

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 NOVIEMBRE 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 (9)

JURISPRUDENCIA

- **STS 20 DE JULIO DE 2014**

Sala tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 5175/2011.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL POR ESCISIONES. Necesidad de que los patrimonios adquiridos por las entidades beneficiarias constituyan dos ramas de actividad diferenciadas. Ratificación de la conclusión de la Instancia que confirmó la valoración efectuada por la Inspección tributaria. La finalidad de la operación era la separación de los socios con el menor coste fiscal, no la reestructuración de la empresa. Tributación de la operación en el régimen general. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la escisión se han de valorar por su valor normal de mercado, debiendo la entidad transmitente integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los bienes transmitidos.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. NO SUJECIÓN. Es perfectamente posible que se aplique el supuesto de no sujeción en el IVA, y que no proceda, sin embargo, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

VOTO PARTICULAR. *El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por sociedad mercantil contra sentencia de la Audiencia Nacional, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.*

- **STS 23 DE OCTUBRE DE 2014**

Sala tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 4178/2012.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. FUSIÓN POR ABSORCIÓN. Improcedencia del Régimen Especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS al tener la operación realizada como única finalidad el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de la absorbida. No se aprecia ninguna finalidad económica al haberse buscado, revalorizar sin coste fiscal alguno los terrenos de la antigua fábrica en los que se iba a desarrollar la promoción inmobiliaria hasta su valor de mercado, habiéndose adquirido la sociedad sin activos, inactiva y sin clientela pero con bases imponibles negativas importantes, para su posterior compensación con la finalidad de anular el impacto impositivo del ajuste extracontable, conocido de antemano, ya que se trataba de la reversión de un diferimiento en la imputación de unos ingresos originados con anterioridad al 1 de enero de 1999, que debía realizar la entidad absorbente, y como las pérdidas originadas por la absorbida eran superiores, aún podían compensarse los posibles beneficios futuros tanto de la actividad ordinaria como los que se producirían tras la urbanización de los terrenos objeto de la misma.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V986-14 DE 7 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS. Una entidad ha constituido varios préstamos hipotecarios, que han ocasionado pagos por comisiones bancarias, gastos de valoración pericial, gastos de notaría, Registro de la Propiedad y AJD, que se imputan en la cuenta 669, según los criterios del PGC. Adicionalmente, se han formalizado contratos swap para cubrir los tipos de interés de dichos préstamos hipotecarios. Se desea conocer su incidencia en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros.

Fiscalmente los gastos financieros que deben tenerse en cuenta a los efectos de la limitación a la deducibilidad, son los derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, teniendo en cuenta el efecto de los costes de emisión o de transacción de las operaciones, según la normativa contable. En este sentido, el PGC establece con carácter general que los costes de transacción reducen el valor inicial de la deuda, valorándose posteriormente el pasivo financiero por su coste amortizado, contabilizándose los intereses devengados en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Como excepción, en aplicación del PGC PYMES, puede optarse por la imputación directa a gastos de los costes de transacción que les sean directamente atribuibles y de las comisiones financieras en el momento de reconocimiento inicial del pasivo financiero.

Por tanto, si los costes de transacción reducen el valor inicial de la deuda, no se verían afectados por la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, pero sí los intereses devengados contabilizados posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el método del tipo de interés efectivo. Sin embargo, si los costes de transacción se imputan directamente a gastos en el momento del reconocimiento inicial del pasivo financiero, sí se tienen en cuenta a efectos de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros.

Por otro lado, los gastos financieros que contablemente se activan como mayor valor de un activo amortizable se incluyen en la base imponible a través de la amortización de dicho activo, quedando sometido a los límites a la deducibilidad de la amortización y no a los de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros.

Finalmente, las coberturas financieras vinculadas al endeudamiento, aunque no se recojan contablemente en cuentas de gastos o ingresos financieros, deben seguir el mismo tratamiento que la partida cubierta. Así:

- si cubren deudas que se recojan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, se deben tener en cuenta para la determinación de los gastos financieros netos a los que resulta de aplicación la limitación a la deducibilidad;

- los ingresos y gastos financieros procedentes de derivados financieros que no tengan la consideración de coberturas contables no se tienen en cuenta para determinar el gasto financiero neto devengado en el ejercicio, ya que no proceden del endeudamiento empresarial ni de la cesión a terceros de capitales propios;
- si la partida cubierta es una deuda de la entidad, tampoco afectan en el cómputo del gasto financiero neto devengado en el ejercicio, los ingresos y gastos registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias derivados de la pérdida de la condición de instrumento de cobertura, ni los registrados a partir de ese momento, en la medida en que quedan desvinculados de la partida cubierta.

