

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: 08/02/2016

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

Publicadas en **ENERO 2016**.

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 (7)

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V4142-15 DE 22 DE DICIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Contribuyentes. Sociedades civiles. Exclusión. Farmacias. El Centro Directivo basa su contestación en una consulta anterior V1834-12 en la que se venía a decir que el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia corresponde exclusivamente al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, sin que puedan dichas actividades ser ejercidas por una sociedad mercantil. (...) Así, el rendimiento obtenido por el farmacéutico en la dispensación del medicamento, cuya adquisición le corresponde a éste, formará parte del rendimiento de su actividad económica. No obstante, la sociedad mercantil podrá ser la titular de los restantes elementos patrimoniales que integren el negocio de farmacia (locales, mobiliario), para su cesión al farmacéutico en la explotación de la oficina de farmacia. En base a lo anterior, la DGT considera que al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de una oficina de farmacia, los rendimientos derivados de dicha oficina en ningún caso tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo su tributación en el IRPF a los farmacéuticos titulares de la oficina de farmacia, bien individualmente o en régimen de atribución de rentas.

- **CONSULTA VINCULANTE V4127-15 DE 22 DE DICIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Reservas de capitalización y nivelación. Determinación de cuál sería la fecha en que habrán de contabilizarse estas reservas del 2015 en el supuesto de que la sociedad tenga un ejercicio económico desde el 1 de enero al 31 de diciembre y cumpla los requisitos de los artículos 25 y 105 LIS. Respecto a la reserva de capitalización la LIS exige un incremento de fondos propios mantenido durante 5 años y la dotación de una reserva indisponible. Como solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado, el cumplimiento formal de registrar en balance una reserva indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción. En cuanto a la reserva de nivelación, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse.

- **CONSULTA VINCULANTE V3788-15 DE 30 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Partidas deducibles. Entidad constituida por 3 socios, dedicada a la prestación de servicios de consultoría o asesoría en materia fiscal, contable y jurídica. Los gastos relativos a las retribuciones del socio por el trabajo desarrollado, son gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación, por cuanto dichos gastos constituyen la contraprestación de las funciones desempeñadas por los socios, distintas de las correspondientes a los de administrador. **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible.** En el presente caso, concurren ambos requisitos, actividad y régimen de afiliación a la Seguridad Social, en las personas físicas, por lo que las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades profesionales. **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible.** La relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarían no sujetos en virtud del artículo 7.5º de la Ley 37/1992. En caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en dicho precepto por lo que las prestaciones efectuadas por el socio a la sociedad residente en el TAI estarían sujetas a IVA.

- **CONSULTA VINCULANTE V3776-15 DE 30 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. Fusiones. *Fusión por absorción de sociedad íntegramente participada. Supuestos asimilados. Denegación de la aplicación del Régimen Especial al no considerarse un supuesto asimilado a la absorción de sociedades íntegramente participadas.* La entidad consultante A, es titular del 80% de la sociedad B. A su vez la entidad A está participada por dos personas físicas al 50% cada una. En el caso de que el 20% restante de la entidad B que no es propiedad de A, fuera adquirido al 50% por las personas físicas accionistas de A, es decir un 10% cada una, se desea llevar a cabo una fusión por absorción de sociedad íntegramente participada, es decir sin ampliación de capital de la sociedad absorbente, por entender que concurre el supuesto previsto en el artículo 52.1 de la Ley de Modificaciones Estructurales, es decir, si se puede considerar un supuesto asimilado a la absorción de sociedades íntegramente participadas. Según la DGT la operación proyectada no es una fusión de sociedad íntegramente participada ni un supuesto asimilado a la absorción de sociedades íntegramente participadas puesto que la entidad A, absorbente, no es titular de forma directa o indirecta de todas las acciones

o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad B, absorbida, ni se trata de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio, ni la sociedad absorbida B, es titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad absorbente A. Por tanto, no se cumple con lo dispuesto en el art. 76.1.a) de la LIS, lo que determina la no aplicación del régimen especial.

