

**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: 06/04/2015**

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

Publicadas en MARZO 2015

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

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

---

**Luis Alfonso Rojí Chandro**

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (8)

### JURISPRUDENCIA

#### • STS 9 DE FEBRERO DE 2015

**Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 de Feb. 2015, Rec. 188/2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. FRAUDE DE LEY. Deducibilidad de gastos financieros. Operaciones de endeudamiento intragrupo amparadas en la reorganización empresarial que carecen de fundamento económico. Confirmación de la sentencia impugnada, que denegó la deducción pretendida y apreció que la compraventa de participaciones y financiación de la adquisición de los títulos solo tenía una finalidad fiscal o tributaria, declarando la existencia de fraude de ley. Nada tuvo que ver ni el tipo de operación o forma de financiación, ni el que la matriz fuera residente en Holanda y la prestataria española. Creación artificiosa de una estructura mediante la que se lleva a cabo una recolocación de cartera intragrupo carente de contenido patrimonial real, y destinada a propiciar una aparente necesidad de endeudamiento. Inexistencia de vulneración del Derecho Comunitario en su vertiente de libertad de establecimiento y de los Convenios para evitar la doble Imposición. La aplicación de un convenio no puede amparar operaciones que conduzcan a la «desimposición» salvo que los Estados así lo hayan acordado expresamente; la aplicación e interpretación de los Tratados internacionales no puede desplazar la eficacia de los principios básicos de la tributación. No se aprecia que la sentencia impugnada haya valorado la prueba obrante en autos de forma ilógica, poco razonable o arbitraria.**

*El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el obligado tributario contra la sentencia de la Audiencia Nacional, relativa a Acuerdo declarativo de fraude de ley y liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, confirmando íntegramente la resolución judicial impugnada.*

#### • STS 5 DE FEBRERO DE 2015

**Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 de Feb. 2015, Rec. 2795/2013**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicio 2001. Partidas no deducibles. Retribuciones de los administradores. Carácter no deducible de la retribución en cuanto exceda del límite fijado en los estatutos. Dedución por actividad exportadora. Inadmisibilidad de la deducción. Las operaciones cuya finalidad es puramente la financiera no pueden originar derecho a deducción por actividades exportadoras. En el caso, la inversión se materializó en la suscripción por parte de la entidad de las acciones emitidas por su filial portuguesa, la operación supone una expansión internacional, pero no la intención de llevar a cabo exportaciones. **Reducción de la base imponible.** Dotación a**

la Reserva por Inversiones en Canarias. Imposibilidad de su aplicación a una operación individualizada. El beneficio debe proceder de establecimientos sitios en Canarias, pero en todo caso debe computarse el beneficio en su conjunto y no el que pudiera derivar de una operación aislada como es la venta de un solar. VOTO PARTICULAR.

*El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto contra sentencia AN dictada en recurso contencioso-administrativo seguido respecto de resolución del TEAC, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa deducida contra liquidaciones por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001 y sanción, confirmando la resolución judicial impugnada.*

• **SAN 2 DE ENERO DE 2015**

**Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 Ene. 2015, Rec. 439/12**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen fiscal especial por escisiones.** Se aplica el régimen fiscal especial por escisiones cuando una entidad segregue una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad, y las transmita en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que debe atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación económica no superior al 10% del valor nominal de las participaciones o, en defecto de éste, de uno equivalente al nominal deducido de su contabilidad. Independientemente de que en sede de la transmitente haya o no sido objeto de una actividad autónoma y siempre que, como explotación económica autónoma, sea desarrollada por la adquirente. Sólo las operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad, en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, podrá disfrutar del régimen fiscal especial por escisiones. Para que una escisión parcial de rama de actividad pueda acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento, el conjunto de elementos transmitidos deben constituir rama de actividad en sede de la transmitente, de manera que pueden ser identificados como afectos y necesarios para el desarrollo de la actividad económica en cuestión. En todo caso, es necesario que el fin de la operación no sea meramente fiscal. Cuando la finalidad de escisión fuera tener diversas sociedades que desarrollen actividades específicas y de forma autónoma de las demás, se considera un motivo económicamente válido para aplicar el referido régimen fiscal especial. **Base imponible. Partidas deducibles. Amortizaciones.** Para evitar un gravamen duplicado sobre los mismos beneficios, ganancias o rentas, se establece la posibilidad de deducir lo satisfecho en un país de la cuota del impuesto que ha de abonarse en el otro, evitando que quede seriamente quebrantado el principio de capacidad económica. No cabe la deducción cuando no se hubiera

tributado efectivamente en otro país por el beneficio obtenido por la interesada.

**INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Intencionalidad.** Son sancionables las conductas culpables del sujeto infractor, siempre que no se basen en una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables. No se aprecia culpabilidad en la conducta del interesado cuando éste no hubiera ocultado ninguno de los importes regularizados y no conste ánimo de defraudar alguno.

## **CONSULTAS**

- **CONSULTA VINCULANTE V0307-15 DE 27 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.** La entidad X forma parte de un grupo de empresas a quienes presta los servicios que conforman su objeto social. La entidad ostenta el 100% de participación de las entidades A, B, C, D y E. El 10 de junio de 2013 un Juzgado de lo Mercantil dictó auto de declaración conjunta de concurso voluntario de las sociedades anteriores. La entidad consultante formuló propuesta anticipada de Convenio, aplicable a todas las sociedades. Dicho plan de viabilidad propone ofrecer una quita del 45% a todos los acreedores, con independencia de que sean privilegiados, ordinarios o subordinados, y respecto al resto de la deuda, propone una espera de 16 años con un año de carencia. Finalmente, la referida propuesta anticipada de Convenio establece la obligación de realizar una operación de fusión por absorción de las sociedades A, B, C, D y E por la entidad consultante, en virtud de lo establecido en el artículo 100.3 de la Ley Concursal, sin ampliación de capital por parte de la entidad X.

**Imputación de los ingresos correspondientes al registro contable de quitas y esperas en la base imponible del deudor.** Lo determinante es la fecha de aprobación del convenio de acreedores a la hora de imputar el ingreso derivado del registro contable. Si la limitación a la compensación de bases imponibles negativas resultaría de aplicación a la renta obtenida por la consultante como consecuencia de la espera derivada de la propuesta anticipada de Convenio, de igual manera que recoge el artículo 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, con respecto a las quitas. Si la operación de reestructuración planteada podría acogerse al régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- **CONSULTA VINCULANTE V0275-15 DE 23 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deuda tributaria. Dedución por inversión de beneficios.** Compra de solar que va a ser destinado a su actividad mediante la construcción de una nave industrial. La consultante adquiere dos elementos del inmovilizado diferentes, por un lado, el solar y, por otro, la nave industrial. La inversión

en el terreno realizada en 2013 se podrá beneficiar de la deducción y queda condicionada a que, dentro del plazo de inversión, el mismo se afecte a la actividad económica. La inversión en nave industrial construida en 2014 se podrá beneficiar de la deducción en el ejercicio en el que se produce la puesta a disposición de la construcción. La entidad deberá dotar una reserva por inversiones por importe de la base de la deducción, con cargo a los beneficios del ejercicio 2013, aunque una parte de la inversión se haya realizado en 2013 y otra en 2014.

- **CONSULTA VINCULANTE V130-15 DE 16 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES** .Una entidad registra el deterioro de participaciones en el capital de otras entidades en el patrimonio neto, lo que ocasiona que el auditor califique las cuentas anuales incluyendo salvedades. En un ejercicio posterior regulariza la situación mediante un ajuste en reservas, y solicita la rectificación de las autoliquidaciones de ejercicios anteriores. La Inspección realiza actuaciones de comprobación e investigación referidas al deterioro, y mediante actas, que se suscriben en disconformidad, considera que no es fiscalmente deducible.