- **CONSULTA VINCULANTE V1199-14 DE 29 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO. Las entidades de capital riesgo están exentas en el 99% de las rentas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas en que participen, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive (LIS art.55.1).

Si bien es cierto que la norma antes señalada no indica de forma expresa que tal exención se refiere exclusivamente a las rentas positivas y no a las rentas negativas, de la redacción del precepto y del resto del articulado de la LIS se desprende que así es, de manera que la exención únicamente se aplica a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los valores, pero no a las rentas negativas. Estas últimas se integrarán en la base imponible por su importe total, teniendo en cuenta que, en base a la información facilitada en el escrito de consulta, no se considera que ningún otro precepto de la normativa del impuesto resulte de aplicación a efectos de corregir el resultado contable en este sentido.

- **CONSULTA VINCULANTE V1758-14 DE 04 DE JULIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. GASTOS DEDUCIBLES. Entidad titular de participaciones de una empresa. Posibilidad de que la pérdida de participaciones por disolución de la empresa participada se acepte como gasto deducible. La entidad consultante, con ocasión de la disolución de su sociedad participada, y en aplicación del artículo 15 del TRLIS, ha de integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada, pudiendo suceder que tal diferencia resulte negativa.

- **CONSULTA VINCULANTE V2015-14 DE 25 DE JULIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. BASE IMPONIBLE. PARTIDAS DEDUCIBLES. De acuerdo con la disposición transitoria 41ª del TRLIS, aquella parte de las pérdidas por deterioro de los valores representativos del capital o fondos propios de la entidad B, que se corresponda con dividendos distribuidos que no hayan generado no revertirán en la base imponible del IS. En relación con la reversión que deba integrarse en la base imponible por haber generado en la entidad A, el derecho a deducción por doble imposición interna, dicha reversión deberá realizarse teniendo en cuenta la tributación efectivamente probada, de manera que se corrija la doble imposición. Teniendo en cuenta que, en este caso, la deducción ha sido inferior al 30% del dividendo que genera el deterioro, como consecuencia de que los anteriores transmitentes de la participación han tributado a un tipo inferior al nominal, de acuerdo con el artículo 30.4.e) del TRLIS, dicha circunstancia deberá tenerse en cuenta a la hora de calcular la reversión del deterioro, ya que de manera contraria se estaría generando una doble imposición contraria al espíritu del precepto.

- **CONSULTA VINCULANTE V2026-14 DE 28 DE JULIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMENES ESPECIALES. CONSOLIDACIÓN FISCAL. La exclusión del grupo fiscal de una sociedad dependiente, como consecuencia de haber sido declarada en concurso de acreedores, prevista en el artículo 67.4.b) del TRLIS, trae causa de la pérdida, por parte de la sociedad concursada, de su capacidad para administrar y disponer de sus bienes, al transferirse dicha capacidad a los órganos del concurso, desapareciendo, en tal supuesto, el poder de decisión centralizada o unidad de decisión de la sociedad dominante. No obstante, en este caso, la aprobación de dicho convenio en la medida en que en el mismo no se ha establecido ninguna limitación a las facultades de administración de los administradores de la sociedad, esto no supone ninguna pérdida o limitación para la sociedad concursada para administrar y disponer de sus bienes, por lo tanto se debe considerar superada la situación de concurso por lo que la interesada se integrará en el grupo fiscal en el ejercicio 2011.

- **CONSULTA VINCULANTE V2068-14 DE 30 DE JULIO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMENES ESPECIALES. CONSOLIDACIÓN FISCAL. En este supuesto planteado, la entidad deportiva ha modificado sus estatutos el 24 de diciembre de 2013, lo que significa que, a 31 de diciembre de dicho año ya no se cumple el requisito establecido en la letra e) del artículo 67.4 del TRLIS. Por tanto, la entidad deportiva se incorporará al grupo fiscal en dicho período impositivo 2013, si bien teniendo en cuenta la base imponible correspondiente a su período de duración

inferior como consecuencia del cambio de sus estatutos, esto es, de 1 de julio a 31 de diciembre.

