una determinada actividad económica. Esta decisión debe realizarse por quien detenta la facultad de decidir sobre el uso del bien y, en este sentido, los nudos propietarios han tenido dicha posibilidad desde el momento en que adquirieron el pleno dominio y, por lo tanto, pudieron decidir sobre el uso y disfrute de las fincas, se trata por lo tanto, de una decisión ex novo. En consecuencia, procede la estimación del recurso, pues desde la nueva afectación no habían transcurrido los 3 años establecidos en la norma.

*La Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, anulando el acto administrativo impugnado en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

- **TEAC 11 DE SEPTIEMBRE DE 2014**  
**Sección Vocalía 3ª. Rec.5473/2012**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. OPERACIONES VINCULADAS. Conformidad a derecho de las liquidaciones practicadas y los acuerdos sancionadores derivados de las mismas.** Valoración de operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Interpretación de las reglas especiales establecidas por la normativa combinada del IRPF y del IS. Regla general de valoración a precio normal de mercado. Aplicabilidad de la presunción del artículo 45.2 del RDL 3/2004. Ámbito temporal. Procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Aplicación de la previsión contenida en el artículo 45.2 Requisito 2ª: Tenencia de medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. La base de cálculo es la cantidad dejada de ingresar en cada ejercicio; no puede admitirse la tesis de que la base de cálculo sea el importe no recaudado por la Hacienda Pública, esto es la diferencia entre lo ingresado por la sociedad y la cuota a ingresar por la persona física/socio. **SANCIÓN TRIBUTARIA.** Cuantificación de la base de la sanción por «dejar de ingresar». Es la cantidad dejada de ingresar en cada ejercicio, no el importe no recaudado por la Hacienda Pública (diferencia entre lo ingresado por la sociedad y la cuota a ingresar por la persona física-socio.

*El TEAC desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra Acuerdos de liquidación practicados por la Dependencia de Inspección relativos a retención e ingreso a cuenta por rendimientos del trabajo y profesional de los ejercicios 2007 y 2008 sobre el IRPF y sanciones vinculadas, confirmando los actos administrativos impugnados.*

## CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V2542-14 DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Reducción en el IRPF por inicio de actividad económica.** Una persona adquirió el 1-1-2013 el 50% de una comunidad de bienes que venía desarrollando una actividad económica, planteándose la posibilidad de aplicar la reducción por el inicio de actividad prevista en la LIRPF art.32.3.

De acuerdo con la normativa del IRPF, los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, pueden reducir en un 20% el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en la LIRPF art.32.1 y 2, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente (LIRPF art.32.3).

La LIRPF se refiere a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sin distinguir su forma de ejercicio, por lo que a efectos de la aplicación de la citada norma, deben tenerse en cuenta todas las actividades económicas desarrolladas por él, tanto las desarrolladas individualmente como las que realice a través de entidades en régimen de atribución de rentas. Debe tenerse en cuenta que las entidades en régimen de atribución de rentas (entre las cuales se incluyen las comunidades de bienes) no son contribuyentes del IRPF, atribuyéndose los rendimientos de actividades económicas correspondientes a las mismas a los socios, herederos, comuneros o partícipes (LIRPF art.8.3).

Por lo tanto, en la medida en que la citada persona cumpla los requisitos exigidos en la LIRPF art.32.3, podrá aplicar la reducción por inicio de actividad económica.

- **CONSULTA VINCULANTE V2105-14 DE 1 DE AGOSTO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos del trabajo personal.** El interesado y otros socios constituyen una cooperativa de trabajo asociado. Para el desarrollo de su actividad se desplazan fuera del municipio en que está localizada la cooperativa, reembolsando la cooperativa a los socios los gastos incurridos en los desplazamientos. Si la Cooperativa pone a disposición de sus socios de trabajo los medios para que éstos acudan al lugar en que deben realizar sus funciones, en cuanto a la proporción de medios de transporte y alojamiento, no existe renta para los mismos pues no existe ningún beneficio particular para los socios. En caso de que la Cooperativa reembolse a los socios los gastos en que incurra para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que



vienen a compensar dichos gastos o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, se trataría de una renta dineraria sujeta a retención.