- **CONSULTA VINCULANTE V3744-15 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Concepto de actividad económica. Unas entidades desarrollan la actividad de promoción y realización de todo tipo de actuaciones para la explotación de centros o parques comerciales, de ocio u hoteles, así como la compraventa de inmuebles y su explotación, bien directamente bien en régimen de arrendamiento. Las mismas explotan sus inmuebles en régimen de arrendamiento, para lo cual han formalizado un contrato de gestión patrimonial con una entidad vinculada según la normativa del IS, pero que no forma parte del grupo mercantil. Se preguntan si la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada se considera actividad económica.

Según la normativa del IS se entiende por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Para el caso de arrendamiento de inmuebles existe cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (LIS art.5).

A estos efectos la DGT entiende que la interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del IS debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el IRPF, ya que el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva.

Partiendo de lo anterior, establece:

- Si se realizan actividades que van más allá del mero arrendamiento de inmuebles, se deben incluir dentro de la definición general de actividad económica (LIS art.5.1 primer párrafo), sin que le resulten de aplicación los requisitos específicos previstos para el arrendamiento de inmuebles (LIS art.5.1 segundo párrafo).
- Si se realiza una mera actividad de arrendamiento de inmuebles, para su calificación como actividad económica es posible subcontratar los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado a una entidad ajena al grupo mercantil. A estos efectos debe tenerse en consideración que la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, pero se subcontrata dicha gestión a otras sociedades especializadas.

● **CONSULTA VINCULANTE V3559-15 DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Partidas deducibles. La interesada tiene contabilizadas varias facturas a clientes que han cesado en su actividad. Se efectuaron diversas gestiones de cobro tanto de forma personal como mediante gestiones bancarias. Ante la imposibilidad de cobro, se emitieron facturas de anulación y las facturas inicialmente emitidas se dieron de baja en contabilidad. Si la entidad no ha contabilizado la pérdida por deterioro de los créditos derivada de las posibles insolvencias de los deudores, no podrá deducir fiscalmente el gasto correspondiente. Por el contrario, si hubiese contabilizado dicha pérdida, podría deducir el gasto para determinar la base imponible del IS, siempre que concurra alguna de las circunstancias del artículo 13.1 de la LIS. La baja de las facturas generará, en su caso, un gasto fiscalmente deducible, si bien será necesario analizar si procedía previamente la contabilización de un deterioro de los créditos.

● **CONSULTA VINCULANTE V3547-15 DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2015**

La entidad consultante es una sociedad civil que se dedica a la prestación de servicios de asesoría administrativa, contable, fiscal y laboral. Esta entidad le plantea a la DGT sobre las siguientes cuestiones:

- ✓ Si es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades
- ✓ Tributación de los socios por los rendimientos recibidos por la sociedad.
- ✓ A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si la entidad seguirá tributando por el régimen especial de recargo de equivalencia.

CONTESTACIÓN DGT:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. En el presente caso, la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración Tributaria para la obtención del número de identificación fiscal. Adicionalmente la entidad consultante desarrolla una actividad de asesoría administrativa, contable, fiscal y laboral, no resultándole de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de Marzo de sociedades profesionales, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Por lo tanto la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1. a) de la LIS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el socio una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad que le resulta atribuible, ya que se trata de una

mayor participación de ese socio en el rendimiento de la entidad. Consecuencia de la calificación anterior es que las cantidades percibidas por el socio por su trabajo en la sociedad no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto, precisamente, por constituir una mayor participación de ese socio en el rendimiento neto de la sociedad.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. La aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia se limita a aquellos comerciantes minoristas que sean personas físicas o bien que sean entidades en régimen de atribución de rentas. Para este segundo supuesto la Ley restringe la aplicación a aquellas entidades que tributen por el régimen de atribución de rentas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia con lo anterior, si desde el año 2016 la entidad consultante no va aplicar el régimen de atribución de rentas de dicho impuesto, el consultante cesará en la aplicación del régimen especial de recargo de equivalencia.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (4)