- **CONSULTA VINCULANTE V2725-14 DE 10 DE OCTUBRE DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Aplicación de la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles, establecido en el artículo 7 de la Ley 16/2012, a una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles sin disponer de empleados ni local. Dado que se trata de una norma limitativa de las amortizaciones, la misma tiene como destinatarios a grandes empresas, que cuentan con la capacidad económica necesaria para conseguir esa mayor recaudación requerida. Sin embargo, la entidad consultante tiene un importe de facturación no superior a 10 millones de euros, lo que significa que queda excluida de los objetivos de la limitación referida. En conclusión, aun cuando esta entidad no esté aplicando el tipo reducido establecido en el capítulo XII del título VII del TRLIS, no estará sometida a la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012 si el importe neto de su cifra de negocios no alcanza los 10 millones de euros.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (4)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V2118-14 DE 4 DE AGOSTO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE POR PENSIONES COMPENSATORIAS. El interesado ha de abonar a su ex cónyuge una pensión compensatoria y otra económica, en virtud de sentencia judicial. Para el obligado al pago, la pensión compensatoria reduce la base imponible general del contribuyente pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dicha reducción. El exceso que no se hubiera podido reducir puede aplicarse a la base imponible del ahorro sin que la misma pueda, igualmente, resultar con signo negativo. En cuanto a la compensación económica, no se entiende que se produzca una variación patrimonial si bien, al no tratarse de una pensión compensatoria, no le es de aplicación la reducción en la base imponible prevista para las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial.

- **CONSULTA VINCULANTE V2193-14 DE 06 DE AGOSTO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EXENCIÓN. Desplazamiento del interesado para prestar servicios como analista informático, no por su condición de

administrador ni de socio de la empresa para la que trabaja. El régimen de dietas exoneradas sólo se aplica a los contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo personal obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada por notas de dependencia y ajenidad, circunstancias estas que en el presente caso planteado no se dan.

- **CONSULTA VINCULANTE V2196-14 DE 07 DE AGOSTO DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EXENCIÓN. La dominante de un grupo mercantil presta servicios a empresas extranjeras y españolas. Cuando son extranjeras, la interesada desplaza a sus trabajadores al extranjero cuya duración varía. Están exentas las cantidades percibidas por los trabajadores por los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con un límite máximo de 60100 euros anuales. Se ha de tomar el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios, incluyendo los días no laborables, pero no los días festivos o fines de semana que permanezca en el extranjero por motivos particulares, antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos.

- **CONSULTA VINCULANTE V2483-14 DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base liquidable. Mínimo personal y familiar. Mínimo por descendientes. Se asimila a descendiente aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos por la legislación civil aplicable. La tutela y el acogimiento son instituciones reguladas en el Código Civil con unos trámites preceptivos. Los "acogimientos por estudios" no se adecuan a los requisitos contemplados en la normativa del Código Civil para que pueda considerarse la calificación de descendientes a que se refiere el artículo 58 de la Ley del Impuesto. Dedución improcedente.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (4)

JURISPRUDENCIA

- **SAN 17 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 6ª, rec. 826/2009

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES. DEDUCCIÓN IVA SOPORTADO. La interesada presentó escrito el 24-4-2014, señalando que mediante el artículo 77 de la Ley 22/2013 de Presupuestos Generales del Estado para 2014, se modificó el artículo 89 de la Ley 37/1992 para adaptarlo a la normativa y jurisprudencia de la Unión, en el sentido de eliminar la cláusula que impedía la

deducción en caso de haber sido sancionado por no haber presentado en plazo las correspondientes autoliquidaciones. En este caso, la Administración tributaria no sólo no ha acreditado el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales del interesado, sino que ha modificado la legislación interna para adaptarla a la jurisprudencia del TJUE, suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción. Por tanto, procede estimar el recurso interpuesto.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 23 DE OCTUBRE DE 2014**
Sección Vocalía 8ª, Rec. 2078/2011

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.REGULARIZACIÓN INTEGRAL. LIQUIDACIONES QUE INCREMENTAN EL IVA REPERCUTIDO EN LAS IMPORTACIONES.DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL INCREMENTO DE CUOTAS.PERÍODO DE APLICACIÓN DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN. Posibilidad de que las autoridades aduaneras pueden realizar un control de las declaraciones posterior al levante de las mercancías, puesto que las liquidaciones practicadas en el momento del despacho aduanero tienen el carácter de provisionales.