- **CONSULTA VINCULANTE V2106-14 DE 1 DE AGOSTO DE 2014**

**IRPF. Procedimiento Judicial para la liquidación de gananciales adjudicando el único bien a un solo cónyuge.** Si al deshacerse la indivisión se atribuyen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro cónyuge, pues se considera que se ha producido una transmisión respecto a esa parte superior a su cuota de titularidad, generándose una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de la parte transmitida. La imputación de la ganancia tendrá lugar en el periodo impositivo en que dicte la sentencia judicial que determina la liquidación de la sociedad de gananciales adjudicando el inmueble y establece la compensación.

- **CONSULTA VINCULANTE V2030-14 DE 28 DE JULIO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos de actividades económicas. Gastos deducibles.** El consultante satisface las cuotas del Colegio Profesional de la Abogacía en calidad de abogado no ejerciente. Al no ejercerse actividad económica alguna por parte del interesado, es decir, no obtenerse rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con la definición de los mismos establecida en el artículo 27 de la Ley 35/2006, no puede considerarse la existencia de gastos incurridos, en el presente caso por cuotas satisfechas al Colegio Profesional, por cuanto como se ha indicado no existe desarrollo de actividad económica según se manifiesta.

- **CONSULTA VINCULANTE V1527-14 DE 10 DE JUNIO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Imputación temporal de los incrementos de una pensión de jubilación.** Un contribuyente se jubiló con fecha 25-6-2010. Posteriormente, el 10-9-2012, un juzgado de lo contencioso-administrativo lo reconoce el derecho a percibir siete trienios por el tiempo anterior de prestación de servicios, percibiéndose en 2012, por lo que se incluyen en la declaración del IRPF correspondiente a ese año.

Una vez efectuadas por la empresa las cotizaciones adicionales a la Seguridad Social correspondientes a esos atrasos, el pensionista solicita la revisión al alza de su pensión, revisión que es estimada por el INSS en noviembre de 2013, satisfaciéndole en ese año la diferencia de pensión reconocida. Se plantea cuándo deben imputarse los incrementos de la pensión de jubilación.

La imputación temporal de los rendimientos del trabajo se realiza al período impositivo en que son exigibles por el perceptor. Ahora bien, junto con esta regla general, existen unas reglas especiales de imputación temporal, entre las que cabe destacar aquí que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiriera firmeza (LIRPF art.14.1.a y 14.2.a).

En consecuencia, los «atrasos» mencionados no se encontraban en situación de pendencia de una resolución judicial que determinara el derecho a su percepción o su cuantía, por lo que no resulta operativa la regla especial de imputación temporal señalada. Los «atrasos» son una consecuencia posterior de la sentencia que reconoce al contribuyente un tiempo de servicios prestados, reconocimiento que motiva la obligación de la empresa de efectuar unas cotizaciones adicionales a la Seguridad Social, siendo el ingreso de estas últimas lo que le permite solicitar a la Seguridad Social la revisión al alza de la pensión, por lo que la imputación temporal procede realizarla, según la regla general, al período impositivo de reconocimiento por el INSS del incremento al alza de la pensión, período impositivo en el que procede considerar exigibles dichos «atrasos».

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (7)

### JURISPRUDENCIA

- **STJUE 9 de Octubre de 2014**  
**Sala Quinta, C-492/2013**

**IVA. Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias. Adquiriente no identificado a efectos del IVA.** Los artículos 138.1, y 139.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos de dicho impuesto en otro Estado miembro y a que el proveedor no había demostrado la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo de su declaración de entrega supuestamente exenta ni el poder de representación de la persona que firmó dichos documentos en nombre del adquirente, siendo así que las pruebas que justificaban el derecho a la exención presentadas por el proveedor en apoyo de su declaración eran conformes a la lista de documentos que han de presentarse a la referida Administración establecida en

Derecho nacional y que habían sido aceptadas por ésta en un primer momento como pruebas justificativas, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

