

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el mes de diciembre de 2014

### ÍNDICE

I.-	Normativa: .....	3
1.1.-	Modificaciones en la Ley de Sociedades de Capital: .....	3
1.1.1.-	Se refuerzan las competencias de la Junta General:.....	3
1.1.2.-	Conflictos de interés del socio: .....	3
1.1.3.-	Votación separada por asuntos: .....	4
1.1.4.-	Protección de la discrecionalidad empresarial:.....	4
1.1.5.-	Se extiende el ámbito de responsabilidad subjetiva de los administradores, introduciendo la necesaria apreciación de dolo o culpa en la actuación: .....	4
1.1.6.-	Retribución del Órgano de Administración: .....	5
1.2.-	Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015:.....	6
1.2.1.-	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: .....	6
1.2.2.-	Impuesto sobre el Patrimonio:.....	7
1.2.3.-	Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:.....	7
1.2.4.-	Interés legal del dinero e interés de demora: .....	7
1.2.5.-	Indicador Público de Rentas Múltiples: .....	7
1.3.-	Modelo 390 – sujetos no obligados a su presentación: .....	7

II.-	Jurisprudencia: .....	8
2.1.-	Incumplimiento de obligaciones formales no puede dar lugar a la pérdida del derecho a la deducción: .....	8
2.2.-	Es procedente la denegación del derecho a la deducción de cuotas en caso de operaciones incluidas en tramas fraudulentas:.....	9
2.3.-	Es válida la prueba de gastos en fase posterior a la actividad de gestión: .....	9
III.-	Doctrina Administrativa: .....	10
3.1.-	Devolución del céntimo sanitario: .....	10
3.2.-	Exención por reinversión en transmisión de vivienda habitual: ....	12
3.3.-	Deducción como gasto de sanción impuesta a un cliente: .....	13
3.4.-	Gastos deducibles – suplidos de clientes no cobrados: .....	13
3.5.-	Obligaciones formales en operaciones de reestructuración: .....	14
3.6.-	IVA - Transmisión de vivienda en construcción por sociedad de mera tenencia: .....	15
3.7.-	Declaración de operaciones con terceros - indemnizaciones: .....	15
	Reforma fiscal – Una errata y dos aclaraciones: .....	16

## Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el mes de diciembre de 2014

Dentro de las novedades del mes de diciembre de 2014, la de mayor trascendencia es publicación de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para el buen gobierno corporativo.

Por un lado, sobresale el reforzamiento de competencias de la Junta General, en detrimento del Órgano de Administración, así como la limitación a la delegación de competencias por los órganos colegiados.

Por otro, la delimitación de los casos en los que se podrá exigir responsabilidad patrimonial a los administradores, además de introducir entre los responsables a los administradores de hecho, altos directivos y a la persona física representante del administrador persona jurídica, así como el establecimiento de los principios que habrán de regir el régimen retributivo de los administradores.

En cuanto a la doctrina administrativa, merece especial destaque el cambio de criterio de la Administración tributaria en cuanto a los efectos de la devolución del céntimo sanitario en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Inicialmente se sentó el criterio de atribuir los ingresos al mismo ejercicio en el que se hubiese registrado el gasto que se ahora se reembolsa, con obligación de presentar declaraciones complementarias de esos períodos y la consiguiente liquidación de recargos por presentación extemporánea e intereses de demora.

Ahora, en afortunada rectificación, se acogen los criterios contables, conforme a los cuales los ingresos por devolución de cuotas tributarias improcedentes, se habrán de imputar al ejercicio en el que se adopte el acto administrativo que reconozca el derecho a su percepción.

A continuación se presenta una breve reseña de las novedades más significativas, en cuanto a normativa, jurisprudencia y doctrina administrativa, publicadas en el mes de diciembre de 2014.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Modificaciones en la Ley de Sociedades de Capital

(Ley 31/ 2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para el buen gobierno corporativo)

#### 1.1.1.- Se refuerzan competencias de la Junta General:

Se atribuye a la Junta General la competencia exclusiva, hasta ahora en manos del Órgano de Administración, para aprobar la adquisición, enajenación o aportación a otra entidad, de activos esenciales de la entidad.