**Se plantea si el gasto por deterioro de las participaciones que no ha podido ser deducido en ejercicios anteriores será deducible en el momento de transmisión de dichas participaciones, y si es necesario que la misma se produzca dentro del período de prescripción del ejercicio en que se produjo el devengo inicial del deterioro contable no deducido.**

Partiendo de la presunción de que las entidades participadas no tienen la consideración de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, y que su transmisión se efectúa en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015, la DGT efectúa la siguiente interpretación:

- a) Al no haber sido deducible el deterioro de valor de las participaciones, su valoración fiscal es distinta a la contable. Este es el criterio fijado por la Inspección en las actas de disconformidad suscritas, que tiene efectos jurídicos para la Administración y para el contribuyente.
- b) Respecto a los efectos de la valoración contable diferente a la fiscal, la entidad adquirente debe integrar en su base imponible la diferencia entre ambas, tratándose de elementos patrimoniales no amortizables del inmovilizado, en el período impositivo en que se transmitan o se den de baja. Así, en el caso concreto la diferencia se integra en la base imponible del período impositivo de transmisión, cualquiera que sea este.

La DGT considera que el acto de liquidación tiene plena eficacia y ejecutividad, y presume que no ha concurrido ningún supuesto de suspensión.

- **CONSULTA VINCULANTE V3371-14 DE 23 DE DICIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Partidas deducibles.** Cantidades autoliquidadas mediante presentación del modelo 583 del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. **Requisitos. Cumplimiento.** El sujeto pasivo del IVPEE, deberá contabilizar un gasto por el mismo, en el mes de noviembre de cada año, gasto que será fiscalmente deducible en el periodo impositivo de contabilización. **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos de actividades empresariales. Gastos deducibles.** La remisión genérica que la LIRPF hace a las normas del IS para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas lleva al artículo 10.3 del TRLIS. Por tanto, lo dispuesto para contribuyentes del IS resultará aplicable a contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa. El importe correspondiente al Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IRPF siempre que se cumplan las condiciones legales en términos de correcta imputación temporal, registro en la contabilidad o libros registros que se deban llevar, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

- **CONSULTA VINCULANTE V3279-14 DE 5 DE DICIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible.** La base imponible se determinará practicando sobre del resultado contable los ajustes extracontables previstos en el TRLIS. Dado que la interesada registró contablemente unos gastos por cánones durante 1997 a 2005, en 2014 pretende efectuar la correspondiente corrección de errores de ejercicios pasados. Los gastos por cánones pagados por la interesada fueron considerados no deducibles en los años 1997 a 2001 por motivo de las autoliquidaciones de la AEAT, como consecuencia de su calificación como simulación absoluta como por el ajuste extracontable positivo realizado por la entidad. Ello supone que la Administración ha desconocido fiscalmente la operación que dio lugar a los gastos por cánones pagadas por la entidad. Por tanto, en la medida en que se proceda a realizar un abono a reservas con el objeto de corregir contablemente los gastos por cánones de ejercicios anteriores que no fueron fiscalmente deducibles por haberse ignorado dicha operación a efectos de la Hacienda pública, el abono a reservas no deberá ser objeto de integración en la base imponible al corresponderse con la cancelación de unos gastos que no han sido fiscalmente deducibles.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA (4)

### CONSULTAS

- **CONSULTA VINCULANTE V0252-15 DE 22 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Calificación de la renta. Retribuciones satisfechas a los socios administradores por los servicios prestados a la sociedad.** Sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la consultoría, que tiene como administradores mancomunados a dos de los socios, siendo el cargo de administrador gratuito. Dichos socios desarrollan las actividades propias de la sociedad como trabajadores autónomos. La retribución percibida por el cargo de administrador se califica como rendimientos del trabajo. Al ser el cargo de administrador gratuito, el consultante no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto. En lo que se refiere a la prestación por los socios profesionales de servicios distintos de los anteriores, según la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 2014, en ausencia de las notas dependencia y ajenidad cabía entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad. No obstante, a partir de 2015, tras la modificación operada en el art. 27.1 de la LIRPF por la Ley 26/2014, las retribuciones satisfechas tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas cuando se trate de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y el socio este incluido en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

- **CONSULTA VINCULANTE V0046-15 DE 12 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos del trabajo.** Universidad pública concede, entre otras, ayudas de estudios para hijos menores de 30 años, cónyuges y parejas de hecho de sus trabajadores. Su obtención supone la gratuidad de los gastos de matrícula de los estudios universitarios. Las ayudas referidas tributarán como rendimientos del trabajo de estos últimos, no resultando de aplicación la exención del artículo 7.i) de la LIRPF. Los destinatarios de las ayudas son un colectivo determinado debiendo tributar las mismas como rendimientos del trabajo de los empleados de la entidad, según lo dispuesto en el artículo 17 del LIRPF, estando sometidas a retención o ingreso a cuenta en los términos previstos en el artículo 99 del mismo cuerpo legal.