Acreditación del origen de las mercancías importadas. Invalidez de los certificados EUR-1 comprobados por la inspección a dichos efectos. Los certificados de origen expedidos erróneamente tampoco tienen validez al no tener indicación de que habían sido expedidos a posteriori.

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE. La base imponible, en caso de que los valores declarados en aduana fueran regularizados a la baja, también debieron ser minorados; sin embargo dichas cuotas fueron deducidas por la entidad reclamante. Si en la posterior regularización se procediese a minorar la base imponible del IVA en el importe correspondiente a la anotación en el Debe de las cuentas joint, se produciría un efecto equivalente a una doble deducción de la misma cantidad.

INTERESES DE DEMORA. Ajuste de la doctrina del TEAC en relación a la regularización íntegra. La deducción del IVA soportado no ha de efectuarse en el mismo periodo en que la Administración incrementa el IVA repercutido por las importaciones, sino que debe admitirse en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, que es cuando habría estado habilitado para deducir dichas cuotas, alineándose con la fecha final de liquidación de intereses de demora. En este caso la mercantil tiene derecho a la regularización íntegra de IVA liquidado, por lo que se admite la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas.

El TEAC estima parcialmente las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a Acuerdos de liquidación por el concepto del Impuesto sobre el

Valor Añadido, importación, del ejercicio 2008, admitiendo la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1716-14 DE 3 DE JULIO DE 2014.**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. REGULARIZACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN CONSISTENTES EN INSTALACIONES CONTRA INCENDIOS. Una entidad realiza la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles (plazas de garaje). Durante el año en curso va a realizar una ejecución de obra para dotar al garaje de medidas contra incendios, cuyo coste será superior a los 3.005,06 euros.

Se consulta si los gastos tales obras tienen la consideración de mejora a los efectos de considerarse como bien de inversión.

El criterio de la DGT es el siguiente: Se consideran bienes de inversión, los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a una año como instrumentos de trabajo o medios de explotación (LIVA art.108). No tienen tal consideración, entre otros:

- los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo;
- las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión;
- cualquier bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros.

La normativa del IVA no indica expresamente el tratamiento que debe darse a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y/o servicios destinados a la mejora de bienes de inversión, de manera que se produzca una alteración en los elementos de los mismos que determine una mayor capacidad productiva y un alargamiento de su vida útil estimada.

La DGT estima que el tratamiento previsto en la LIVA art.107 a 110 en relación con las regularizaciones de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión también aplicable a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y/o servicios destinados a la ampliación o mejora de un determinado bien de inversión preexistente, a condición de que el valor esta adquisición sea superior a 3.005,06 euros. Por contra, lo previsto en los mencionados artículos no resulta aplicable a las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y/o servicios destinados a la reparación o conservación de bienes de inversión preexistentes, de manera que los mismos vuelvan a ponerse en condiciones de funcionamiento o se mantengan en

condiciones de funcionamiento con su normal capacidad productiva, cualquiera que sea el valor de adquisición de dichos bienes y/o servicios (LIVA art.108.dos.1º y 2º).

En consecuencia la DGT concluye que lo dispuesto en la LIVA art.107 a 110 en relación con la regularización de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión que sean edificaciones, será aplicable a las cuotas soportadas por el sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de los bienes y/o servicios que destina a la mejora de un determinado inmueble explotado por él en arrendamiento, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- que los referidos bienes se incorporen al inmueble de manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto ni deterioro, y que los citados servicios se refieran al inmueble (plaza de garaje) en tanto que edificación o a bienes incorporados al mismo de manera fija;
- que los citados bienes no sean objetos de uso u ornamentación, ni se traten de los demás inmuebles por destino a que se refieren los números 4 y 5 del Código Civil, y que los citados servicios no se refieran a bienes de tal naturaleza;
- que los mencionados bienes y/o servicios se destinen a la realización de una mejora del bien inmueble, de manera que se produzca una alteración en el mismo que determine una mayor capacidad productiva y un alargamiento en su vida útil estimada;
- que el importe de la adquisición de los citados bienes y servicios destinados a la mejora de un determinado local comercial, individualmente considerado, sea de 3.005,06 euros o más.