JURISPRUDENCIA

- **STS 21 DE DICIEMBRE DE 2015**

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 21 de Dic. 2015, rec.2068/2014

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Determinación del valor de adquisición en la venta de determinados inmuebles. Para la determinación del incremento patrimonial a efectos del IRPF por la enajenación de determinados inmuebles se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el consignado por la Comunidad de Madrid a efectos del ITP y AJD. Aplicación del principio de unicidad de las valoraciones. Ver consulta de la DGT V1181-15, de 16 de abril en sentido contrario.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V3624-15 DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Individualización de rentas. La interesada tiene la intención de solicitar una hipoteca inversa. Según la disposición adicional decimoquinta de la Ley 35/2006 y la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, la constitución de una hipoteca inversa conforme a los términos establecidos en dichas normativas, conllevará que la percepción del importe del préstamo o crédito derivado de la misma no generará rentas sujetas al Impuesto.

- **CONSULTA VINCULANTE V3461-15 DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Entrega gratuita de acciones a trabajadores de un grupo de sociedades. La sociedad dominante de un grupo aprobó en 2014 un plan de entrega gratuita de acciones a ejecutar en 2015 en función del grado de cumplimiento en 2014 de los objetivos fijados.

Entre otras condiciones del plan, se estableció que en cada empresa del grupo que lo aprobase, los beneficiarios serían los trabajadores que hubieran superado el período de prueba fijado en su contrato, tuvieran un contrato indefinido y una retribución variable.

Además de las condiciones anteriores, en una de las sociedades del grupo se exigía que los empleados pertenecieran a un determinado grupo profesional; y en otra sociedad, que pertenecieran a dicho grupo o que, no perteneciendo, hubieran sido designados por el consejo de administración, no pudiendo los designados superar el número de 25.

A efectos de la posible aplicación de la exención a los rendimientos del trabajo en especie señalados (LIRPF art.42.3.f), deben cumplirse, entre otros, los siguientes requisitos (RIRPF art.43 redacc RD 633/2015):

- En primer lugar, se exige que los beneficiarios de la entrega de acciones o participaciones sean trabajadores en activo y que, en el caso de los grupos de sociedades que cumplan los requisitos del art.42 del CCo, los beneficiarios sean trabajadores de cualquier sociedad del grupo cuando lo que se entregue sean acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo.
Asimismo, la entrega debe realizarse por la empresa en la que los trabajadores prestan sus servicios o por otra del grupo.
- Por otra parte, se requiere que la oferta de acciones se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito debe cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones, por lo que el cumplimiento del requisito relativo a que la entrega se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, debe entenderse referido a cada empresa individualmente considerada.

En el caso expuesto la exención no resulta aplicable, puesto que la oferta no se dirige a todos los trabajadores de cada una de las empresas que ha aprobado el plan, ya que queda limitada a los trabajadores que hayan superado el período de prueba fijado en su contrato, tengan un contrato indefinido y tengan establecida una retribución variable, a lo que se une en dos sociedades, el requisito adicional de pertenecer a un determinado grupo profesional -o bien, en una de ellas, haber sido designado por el consejo de administración, en caso de no pertenecer a dicho grupo-, por lo que en

ninguna de las empresas del grupo se cumpliría el requisito de que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos sus trabajadores.

- **CONSULTA VINCULANTE V2859-15 DE 5 DE OCTUBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ganancias patrimoniales. Una persona física que desarrolla una actividad económica determinando el rendimiento neto de la misma en el IRPF con arreglo al método de estimación directa simplificada, decide ceder su cartera de clientes y cesar en el ejercicio de dicha actividad. Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de la cartera de clientes se determinarán según lo dispuesto en el artículo 34.1 de la LIRPF, esto es: por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales transmitidos. El interesado deberá realizar una estimación de cuál considera que vaya a ser el precio definitivo y total de transmisión, de modo que, si opta por imputar la ganancia en el periodo impositivo correspondiente a la transmisión, presentará, de acuerdo con esa estimación, su declaración por dicho periodo impositivo.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (5)

JURISPRUDENCIA

- **STJUE 23 DE DICIEMBRE DE 2015**

Sala 1ª, asunto C-250/14 y C-289/14

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Devengo del impuesto. Una compañía que presta servicios de transporte aéreo, dejó de ingresar el impuesto repercutido por vuelos internos, de aquellos servicios en los que el pasajero no ha utilizado el título de transporte y ha expirado su periodo de validez.