- **STJUE 16 de Octubre de 2014**  
**Sala Tercera, C-605/2012**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Lugar de realización del hecho imponible. Operaciones intracomunitarias. Interpretación del artículo 44 de la Directiva IVA.** Servicios prestados por una sociedad sita en un Estado miembro a otra entidad que tiene la sede de su actividad económica en otro. Debe considerarse que un primer sujeto pasivo que tiene su sede en un Estado miembro y que disfruta de los servicios prestado por un 2º sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone en éste último de un "establecimiento permanente", en el sentido del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

*El Tribunal de Justicia resuelve la cuestión prejudicial planteada interpretando el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE en el marco de un litigio suscitado por la sujeción al IVA de los servicios prestado por una entidad a una sociedad que tiene la sede de su actividad económica en otro Estado miembro.*

## CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1437-14 de 30 de Mayo de 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Tipo impositivo aplicable a los servicios de hostelería.** Una federación de empresarios del sector de la hostelería y restauración consulta en relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios de bar prestados en recintos municipales o lugares públicos, mediante concesión, donde el Ayuntamiento respectivo ofrece en ocasiones conciertos gratuitos.

El tipo general del impuesto, desde el 1-9-2012, es el 21% (LIVA art.90.uno). No obstante, se aplica el 10% a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, con excepción de los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos (LIVA art.91.uno.2.2º).

Un servicio mixto de hostelería, lo que implica es la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, por lo que se

excluyen los supuestos en que la prestación de este último constituye una actividad accesoria al principal de hostelería. A tales efectos, se considera como actividad accesoria aquella que viene a complementar la realización de la actividad principal de hostelería, sin que constituya una finalidad en sí misma que la califique como una actividad autónoma de la principal. Dentro de estos servicios mixtos de hostelería se incluyen todos aquellos prestados por salas de bailes, salas de fiestas, discotecas y establecimientos de hostelería y restauración en los que, conjuntamente con el suministro de alimentos o bebidas, se ofrecen servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

De la descripción realizada en la consulta se deriva que se efectúan dos operaciones independientes por dos sujetos pasivos distintos: una, la realizada por el empresario que suministra bebidas en la barra de bar para la que tiene concedida la autorización municipal y, otra, en su caso, la realizada por el Ayuntamiento respectivo consistente en la organización de un concierto o espectáculo. Se concluye que teniendo en cuenta la Resol DGT 2-8-12, tributará por el IVA al tipo del 10% el suministro de bebidas para consumir en el acto en las barras de bar situadas en pabellones municipales o en la vía pública objeto de consulta.

- **CONSULTA VINCULANTE V1448-14 de 30 de Mayo de 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Comisiones compartidas con clientes.** Una sociedad recibe comisiones de estaciones de servicio cada vez que uno de sus clientes repostea en ellas, emitiendo la correspondiente factura a la estación de servicio. Por otra parte, reparte la comisión recibida con sus clientes, considerándolo como un abono emitiendo la correspondiente factura de abono. Se plantea, entre otras cuestiones, si las cantidades abonadas a sus clientes deben considerarse menor IVA devengado o mayor IVA soportado. En este último caso, deducibilidad del IVA soportado en la operación.

El criterio de la DGT es el siguiente:

Las comisiones que una entidad obtiene de otro empresario y que comparte con sus clientes, asociadas a un servicio de intermediación, no constituyen descuentos ni bonificaciones de las cantidades previamente facturadas a sus clientes, ni deben minorar la base imponible de esas operaciones.

Las cantidades satisfechas por la consultante a sus clientes constituyen la contraprestación de operaciones independientes de las adquisiciones de bienes y servicios que estos realizan a la consultante. Para los clientes de la consultante que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, estas

operaciones constituyen la contraprestación de prestaciones de servicios efectuadas a favor de la consultante que quedarán gravadas al tipo general del 21%.

Los clientes de la consultante que tengan la condición de empresario o profesional, como sujetos pasivos del Impuesto deberán repercutir en factura íntegramente el importe del mismo sobre la consultante, quedando ésta obligada a soportarlo. Estas cuotas soportadas serán deducibles por la consultante con sujeción a las reglas generales que en relación con el régimen general de deducciones y devoluciones de la LIVA.

En consecuencia, estas prestaciones de servicios se devengarán conforme a la regla general (LIVA art.75.uno.2º), aunque pueda ser aplicación lo dispuesto en relación con pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, en cuyo caso el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (LIVA art.75.dos).