Un activo se presumirá esencial, a los efectos anteriores, cuando el importe de la operación (precio de compra, precio de venta, o valoración de la aportación) sea superior al 25 por ciento del valor total del activo social, que luzca en el último balance aprobado.

Por otra parte, se habilita a la Junta General de todas las sociedades de capital (hasta ahora esto regía únicamente para las sociedades limitadas) para impartir instrucciones al Órgano de Administración, en relación con la gestión de la actividad de la Sociedad.

#### 1.1.2.- Conflicto de interés del socio:

Se establecen supuestos concretos, en los que el accionista o socio (sociedad anónima o sociedad limitada, respectivamente) no podrá ejercer su derecho a voto en la Junta General. Se trata de aquellos casos en los que se sometan a su aprobación acuerdos sobre las siguientes cuestiones:

- a) Autorizarle a transmitir acciones o participaciones sujetas a una restricción legal o estatutaria.
- b) Excluirle de la sociedad.
- c) Liberarle de una obligación o concederle un derecho.
- d) Facilitarle cualquier tipo de asistencia financiera, incluida la prestación de garantías a su favor.
- e) Dispensarle de las obligaciones derivadas del deber de lealtad.

Las causas señaladas en las letras a) y b) se aplicará en las sociedades anónimas, únicamente, cuando estén expresamente previstas en los estatutos sociales.

### 1.1.3.- Votación separada por asuntos:

Se impone la necesaria votación por separado, de los asuntos que sean sustancialmente independientes.

Así, aun cuando se incluyan en el mismo punto del orden del día, deberán votarse de forma separada, los siguientes acuerdos:

- a) El nombramiento, la ratificación, la reelección o la separación de cada administrador.
- b) En las modificaciones estatutarias, cada artículo o grupo de artículos que tenga autonomía propia.
- c) Aquellos asuntos para los que así se disponga en los estatutos sociales.

### 1.1.4.- Protección de la discrecionalidad empresarial:

Se introduce en nuestro ordenamiento mercantil, una norma similar a la conocida como *business judgment rule* en virtud de la cual los jueces no podrán revisar las decisiones de carácter empresarial tomadas por los administradores, cuando en su adopción se hayan observado determinadas reglas.

En este caso, se exige que el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente, y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.

Esta protección no se aplicará a las aquellas decisiones que afecten personalmente a otros administradores y personas vinculadas y, en particular, aquellas que tengan por objeto autorizar las operaciones que tengan que ver con su deber de lealtad, regulado en el artículo 230 de la Ley de Sociedades de Capital.

### 1.1.5.- Se extiende el ámbito de responsabilidad subjetiva de los administradores, introduciendo la necesaria apreciación de dolo o culpa en la actuación:

Por una parte, se sienta que la responsabilidad a los administradores sociales, frente a la sociedad, los socios y los acreedores sociales, será exigible, únicamente, cuando aquéllos hubiesen intervenido con dolo o culpa.

Por otra, se extiende el ámbito subjetivo de la responsabilidad, que alcanzará tanto a los administradores de hecho, a las personas físicas representantes de la persona jurídica administradora, y a quien ostente la alta dirección de la Sociedad.

Se fija en cuatro años, el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad, a contar desde la fecha en que hubiese podido ejercitarse.

#### 1.1.6.- Retribución del Órgano de Administración:

Se establecen los principios rectores de la retribución del Órgano de Administración, además de ampliarse el catálogo de conceptos que pueden conformar esta remuneración.