- **CONSULTA VINCULANTE V3317-14 DE 12 DE DICIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos del trabajo personal. Reducciones fiscales.** Descartada la existencia de un período de generación superior a dos años, la única posibilidad de aplicación de la reducción del 40% exigiría la consideración del complemento salarial recibido como alguno de los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, calificación que se recoge en el artículo 11.1 del RIRPF. Del examen del convenio colectivo aportado, no se desprende que se trate de cantidades que se satisfagan en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida. Además, el complemento percibido por el interesado no se imputa, como exige la normativa, en un único periodo impositivo, sino que se percibe mediante 4 pagos anuales durante los ejercicios 2013 a 2016. Por tanto, al complemento analizado percibido por el interesado no le resultará de aplicación la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2.a) de la LIRPF.

- **CONSULTA VINCULANTE V3217-14 DE 1 DE DICIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible.** Desde marzo de 2014, el interesado, residente fiscal en España, trabaja en México, como enviado internacional, para una agencia de cooperación alemana al desarrollo. **Exención. Rendimientos del trabajo realizados en el extranjero. Requisitos. Análisis.** La aplicación de la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento de todos los requisitos mencionados en el citado precepto. De resultar aplicable la exención, la normativa del impuesto no contempla ninguna reducción especial a aplicar sobre los rendimientos del trabajo que excedan del límite exento. **Deuda tributaria. Deduciones de la cuota. Inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio. Requisitos. Examen.** Desde el momento en que el interesado haya dejado de residir en la vivienda, por fijar su nueva residencia en México, habrá incumplido uno de los requisitos para la práctica de la deducción, por lo que no podrá aplicar la misma por las cantidades que, a partir de dicho momento, haya satisfecho para la adquisición de su vivienda.

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (11)

## JURISPRUDENCIA

- **STS 5 de Febrero de 2015**

**Sala tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Feb. 2015, Rec. 1933/2013**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducciones y devoluciones. Deducción IVA soportado.** Supone enriquecimiento injusto para la Administración el acta levantada sin acordar simultáneamente la devolución de la cantidad indebidamente repercutida. El adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección debió limitarse a reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas, y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución, por haberse deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores, so pena de exigir el ingreso de un IVA improcedente.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra sentencia de la Audiencia Nacional, que anula, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAC, y anulando la liquidación en concepto de IVA, ejercicios 1998 a 2001.

- **SAN 5 de 14 de Enero de 2015**

**Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 14 Ene. 2015, Rec. 523/2013**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.** Se interpone recurso contencioso administrativo por una fundación sobre resolución del TEAC que desestima la reclamación económico-administrativa, relativa al IVA, ejercicios 2007 y 2008, confirmando la liquidación por cuota e intereses, solicitando su anulación.

La cuestión discutida se refiere a la aplicación de la exención contemplada en la LIVA art.20.uno.8º (prestaciones de servicios de asistencia social) en relación con los servicios que presta la entidad recurrente relacionados con la vivienda. Estos servicios son: servicios prestados a los propietarios para el alquiler, tales como reforma, acondicionamiento, limpieza, resolución de contratos y conflictos entre contratantes... (Los servicios son gratuitos y los costes de los mismos se abonan por ayuntamientos, comunidades autónomas y entes públicos con los que contrata). Servicios prestados a los inquilinos, tales como búsqueda de vivienda, elaboración del contrato y asesoramiento en su firma, son también gratuitos. Presta, también de forma gratuita, otros servicios de asesoramiento en relación a la vivienda (aspectos legales y de

tramitación, fiscales, financiación, técnico constructivo, viviendas protegidas, ayudas públicas...).