- **CONSULTA VINCULANTE V1499-14 de 9 de junio de 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones.** La entidad interesada aplica a sus clientes una prima por el seguro que contrata para cubrir el riesgo de deterioro de las mercancías cuyo traslado realiza ella misma. La prima satisfecha por los clientes de la interesada se considera una prestación independiente de seguro, sujeta pero exenta del IVA.

- **CONSULTA VINCULANTE V1495-14 de 9 de junio de 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Sujeto pasivo.** Un Ayuntamiento encarga la rehabilitación y reforma de un inmueble que es explotado por una empresa privada a través de concesión administrativa. En las ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones, en las que la empresa actúa como contratista y el destinatario, su cliente, es un Ayuntamiento que no actúa en su condición de empresario o profesional, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo. Dicha regla se puede aplicar en las ejecuciones de obra que, en el marco de las operaciones, la empresa, contratista principal, pueda subcontratar con otros empresarios, pues en dicho caso el destinatario de las operaciones sí tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

- **CONSULTA VINCULANTE V2186-14 de 06 de Agosto de 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Tipo impositivo.** Una entidad concierta con empresas y profesionales la prestación de servicios de transporte de pasajeros por medio de vehículos automóviles con conductor, para lo que subcontrata con otras

sociedades, titulares de los vehículos y licencias correspondientes, que a su vez contratan a conductores que llevan a cabo materialmente los servicios. Se aplica al régimen especial de agencias de viaje por tratarse de operaciones consistentes en la prestación de servicios de viaje. Estando la interesada establecida en territorio de aplicación del impuesto, las operaciones se entienden realizadas en dicho territorio y tienen la consideración de prestación de servicios única sujeta al tipo general del 21%, con independencia del lugar donde esté establecido el cliente. En los servicios de transporte de pasajeros por medio de arrendamiento e automóviles con conductos, recibidos por la interesada, cuando de los pactos se deduzca que la prestación del arrendador es un transporte de personas, conservando la titularidad de la explotación de los vehículos, el arrendamiento de vehículo con conductos se califica como contrato de transporte de viajeros y le es de aplicación el tipo del 10%.

## **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (2)**

### **CONSULTAS**

- **CONSULTA VINCULANTE V1045-14 DE 14 DE ABRIL DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. Donación de negocio desarrollado en local de carácter ganancial.** En una donación a descendiente de un negocio farmacéutico, siendo uno de los padres titular privativo del negocio y ganancial el local de negocio donde la actividad se desarrolla, se plantea si procede la aplicación de la reducción estatal por adquisición inter vivos del negocio profesional (LISD art.20.6).

En el supuesto planteado, si concurren las circunstancias para la exención en el IP y, además, se cumplen los demás requisitos exigidos por la normativa del impuesto para la aplicación de la reducción tanto para el donante del negocio privativo como para la donataria, procede la aplicación de la reducción. Los anteriores requisitos son:

- que el donante tenga 65 o más años o se halle en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez; y
- que si el donante venía ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por esta causa, desde la transmisión, sin que se considere una función de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la entidad.

La naturaleza ganancial del local de negocio afecto a la actividad exige que el cónyuge done su participación en la propiedad del mismo, pero, siempre que se trate de un negocio privativo, las condiciones de edad y abandono del ejercicio de funciones directivas antes señaladas se referirán exclusivamente al titular del mismo.

- **CONSULTA VINCULANTE V1701-14 DE 3 DE JULIO DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. Reducciones de la base imponible.** Constitución de Consejo de Administración de entidad mercantil, integrando como Vocal a ex-socio, que ha donado sus participaciones. En el caso, el\_ex-socio por donación de sus participaciones sería Vocal del Consejo sin ningún poder ejecutivo, de lo que cabe inferir que, con independencia de aportar su experiencia, ni intervendría en la toma de decisiones en la gestión de la empresa ni, consecuentemente, percibiría retribuciones por ello. En tales circunstancias, se entiende que no se infringiría el requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 ni se perdería el derecho a la reducción practicada por la donación.