Esta misma compañía opera bajo otra marca alguna de sus rutas aéreas, encargándose de cobrar el precio del billete para posteriormente entregar el importe a su franquiciado. En cuanto a los billetes comprados y no utilizados, el franquiciado recibía una compensación anual a tanto alzado, sin que esta fuera incluida en su declaración por el impuesto.

En una revisión contable por parte de la Administración se constata esta operativa, entendiendo que la misma es contraria a la legalidad.

Iniciada controversia, finalmente se eleva cuestión prejudicial ante el TJUE, llegando a las siguientes conclusiones:

1. Que nos encontramos ante una operación sujeta al impuesto, aunque los billetes no sean utilizados por el pasajero, puesto que:
 - ✓ una prestación está sujeta al IVA cuando, por un lado, la cantidad pagada por el pasajero a la compañía aérea en el marco de la relación jurídica consistente en el contrato de transporte esté directamente

vinculada a un servicio individualizable, que dicha cantidad retribuye, y, por otro lado, se preste ese servicio.

- ✓ la contraprestación del precio pagado al comprar el billete consiste en el derecho que adquiere el pasajero a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de transporte, con independencia de que el pasajero ejercite ese derecho, dado que la compañía aérea realiza la prestación desde el momento en que pone al pasajero en condiciones de disfrutar de esos servicios.
 - ✓ no puede prosperar las alegaciones de que nos encontramos realmente ante una indemnización puesto que las cantidades abonadas en ningún caso buscan el resarcimiento de los perjuicios causados sino que con la retención se está pagando el servicio completo.
2. Que el impuesto repercutido por la compañía se devenga y por tanto es exigible, desde el momento del cobro, conociendo en ese momento la futura prestación además de estar identificados con precisión los servicios. Esto no queda desvirtuado aunque el precio se pague en parte (TJUE 7-3-13 asunto C-19/12).
 3. La compensación recibida por parte del franquiciado recibe la misma consideración que tienen las operaciones de los anteriores puntos, ya que nos encontramos ante una contraprestación de esos billetes.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 17 DE NOVIEMBRE DE 2015**
Resolución de 17 Nov. 2015, rec. 2137/2013

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Repercusión del impuesto. Una sociedad «A» emite facturas por prestación de servicios de asesoramiento económico-financiero a la empresa «B» durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Como consecuencia de una inspección tributaria, la Administración concluye que la sociedad «A» no realiza esos servicios, siendo su socio mayoritario (posee el 99,6% del capital) quien realmente lo hace, calificando la operación de asesoramiento entre las sociedades como simulación e imputando al socio las operaciones.

Como consecuencia de la calificación, se solicita al socio el IVA devengado y no ingresado, al resultar improcedente la repercusión realizada por la sociedad «A» (LIVA art.84.uno).

Una vez que la Administración, en fecha 8-4-2010, realiza el acuerdo de liquidación, el socio emite factura a la sociedad «B» por los servicios prestados, con fecha 17-12-10, donde le reclama la cuota de IVA; pretensión que la afectada no encuentra ajustada a derecho.

El TEAR de Madrid, en su resolución del recurso interpuesto contra la negativa a soportar la factura de la sociedad «B», desestima sus pretensiones, acudiendo el interesado al TEAC, el cual en sus fundamentos de derecho concluye que:

1. Los actos administrativos sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos, se presumen válidos y producen efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

Partiendo de la anterior premisa, existe pronunciamientos favorables tanto en el TEAC como en la jurisdicción contencioso-administrativa sobre la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales correspondientes a períodos posteriores y que tienen su causa en acuerdos de liquidación correspondientes a períodos anteriores, en los que se han practicado regularizaciones que tienen una incidencia directa en magnitudes declaradas en dichos períodos posteriores, aunque los acuerdos de liquidación que constituyen la causa de dichas liquidaciones provisionales no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnados en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en dichas vías (TEAC 16-7-15).