En relación con la regulación contenida en la Sexta Directiva se desprende que dichas exenciones, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, tienen como objetivo reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones. Habida cuenta de este objetivo, el carácter comercial de una actividad no excluye, que dicha actividad revista el carácter de una actividad de interés general.

En el caso concreto examinado, la recurrente obtuvo en 1999 el reconocimiento de entidad de carácter social a que se refiere la LIVA art.20.tres. Ahora bien, la demandante considera que tal declaración lo es en relación con la LIVA art.20.uno.8º, 13º y 14º y que los servicios prestados en relación a las viviendas no se incluyen en ninguno de los anteriores apartados.

En los estatutos de la fundación se establece que la misma carece de ánimo de lucro y que su patrimonio está afectado a la realización de los fines de interés general tales como gestionar programas relacionados con el acceso a una vivienda digna y adecuada, tanto en propiedad como en alquiler, prestando asesoramiento técnico a los agentes implicados, realizando todos los trabajos administrativos necesarios y las tareas de información y atención al público que se requieran.

La cuestión radica en determinar si las condiciones y circunstancias en las que la recurrente presta los servicios de intermediación inmobiliaria, permiten afirmar que realiza una actividad que pueda ser calificada de acción social y/o de protección a la juventud.

En este sentido el TJUE afirma que para que la exención resulte aplicable, basta que se cumplan dos requisitos, que se trate de prestaciones relacionadas ya sea con la asistencia y la seguridad sociales, ya sea con la protección de la infancia y la juventud, por un lado, y que dichas prestaciones sean realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca un carácter esencialmente social, por otro (TJUE 26-5-05).

En la medida que la Administración no ha acreditado que la recurrente haya realizado actividad de intermediación inmobiliaria al margen de jóvenes o personas en riesgo de exclusión, o que haya realizado una actividad onerosa o que haya desarrollado programas de carácter privado, al margen de las Administraciones Públicas, se concluye que, efectivamente, la recurrente realiza actividad constitutiva de acción social comunitaria en relación con jóvenes y no jóvenes, consistente en facilitar acceso a una vivienda digna a personas que, por su situación socio económica, encuentran

dificultades para ello. Realiza la actividad de manera gratuita y en el seno de programas públicos.

En consecuencia, la actividad examinada se encuentra incluida en el ámbito de la exención de la LIVA art.20.uno.8, por lo que se concluye la estimación del recurso.

## **CONSULTAS**

- **CONSULTA VINCULANTE V592-15 DE 13 DE FEBRERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Base Imponible.** Como consecuencia de una subasta declarada desierta se recibe un terreno urbano sin edificar, cuyo valor de adjudicación ha sido el valor total de las deudas que mantiene la mercantil propietaria con el adjudicatario.

En su contestación la Administración en primer lugar determinada la sujeción al impuesto de la operación al entender que se produce una entrega de bienes (LIVA art.8.dos.3º), entre empresarios o profesionales (LIVA art.5), donde al tener el bien la consideración de solar urbano, no es de aplicación la exención prevista para la entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (LIVA art.20.uno.20º).

Estudiando a continuación la base imponible de la operación, donde concluye que será el importe total de la contraprestación que resulte de la adjudicación del citado solar en la subasta pública realizada, sin que pueda considerarse que dentro de ese valor está incluido el impuesto, salvo que en las condiciones de la subasta se hiciese mención expresa en contrario.

- **CONSULTA VINCULANTE V0340-15 DE 30 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Facturación.** Pretensión de remisión de facturas en papel por factura electrónica mediante el uso del correo electrónico y archivos en formato PDF. Si la consultante puede garantizar a través de su propios controles de gestión o de auditoría, la seguridad, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas expedidas objeto de consulta, debe concluirse que, a falta de otros elementos de prueba, el sistema de facturación propuesto para la emisión de facturas electrónicas cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación.