Cumplíndose lo anterior, la ejecución de obra propuesta constituye una mejora y, como tal, sobre la misma se deberá practicar la regularización de bienes de inversión prevista en la LIVA.

- **CONSULTA VINCULANTE V2418-14 DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2014.**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. HECHO IMPONIBLE. El interesado ha adquirido una vivienda nueva a una inmobiliaria que forma parte de una entidad de crédito. El banco le ha exigido el pago del ITP, en su modalidad TPO, por entender que no se trata de primera entrega, ya que la promoción de la vivienda la inició una caja de ahorros que, posteriormente, se fusionó y se transformó en el banco que lleva a cabo la entrega del inmueble al interesado. Si tal y como se alega, se está ante una operación de fusión, no sujeta al Impuesto y, posterior transmisión del inmueble de la caja de ahorros promotora al banco en el que se fusionó dicha transmisión no tendrá la consideración de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención. Por tanto, la transmisión posterior que el banco realiza al interesado tendrá la consideración de primera entrega, quedando por tanto excluida de la exención que se

recoge en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA. Dicha transmisión está sujeta y no exenta de IVA.

ITPAJD e IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (2)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V1206-14 DE 30 DE ABRIL DE 2014**

IMPUESTO SOBRE SICESIONES. Acumulación de adquisiciones. La acumulación de donaciones entre sí y la acumulación de donaciones a la herencia del donante consisten, en esencia, en considerar como una sola transmisión, a efectos de la liquidación del impuesto, en el primer caso, a las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una; y, en el segundo caso, a las donaciones que se acumulen a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, cuando el plazo que medie entre la sucesión y la anterior donación o donaciones no exceda de cuatro años.

El efecto práctico es que para determinar la cuota tributaria, se aplica a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas. La regulación de ambas figuras se recoge en la LISD art.30 y RISD art.60 y 61.

En un supuesto de adquisición de bienes por una misma persona mediante pacto de mejora y posterior adquisición mortis causa de otros bienes que provienen del mismo transmitente, la acumulación no es posible porque la normativa del impuesto únicamente contempla los supuestos de acumulación de donaciones entre sí y de acumulación de donaciones a la herencia del donante, pero no el caso de acumulación de un título sucesorio, como es el pacto de mejora (pacto sucesorio y, como tal, título sucesorio a los efectos del impuesto) a la herencia del mejorante.

- **CONSULTA VINCULANTE V1773-14 DE 8 DE JULIO DE 2014**

ITP-AJD. ENTIDAD NO RESIDENTE .Varias fincas situadas en territorio español, las cuales no están siendo explotadas, pertenecen, en porcentajes diferentes, a un padre y a sus hijos residentes en México. Estos, además, son titulares de una sociedad mejicana dedicada a la actividad de compraventa de inmuebles y su explotación mediante arrendamiento en México. Pretenden dedicarse a la compraventa de inmuebles en España, los cuales serían aportados a la sociedad mejicana mediante una ampliación de capital de esta, siendo formalizada dicha operación mediante documento notarial formalizado en México, debidamente apostillado y protocolizado

por fedatario público español. Dicha actividad en España sería llevada a cabo por una persona residente en dicho territorio.

A efectos de determinar la tributación de las operaciones de compraventa de inmuebles en España, a través de un residente español, hay tener en cuenta que el ITP y AJD es exigible a entidades que tengan su sede de dirección efectiva en España, en su defecto, su domicilio social o, en defecto de los dos anteriores, que realicen en España operaciones de su tráfico, no pudiendo estar ni su sede de dirección efectiva ni su domicilio social situados en un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, en ese país no se grave la operación con un impuesto similar (LITP art.6). Por tanto, las sociedades constituidas o domiciliadas en el extranjero -en concreto, en un país no perteneciente a la Unión Europea- deben tributar en España únicamente por la parte del capital que destinen a la realización de operaciones de su tráfico en dicho territorio.