## **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (2)**

### **CONSULTAS**

- **CONSULTA VINCULANTE V2164-14 DE 5 DE AGOSTO DE 2014**

**IRNR. Adquisición por un club de fútbol español de los derechos de traspaso de un jugador a un club de fútbol residente en Mónaco.** La renta derivada de la transmisión de los derechos federativos que formen parte de la entidad transmitente se califican como ganancia o pérdida patrimonial para su perceptor. Puesto que los derechos adquiridos se van a ejercitar en España, pasando a formar parte del inmovilizado del club español, la renta obtenida por el club no residente tributará en España. El club español no está obligado a retener por la compra de los derechos federativos, ni será responsable del ingreso de la deuda.

- **CONSULTA VINCULANTE V1003-14 DE 8 DE ABRIL DE 2014**

**IRNR. Relaciones entre aportantes y beneficiarios a través de un trust.** La consultante ha transmitido un inmueble y se está planteando aportar parte de lo obtenido a un trust de nueva creación en Inglaterra, cuyo administrador será su hijo. El propósito del trust será sufragar los gastos de los estudios de sus nietas (e hijas del administrador). Tanto el hijo como las nietas residen en Inglaterra. Transcurridos siete años, el remanente, si lo hubiera, pasaría a las nietas.

La figura del trust no está reconocida por el ordenamiento jurídico español; por tanto, la aportación de dinero a un trust y el nombramiento de las nietas de la aportante como beneficiarias de dicho trust constituido por su abuela constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, siendo sujetos pasivos del impuesto las nietas de la aportante (LISD

art.3.1.b). El devengo se produce cuando se aporte el dinero al trust, destinado a las nietas de la aportante (LISD art.24.2).

No obstante, las beneficiarias de la aportación al trust (las nietas de la aportante) son residentes en el Reino Unido, lo que significa que están sujetas a obligación real y, por tanto, solo deben tributar en España por la adquisición de bienes y derechos situados en territorio español o que deban ejercitarse o cumplirse en él, por lo que la donación dineraria que realice la abuela, residente fiscal en España, a sus nietas no residentes en el territorio español estará sujeta a tributación en España, siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico, pero no si previamente la abuela lo trasladó al extranjero antes de efectuar su aportación al trust.

## **PROCEDIMIENTO (3)**

### **JURISPRUDENCIA**

- **STS 22 DE SEPTIEMBRE DE 2014**  
**Sala segunda, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 4336/2012.**

**Procedimientos tributarios. Comprobación e inspección. Comprobación limitada. Aprobación de liquidación provisional. Prohibición de regularizar otra vez, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas.** La administración, si ha mediado una resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, tiene prohibido -artículo 140.1 de la ley General Tributaria de 2003- efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

### **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

- **TEAC 16 DE SEPTIEMBRE DE 2014**  
**Sección Vocalía 5ª, Resolución 1299/2011**

**LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS. Efectos que produce la declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración. Obligado tributario que ha sido declarado judicialmente en concurso de acreedores.**

Fue correcta la liquidación practicada por la Administración en la que se impone un recargo del 5% de la cantidad resultante. No se contraviene el artículo 55 de la Ley Concursal porque con la notificación de la liquidación se concede a la entidad el plazo para el pago de la deuda en período voluntario; el período ejecutivo se inicia al día siguiente del vencimiento del plazo concedido para el pago, y el procedimiento de



apremio se iniciará mediante providencia notificada a la entidad. Con la notificación de la liquidación del recargo no se ha iniciado una ejecución singular ni tampoco procedimiento de apremio contra el patrimonio del deudor. Criterio reiterado.

El TEAC desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo de liquidación por presentación fuera de plazo de autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, confirmando el acto administrativo impugnado por ser conforme a derecho.

## **CONSULTAS**

- **CONSULTA VINCULANTE V1572-14 de 13 de Junio de 2014**

**INCUMPLIMIENTO DE ÓRDENES DE EMBARGO.** El pagador de unos servicios profesionales no debe entrar en valoraciones ni apreciaciones, sino ejecutar la diligencia de embargo en sus términos exactos. Si el obligado al pago, considera que la diligencia de embargo no se ajusta a la normativa reguladora, podrá interponer el correspondiente recurso o reclamación y el órgano revisor será el competente para valorar los medios de prueba aportados.