- **CONSULTA VINCULANTE V0178-15 DE 20 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Base imponible.** Incidencia de la nueva redacción dada al artículo 90 de la Ley 29/2006, por lo que respecta a la adquisición y venta de tiras reactivas que son financiadas por los Servicios de Salud de la Comunidad Autónoma correspondiente. Colegio de farmacéuticos de una Provincia

española. La base imponible de la venta inicial de medicamentos por los laboratorios farmacéuticos será el importe total de la contraprestación exigida. En la medida en que en esta fase del proceso productivo no se concede descuento alguno, no habrá lugar a minorar dicha base imponible en ninguna cuantía. Posteriormente, la rectificación del precio por parte de los laboratorios farmacéuticos, como consecuencia de la aplicación del precio de financiación en lugar del precio industrial más los márgenes y del pago de su diferencia a las farmacias correspondientes, constituirá para los mismos un descuento concedido con posterioridad a la venta de medicamentos. Por lo tanto, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 37/1992, los laboratorios farmacéuticos deberán reducir la base imponible de la venta de medicamentos que realizaron en el importe final del descuento efectivamente concedido, minorando en esa cuantía su cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado. Es decir, la reducción de la base imponible coincidirá con el importe del descuento final efectivamente concedido. La referida modificación deberá documentarse por medio de la expedición de una factura rectificativa.

- **CONSULTA VINCULANTE V0135-15 DE 19 DE ENERO DE 2015**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Localización de servicios.** Una mercantil residente en TIVA, que tiene cedida en exclusiva la gestión y comercialización de un evento deportivo a nivel mundial, realiza las siguientes actividades:

- Cede espacios en áreas habilitadas en los circuitos para que sus clientes puedan instalar stands comerciales o promocionales. Los costes de organización y montaje de dichos stands son asumidos por tales clientes.
- Comercializa entradas de acceso Premium a los eventos del campeonato. Dichas entradas dan acceso al espectáculo en condiciones especiales.
- Por último, comercializa entradas especiales que permiten beneficiarse de determinados servicios de «personalización» de un área específica tales como incluir en un espacio materiales publicitarios o promocionales de sus marcas.

Al tener dudas donde se localizan dichos servicios eleva consulta a la DGT, la cual concluye:

- 1) En cuanto a la cesión de espacios en áreas habilitadas y apoyándose en las sentencias del TJUE 27-10-11 asunto C-530/09 Inter-Mark Group y 7-9-06 asunto C-166/05 Heger Rudi GMBH, entiende que sin ninguna duda estamos ante una prestación de servicios relacionadas con inmuebles, existiendo una relación lo suficiente directa con dicho bien. Por lo tanto, solo cuando el evento deportivo se celebre en TIVA estos servicios estarán sujetos al impuesto.
- 2) En la venta de entradas, se concluye que nos encontramos ante un servicio de carácter único, aunque con la entrada se pueda entrar en zonas restringidas y se tenga a un servicio de catering; ya que la única finalidad que tienen los

servicios prestados es disfrutar del evento deportivo. Y siendo un evento deportivo este se localiza en el lugar de celebración (LIVA art.70.1.3º).

- 3) En cuanto a los servicios publicitarios, y basándose en la sentencia TJUE Inter-Mark Group, ya citada, entiende que los servicios de publicidad se localizan en sede del destinatario cuando el mismo tenga la condición de empresario o profesional (LIVA art.69.1. º).

- **CONSULTA VINCULANTE V3391-14 DE 30 DE DICIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Régimen de agencias de viaje.** Asociación empresarial de agencias de viajes cuyas empresas asociadas prestan servicios en el denominado segmento "MICE" suministran en nombre propio a sus clientes servicios relativos a la organización y ejecución de reuniones, conferencias, seminarios, simposios, convenciones, congresos, presentaciones de productos, programas de incentivo y cualquier otra clase de evento de naturaleza similar. Será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje a las prestaciones de servicios objeto análisis cuando constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o por un servicio de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

- **CONSULTA VINCULANTE V3296-14 DE 9 DE DICIEMBRE DE 2014**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Localización de las prestaciones de servicios a empresas del grupo situadas en el extranjero.** Una sociedad, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, tiene como objeto social la prestación de servicios centralizados de asistencia a las sociedades del grupo residentes en territorios terceros. Para la prestación adquiere servicios a empresas no establecidas en territorio de aplicación del impuesto que, posteriormente, refactura.