Con base en lo anterior, dado que la sociedad mejicana no va a destinar parte de su capital a las operaciones que realice en España, no existe obligación de tributar por la modalidad OS del impuesto, pese a dichas operaciones vayan a ser realizadas a través de una persona establecida en dicho territorio.

En cuanto a la aportación de los inmuebles situados en España a la sociedad mejicana, mediante una ampliación de capital, al encontrarse la sede de dirección efectiva y domicilio fiscal fuera del territorio español, el hecho imponible (ampliación de capital) se ha de entender realizado fuera del ámbito de aplicación territorial del ITP y AJD, por lo que no procede tributar en España por tal concepto.

Por último, en el supuesto de que la aportación fuese formalizada en México, siendo con posterioridad apostillado y protocolizado por fedatario público español, a efectos de su inscripción en el Registro de la Propiedad correspondiente, quedaría sujeto a tributación por la modalidad AJD, cuota variable, siempre que fuera otorgada escritura notarial, ya que el resto de los requisitos sí se cumplen -es decir, no se encuentra sujeto a las modalidades TPO ni OS del impuestos, así como tampoco a ISD, tiene contenido valuable y es inscribible en el Registro de la Propiedad- (LITP art.31.2).

PROCEDIMIENTO (4)

JURISPRUDENCIA

- **STS 23 DE OCTUBRE DE 2014**
Sala tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 2182/2012.

INSPECCIÓN TRIBUTARIA. REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN. Solicitud de información derivada de la propia actividad profesional de la empresa requerida -una empresa de tasación-. Confirmación de la sentencia de instancia que declaró que el

requerimiento de información realizado a la empresa recurrente no respetó las exigencias del artículo 93 LGT. Concretamente se solicitaron datos sobre referencias catastrales, ubicaciones de inmuebles, tipo, y tasación de las viviendas. Entra en el caso en juego el secreto profesional, que transforma la trascendencia tributaria en un valor anterior a la información requerida, y no en un resultado de la información obtenida. El requerimiento no se refiere propiamente a extremos o actividades de terceros, además de ser extremadamente genérico y no concretarse su trascendencia. Hay datos que «per se» reúnen trascendencia tributaria, como es el caso de los saldos de cuentas en entidades financieras; pero hay otra clase de datos, de «incidencia indirecta» en los que la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo necesario un plus de motivación por parte de la Administración, que en este caso no se produce. El requerimiento de información referido a tasaciones inmobiliarias no puede ser análogo al de solicitud de información sobre datos bancarios.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado frente a sentencia de la Audiencia Nacional, relativa a requerimiento sobre información tributaria, confirmando la resolución judicial impugnada, y por ende, la nulidad de los actos administrativos impugnados.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 9 DE OCTUBRE DE 2014**
Resolución 4189/2013

REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS. Prescripción administrativa de las deudas tributarias, cuando aún no ha transcurrido el plazo de prescripción (5 años) de los delitos contra la Hacienda Pública, que pudieran haberse cometido en relación con ese periodo.

PRESCRIPCIÓN PENAL Y EXCUSA ABSOLUTORIA. Regularización practicada que permite la obtención de la exención de responsabilidad penal, al apreciarse por la jurisdicción penal la concurrencia de la excusa absolutoria prevista en el art. 305.4 del Código Penal. Reclamación de devolución improcedente. La eliminación de la responsabilidad penal, declarada por Auto firme de la Audiencia Nacional no conlleva la devolución de lo ingresado voluntariamente de un ejercicio fiscalmente prescrito por considerarse como pago de la responsabilidad civil derivada del delito no prescrito. Aplicación de la jurisprudencia penal. Independencia de las prescripciones penal y administrativa. La comisión de un delito fiscal es fuente de la obligación de indemnizar, que nace del delito mismo. Por tanto, si el delito está vivo, lo está la responsabilidad civil, esto es, la deuda tributaria ingresada.

El TEAC desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente y declara improcedente la reclamación de devolución de ingresos indebidos de ejercicio fiscalmente prescrito.