Es por todo lo anterior que el Tribunal no encuentra impedimento para que, aunque la liquidación no sea firme, el obligado tributario objeto de la regularización pueda efectuar repercusión de cuotas de IVA, siempre que esta se realice de acuerdo a la legalidad.

2. En cuanto a la repercusión de las cuotas, debemos analizar si estamos ante una repercusión o una rectificación de una repercusión (LIVA art.88 y 89). Habilitando la legislación plazos distintos para ejercer estos derechos, un año en la repercusión y cuatro años en la modificación.

En este caso el socio no emite ninguna factura, relacionada con los servicios regularizados, con anterioridad a la acción de la Administración tributaria, por lo que nos encontramos ante una nueva repercusión, con lo que plazo para ejercitarla es de un año.

Y si bien las cuotas que se repercutan serán deducibles por el sujeto pasivo, este no está obligado a soportarlas si ha caducado el derecho, como ha sucedido en este caso.

Así el TEAC desestima el recurso interpuesto, no acogiendo ninguna de las pretensiones del recurrente.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V3753-15 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducciones y devoluciones. Deducción IVA soportado. Los interesados son dos personas físicas que han adquirido un local comercial, constituyendo posteriormente una comunidad de bienes para el

arrendamiento del inmueble. A los efectos de que la comunidad de bienes ejercite el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del local, tendrán validez las facturas expedidas a nombre de cada uno de las dos integrantes de la misma que adquirieron el local en proindiviso. No obstante, podrá solicitarse al transmitente del local la expedición de una factura rectificativa en los términos del artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en la que conste como adquirente del local comercial la citada comunidad de bienes, constituida por sus dos adquirentes en proindiviso, como sujeto pasivo de su explotación en arrendamiento.

- **CONSULTA VINCULANTE V3601-15 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Devengo. Una entidad, que ha ganado un concurso público de suministro de material sanitario, cuestiona que tipo debe aplicar, si el que existía en el momento de la adjudicación o el vigente en el momento de la entrega. Ante esto la DGT, apoyándose en la DGT Circ 2/1992 y en la Resol DGT 2-8-2012, concluye:

1. Que en las entregas de bienes, derivados de contratos firmados con anterioridad a una modificación del tipo de gravamen pero cuyas operaciones se devenguen a partir de esa fecha, el Impuesto se exigirá al tipo vigente en el momento del devengo con independencia de que en las ofertas se hubiera tenido en cuenta el tipo aplicable con anterioridad a la variación del tipo impositivo.
2. En caso de que se tratara de operaciones de tracto sucesivo o continuado, en la medida en que el devengo del Impuesto tenga lugar con arreglo a la exigibilidad contractual o, en su caso legal, del precio, es ajustado a Derecho repercutir el mismo al tipo impositivo del 21% cuando la exigibilidad se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la modificación de tipos de gravamen aplicables a las operaciones controvertidas, aunque se corresponda con un período de prestación anterior a esa fecha.

- **CONSULTA VINCULANTE V3126-15 DE 16 DE OCTUBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. La transmisión de un terreno por parte de una persona física, cuando sea el adquirente el que satisface los costes dirigidos a la transformación material del terreno para su urbanización, no está sujeta al impuesto puesto que se entiende que el transmitente no lo ha urbanizado. En otro caso, la transmisión tributaría al tipo general del 21%.