Se consulta sobre la localización de dichos servicios.

El criterio de la DGT es el siguiente:

La primera cuestión planteada se refiere a la adquisición por la consultante de productos informáticos específicos a empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. La consultante manifiesta que actúa en nombre propio. Tales productos informáticos se suministran posteriormente a las filiales. Se considera prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario (LIVA art.11.dos.16º). Por tanto, la adquisición de

productos informáticos adaptados a las necesidades de las filiales de la entidad consultante tendrá la consideración de prestación de servicios.

De las reglas contenidas en la LIVA art.69, 70 y 72 sobre la localización de las prestaciones de servicios se deduce que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto aquellos servicios que sean prestados a empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual en dicho territorio en la medida en que tales servicios vayan destinados a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual. En consecuencia, en la medida en que el consultante adquiera servicios en nombre propio y estén destinados a la sede de su actividad económica o establecimiento permanente, se concluye que los mismos se encuentran sujetos al IVA.

El sujeto pasivo de dicha prestación será la entidad consultante por inversión de sujeto pasivo para las prestaciones de servicios entre un empresario no establecido y un empresario establecido en territorio de aplicación del Impuesto (LIVA art.84.uno.2º).

Respecto a los servicios que la entidad consultante factura a sus filiales establecidas en terceros países, los mismos consisten en servicios de asesoramiento e informáticos, servicios administrativos y servicios tecnológicos de adaptación de software previamente adquiridos.

Los citados servicios prestados por la consultante en tanto que tienen por destinatarios a entidades establecidas fuera del territorio de aplicación del IVA (países en Latino América), no se entenderán realizados en el citado territorio y, por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo (LIVA art.69.uno.1º).

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

- **TEAC 19 DE FEBRERO DE 2015**  
**Sección Vocalía 5ª, Rec. 3545/2011.**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Improcedencia de la renuncia a la exención.** Para poder renunciar a la exención, uno de los requisitos exigidos por la Ley, es que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones, produciéndose tal circunstancia cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de adquisición de los mismos permita su deducción íntegra. El reclamante no tenía en el momento de la adquisición de los inmuebles derecho a la deducción total del impuesto, por lo que incumplía uno de los requisitos para que la renuncia sea válida. **PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA.** La Oficina gestora ante la conclusión de que era aplicable la exención del IVA y la sujeción al ITP debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la

deducción de las cuotas soportadas y la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, y garantizando la neutralidad del impuesto. La Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento injusto. En el caso, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, debe confirmarse la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada.

*El TEAC estima en parte las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los que resulta una minoración en relación con el saldo a compensar declarado, y confirma la regularización practicada, pero sin que proceda exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.*

- **TEAC 19 DE FEBRERO DE 2015**  
**Sección Vocalía 5ª, Rec. 7004/2012.**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Base imponible. Conformidad a derecho de la regularización de operaciones que se estiman falsas por parte de la inspección. Aplicación correcta de la estimación directa, sin perjuicio de la regularización realizada por el Impuesto sobre Sociedades. Posibilidad de aplicar el régimen de estimación indirecta a un tributo y de estimación directa a otro. Subsidiariedad del régimen de estimación indirecta de bases imponibles. DEDUCCIONES. Requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo para el ejercicio del derecho a deducir el Impuesto IVA soportado. Si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. En el caso se aprecian indicios de la inexistencia de la prestación de servicios documentada en la factura. SANCIÓN TRIBUTARIA. Prueba suficiente de la culpabilidad y responsabilidad del sujeto, y cumplimiento de las exigencias motivación respecto a la imposición de sanciones.**

*El TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto frente a resolución del TEAR, relativa a liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 a 2009 y sus correspondientes acuerdos sancionadores, confirmando los actos administrativos impugnados por ser conformes a derecho.*

- **TEAC 19 DE FEBRERO DE 2015**  
**Sección Vocalía 8ª, Rec. 2694/2012.**

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Devolución de las cuotas indebidamente soportadas. Requisitos para el reconocimiento del derecho.** La Administración actuó correctamente al denegar la devolución pretendida, al no ser firme el acuerdo de liquidación. Resulta un contrasentido iniciar un procedimiento en el que solicita la devolución de dichas cuotas por haber sido indebidamente soportadas y deducidas, en una fecha anterior a aquélla en la que adquiera firmeza el acuerdo de liquidación en el que se deniega el derecho a deducir las cuotas por haber sido indebidamente soportadas. Lo dicho no obsta a que la entidad solicite la devolución cuando la liquidación haya adquirido firmeza. Criterio reiterado.