- **TEAC 30 DE OCTUBRE DE 2014**
Resolución 5179/2013

La cuestión controvertida consiste en determinar si para que pueda acordarse por la Administración la compensación de oficio de créditos y deudas, es preciso o no que se haya dictado previamente la providencia de apremio de la deuda que se pretende compensar.

La regla general para proceder a la compensación de oficio es que la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo (salvo la excepción que se recoge en la LGT art.73.1 párrafo segundo, que permite la compensación de oficio de determinadas deudas en período voluntario).

La consecuencia de estar inmersos en el período ejecutivo es el devengo de recargos del período ejecutivo y en su caso de intereses de demora, lo que conlleva que no solamente se van a compensar las deudas sino también, los recargos del período ejecutivo que procedan, de manera que los recargos devengados deben incluirse en el acuerdo de compensación, y variarán en función del momento en que se produzca la extinción de la deuda por compensación.

Sin embargo, ya ha confirmado el TEAC en varias ocasiones que no es necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio de una deuda siempre que haya transcurrido el período voluntario de ingreso. De exigirse en todo caso la notificación previa de la providencia de apremio para que la Administración pudiera acordar de oficio la compensación, siempre sería una solución más desfavorable para los obligados tributarios, pues la deuda a compensar estaría ya incrementada en el recargo de apremio ordinario del 20% más los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Así, el TEAC en unificación de criterio señala que como regla general para proceder a la compensación de oficio de una deuda, no es necesario que previamente al acuerdo de compensación se haya dictado y notificado al deudor la providencia de apremio. Lo que es necesario es que se haya iniciado el período ejecutivo.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V2426-14 DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

Se plantea si las facturas que son escaneadas y enviadas en formato electrónico a través de un correo electrónico tienen la consideración de facturas electrónicas.

De acuerdo con la normativa que regula las obligaciones de facturación, es válida la expedición de facturas tanto en formato electrónico como en papel (LIVA art.164.dos; Rgto Fac art.8). Se entiende por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en el Rgto Fac y que ha sido expedida y recibida en formato electrónico (Rgto Fac art.9).

En particular, una factura en formato electrónico (como pudiera ser una factura en papel escaneada) que reúna todos los requisitos establecidos en el Rgto Fac y que sea expedida y recibida en dicho formato a través de un correo electrónico, tiene la consideración de factura electrónica a los efectos de la LIVA y del Rgto Fac.

En este mismo sentido se manifiesta la Comisión Europea en sus Notas Explicativas de las normas de facturación relativas al IVA que, aunque no son jurídicamente vinculantes ni para los Estados miembros ni para la propia Comisión, sí pueden arrojar cierta luz sobre los conceptos anteriormente señalados. En particular, la Comisión Europea señala:

1. Toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener los elementos requeridos en virtud de la Directiva sobre el IVA.
2. Para que una factura sea considerada una factura electrónica con arreglo a la Directiva sobre el IVA, deberá ser expedida y recibida en formato electrónico. Cada sujeto pasivo elegirá el formato de la factura. Cabe citar, entre las posibles opciones, facturas en forma de mensajes estructurados (p. ej. XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico (no en formato papel).
3. De acuerdo con esta definición, no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». Las facturas emitidas en formato electrónico, por ejemplo mediante software de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.
4. Las facturas emitidas en formato papel que sean escaneadas, enviadas y recibidas por correo electrónico se pueden considerar facturas electrónicas.

En cuanto a los requisitos de garantía que deberá reunir dicha factura electrónica, el Rgto Fac es claro en este sentido, estableciendo la necesidad de garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido tanto para las facturas en

papel como para las facturas electrónicas. Dichos requisitos podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (Rgto Fac art.8).

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

Con respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, Rgto Fac art.10 remite a los medios de garantía del Rgto Fac art.8 según el cual:

- la autenticidad del origen y la integridad del contenido factura, en papel o electrónica, pueden garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo;
- los referidos controles de gestión deben permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

No obstante, el Rgto Fac art.10 establece a título de ejemplo tres medios que permiten presumir la garantía de los señalados requisitos: firma electrónica avanzada; un intercambio electrónico de datos (EDI); otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.