ITPAJD e IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (3)

JURISPRUDENCIA

- **STS 13 DE NOVIEMBRE DE 2015**

Sala 3ª de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 21 de Dic. 2015, rec.2854/2014.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. Sujeción al impuesto. Escritura pública de constitución de Junta de Compensación que necesariamente ha de otorgarse en escritura pública. Documento notarial evaluable económicamente por la afectación de los bienes al cumplimiento de fines y obligaciones, y que preceptivamente ha de inscribirse en el Registro de la Propiedad. No concurrencia de la exención del art. 45.I B 7) LITP-AJD la cual es aplicable exclusivamente a las operaciones traslativas realizadas a las Juntas de Compensación por sus miembros, o de aquella a éstos previa su reparcelación, siempre y cuando además se cumplan los correspondientes requisitos urbanísticos. Confirmación de la declaración de la Instancia de sujeción al impuesto y de no concurrencia de causa de exención. Reitera doctrina.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el obligado tributario frente a la sentencia del TSJ Cataluña, sobre liquidación practicada por la Generalitat de Catalunya por el concepto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, confirmando íntegramente la resolución judicial impugnada.

CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V3764-15 DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Reducciones. La hermana de la consultante, que era soltera, ha fallecido, habiendo dejado testamento en el que ha instituido herederas a dos familiares colaterales en quinto grado. Las herederas están planteándose la posibilidad de renunciar pura, simple y gratuitamente a la herencia. En la medida que las participaciones sociales sean de una entidad que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991 y se mantengan en su patrimonio durante los diez años siguientes al fallecimiento de la causante, tendrá derecho a aplicarse la reducción correspondiente.

- **CONSULTA VINCULANTE V3698-15 DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2015**

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. Adquisición hereditaria, previa donación a uno de los herederos. Con anterioridad a su muerte, un padre donó a una de sus hijas, con el consentimiento de su esposa, el porcentaje en una

comunidad de bienes constituida por una farmacia, liquidando aquella el ISD correspondiente -resultando aplicable una reducción del 99%-. Tras el fallecimiento del padre unos meses después, se plantea cómo han de proceder sus herederos legítimos a liquidar el impuesto por lo que afecta a la adquisición del patrimonio del causante.

Dado que el causante estaba casado bajo el régimen de gananciales, al verse extinguida la sociedad conyugal por muerte de uno de los cónyuges, con carácter previo a la sucesión del causante, procede la liquidación del régimen matrimonial -conforme a las normas civiles-, siendo dividido el patrimonio ganancial en dos partes equivalentes -una de las cuales le corresponde al cónyuge superviviente y otra a los herederos, ya que esta va a formar el caudal hereditario, junto con los demás bienes de carácter privativo del causante-.

En relación con la parte del patrimonio resultante de la disolución de la sociedad de gananciales que le corresponde a cónyuge superviviente (mujer), no queda sujeta ni a ITP y AJD ni a ISD, ya que no constituye una transmisión patrimonial propiamente dicha sino una mera concreción de un derecho que ya le pertenecía. En cuanto a los herederos legítimos, hay que tener en cuenta que el donante unos meses antes había donado a una de las hijas su porcentaje de participación en una comunidad de bienes, respecto de lo cual, la LISD recoge que los bienes que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento -salvo prueba fehaciente de que fueron transmitidos por aquel y de que se hallan en poder de persona distinta a un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge- se presumen que forman parte del caudal hereditario -siendo salvada esta presunción si se justifica suficientemente que han sido incluido metálico u otros bienes por valor equivalente a los bienes transmitidos- (LISD art.11).

En estos casos, por tanto, en lo que afecta a la acumulación de donaciones, aquellas donaciones u otras transmisiones inter vivos equiparables acumulables a la sucesión del causante a favor del mismo donatario dentro de un plazo de cuatro años, son consideradas como una única transmisión a los efectos de la liquidación del ISD, siendo determinada la cuota tributaria mediante la aplicación a la base liquidable de la adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas (LISD art.30.2).

En consecuencia, la donación previa del padre a su hija de su participación solo se ha de tener en cuenta a efectos de calcular el tipo medio aplicable a la donataria, siendo integrado dentro del caudal hereditario lo donado. Por tanto, la base imponible viene determinada por el valor de la parte de la herencia que le corresponda -menos las reducciones que resulten aplicables-; en cuanto al tipo medio de gravamen, resulta de una base teórica derivada de la suma a aquel valor y el valor del porcentaje de la farmacia donado, no procediendo por tanto ni la deducción ni la devolución de lo ingresado por donación.