*El TEAC desestima el recurso extraordinario de alzada interpuesto contra resolución del TEAR Aragón, relativa a acuerdos de liquidación practicados por el IVA de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, y de desestimación de solicitud de ingresos indebidos referente al 2T de 2007, confirmando los actos administrativos impugnados por ser conformes a derecho*

## **ITPAJD e IMPUESTO SOBRE SUCESIONES (1)**

### **JURISPRUDENCIA**

- **STS 26 de Febrero de 2015**  
**Sala tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 26 Feb. 2015, Rec. 2311/2013.**

**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. Actos Jurídicos Documentados.** Cláusula contenida en una escritura de transmisión empresarial en la que se establece la condición resolutoria explícita del contrato de compraventa en favor del adquirente en garantía de que no pudiese adquirir la plena propiedad y pacífica de la finca resultante de un proyecto de compensación con las características pactadas. No sujeción por la falta de concurrencia de los requisitos del art. 31.2 del TRLITP y AJD. Sólo pueden quedar sujetas a tributación las condiciones resolutorias explícitas a las que hace referencia el art. 11 de la Ley Hipotecaria, no cualquier otro tipo de condición resolutoria, pues este tipo de condiciones resolutorias explícitas en garantía del precio se realizan en favor del vendedor, asimilándose a estos efectos a un derecho real de hipoteca, por lo que resultan inscribibles, teniendo un objeto valuable, el precio aplazado cuyo cumplimiento permite al vendedor ejercitar la acción para recuperar la cosa frente a cualquier titular registral, a diferencia de las condiciones que puedan acordarse en favor del comprador, que los contratantes puedan pactar en sus contratos, que por su

propia naturaleza no constituyen convención independiente, ni resulta inscribible por su falta de oponibilidad a tercero.

## PROCEDIMIENTO (3)

### JURISPRUDENCIA

- **STS 19 de Febrero de 2015**  
**Sala tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 19 Feb. 2015, Rec. 3180/2013.**

**PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Prescripción. Posibilidad de la Administración de comprobar deducciones generadas en ejercicios prescritos.** Dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, modificado por la ley 24/2001 ( art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico. **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Deducciones de la cuota. Improcedencia de la deducción por actividad exportadora.** Gastos de patrocinio del equipo ciclista Festina y de publicidad como cronometrador oficial del Tour de Francia. Los gastos en eventos deportivos tienen una proyección de carácter internacional de insuficiente vinculación con la actividad exportadora al no asociarse a ningún producto nuevo de la marca que se publicita, ni con la apertura de nuevos mercados.

- **STS 5 de Febrero de 2015**  
**Sala tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Feb. 2015, Rec. 4075/2013.**

**PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Prescripción. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.** Alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos. Considera el Tribunal Supremo, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se

producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio. Voto particular.

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

- **TEAC 19 DE FEBRERO DE 2015**  
**Sección Vocalía 12ª, Resolución de 19 Feb. 2015, Rec. 6444/2012**

**INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Procedimiento de alcance general. En el alcance del procedimiento está incluida no solo la comprobación e investigación de las obligaciones materiales sino también de las obligaciones formales que imponga el concepto tributario inspeccionado y en consecuencia las previas actuaciones de regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para sancionar, tanto los incumplimientos de obligaciones materiales como los eventuales incumplimiento de obligaciones formales, UNIFICA CRITERIO.**

*El TEAC estima recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuesto Especiales de la AEAT y fija criterio legal en relación con la prescripción de las obligaciones formales que impone un concepto tributario inspeccionado en procedimiento de alcance general*