PROCEDIMIENTO (3)

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **TEAC 17 DE DICIEMBRE DE 2015**

Sección Vocalía 11ª, Resolución de 17 Dic. 2015, rec. 3243/2012

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Declaración de responsabilidad. Aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT. Resolución económico-administrativa que determina mantener el acuerdo de declaración de responsabilidad y retrotraer actuaciones hasta el momento del requerimiento del pago. Inaplicabilidad de los plazos del artículo 150.5 LGT. Plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir la responsabilidad al interesado. En aquellos supuestos en los que, por aplicación retroactiva del artículo 41.4 LGT y manteniendo el acuerdo de declaración de responsabilidad dictado, se acuerde la retroacción de actuaciones con el objeto de que se otorgue al responsable la posibilidad de beneficiarse de la reducción del 25% regulado en el artículo 188.3 LGT si se dieran las circunstancias aquí contempladas, no son de aplicación los plazos regulados en el artículo 150.5 LGT en la medida en que no se trata de la necesidad de dictar una nueva liquidación en ejecución de una resolución judicial o administrativa, anulación por razones sustantivas, sino únicamente de requerir el pago de dicha liquidación, contenida en el acuerdo de declaración de responsabilidad, con la posibilidad de beneficiarse de la correspondiente reducción en relación a las sanciones.

- **TEAC 15 DE DICIEMBRE DE 2015**

Sección Vocalía 12ª, Resolución de 15 Dic. 2015, rec. 1503/2014

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. LGT. Procedimiento Económico Administrativo. Recurso en unificación de criterio contra una resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional que falla siguiendo el criterio de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. El acto de liquidación que es recurrido ante el TEAR, nunca debió dictarse pues existían en el momento de dictarse la liquidación contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Así pues, la resolución del TEAR- la cual estima debido a la existencia precisamente de contestaciones vinculantes sin perjuicio de que además formule otros pronunciamientos a modo de obiter dicta-, debe confirmarse que el pronunciamiento del TEAR es ajustado a Derecho, por lo que se desestima el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Asimismo, debe subrayarse que si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de este recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los

obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle. Cuestión distinta sería que a pesar de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, no se apreciara por la Inspección entre el supuesto planteado en la consulta y el regularizado identidad sustancial; o que existiera una doctrina distinta del Tribunal Central, que es la que prevalecería sobre la de las consultas; o que ante este Tribunal Central estuvieran ya planteadas resoluciones en las que se discutiera el criterio procedente y que con posterioridad al momento en que se dictaron esos actos sometidos a revisión, la Dirección General de Tributos sentase un criterio favorable al contribuyente, distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto al de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea.

- **TEAC17 DE NOVIEMBRE DE 2015**
Sección Vocalía 5ª, Resolución de 17 de Nov. 2015, rec. 4614/2013

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. FACTURACIÓN IRREGULAR. Datos parcialmente falseados. Reconocimiento por la Inspección de la existencia de parte de las operaciones contenidas en las facturas no considerando posible que todas hayan podido ser llevadas a cabo con los medios materiales y humanos declarados por el obligado tributario. **INFRACCIÓN MUY GRAVE.** Existencia de facturas verdaderas y de otras falsas. No cabe confirmar las sanciones impuestas. Para liquidar y regularizar pueden ser suficientes los indicios expuestos por la Inspección, e incluso debe admitirse la posibilidad de sancionar también atendiendo a pruebas indiciarias, pero no puede darse el mismo trato si se emiten todas las facturas con datos falsos, o bien sólo algunas de ellas por ser las restantes verdaderas. El tipo infractor no se aplica sobre el conjunto de las operaciones sino sobre cada una de las facturas por las que se comete la infracción, sin que se haya acreditado debidamente en el Acuerdo impugnado este extremo. **Anulación del acto impugnado. CRITERIO AÚN NO REITERADO.**

El TEAC estima en parte el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR Andalucía relativa a infracciones tributarias graves y anula parcialmente los actos administrativos impugnados