En cuanto a esto último, se citan, a modo enunciativo, los siguientes:

- a) Una asignación fija.
- b) Dietas de asistencia.
- c) Participación en beneficios.
- d) Retribución variable con indicadores o parámetros de referencia.
- e) Remuneración en acciones o vinculada a su evolución.
- f) Indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de sus funciones.
- g) Los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

El importe máximo de la retribución anual del conjunto de los Administradores, debe ser aprobado por la Junta General y se mantendrá vigente mientras no se apruebe su modificación.

Salvo que la Junta General determine otra cosa, la distribución de la retribución al interior del Órgano de Administración, se hará por acuerdo de los Administradores, teniendo en cuenta las funciones y responsabilidades atribuidas a cada uno de ellos.

Sobre los principios que han de regir la fijación de estas retribuciones, se impone el deber de que guarde una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tenga en cada momento y los estándares del mercado para empresas similares.

El sistema de retribución que se adopte, deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad en el largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

También es objeto de expresa regulación, el caso de los Consejeros Delegados, así como de aquellos a los que se atribuyan funciones ejecutivas, en lo que parece ser una admisión del llamado *doblo vínculo*:

- Es necesario que se firme un contrato entre el consejero y la sociedad, que cuente con el voto favorable de dos tercios del Consejo, excluido el consejero afectado.
- En el contrato se hará expresa mención a todos los conceptos retributivos que percibirá por el desempeño de estas funciones ejecutivas (adicionales a su retribución como consejero). No se podrá recibir retribución alguna por estas funciones, cuando tales cantidades o conceptos no estén previstos en el contrato citado.
- El contrato deberá ser acorde a la política de retribuciones que cada tres años habrá de aprobar la Junta General.

## 1.2.- Ley de Presupuestos Generales de Estado para el año 2015

(Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015)

### 1.2.1.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

La única disposición que afecta a este tributo, una vez suprimidos los coeficientes de corrección monetaria, tanto para bienes afectos como para lo no afectos a actividades económicas, es la compensación fiscal para perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario.

Se establece una compensación fiscal para aquellos contribuyentes que deban integrar en su base imponible del ahorro del ejercicio 2014 los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

- a) Rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros, procedentes de instrumentos financieros contratados antes de 20 de enero de 2006, a los que hubiera resultado de aplicación la reducción del 40 por ciento contenida en normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.
- b) Rendimientos de percepciones en forma de capital de diferido procedentes de seguros de vida o invalidez contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, a los que hubiera sido de aplicación la reducción del 40 o 75 por ciento prevista en normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.

La cuantía de esta compensación fiscal será la diferencia positiva que resulte entre la aplicación, a dichos rendimientos, del tipo impositivo vigente para la base del ahorro, y el importe teórico de la cuota resultante en caso de que los mismos se hubieren integrado en la base liquidable general, aplicando la reducción que les hubiere correspondido (40 o 75 por ciento).

Citada cuota teórica será la diferencia entre la que resultaría de integrar en la base general las rentas antes citadas (incluyendo la correspondiente reducción), y la efectivamente liquidada (es decir, sin integrar dichas rentas).

No obstante, si de la integración y compensación de referidos rendimientos resultase un saldo negativo, no habrá lugar a compensación fiscal por este concepto.

#### 1.2.2.- Impuesto sobre el Patrimonio:

Se prorroga, un año más, la vigencia de este impuesto, que se exigirá en el año 2015, en los mismos términos que en 2014.

#### 1.2.3.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Se actualiza, con vigencia desde el 1 de enero de 2015, la tarifa del impuesto aplicable a la rehabilitación y transmisión, por vía de sucesión o cesión, de grandezas y títulos nobiliarios, así como por reconocimiento de uso en España de títulos extranjeros.

#### 1.2.4.- Interés legal del dinero e interés de demora:

Se fija en el 3,50 por ciento el interés legal del dinero, y en el 4,375 por ciento el interés de demora, ambos para el año 2015.

#### 1.2.5.- Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM):

Se fija para el año 2015, en cuantías idénticas a las vigentes para 2014, el IPREM, a saber:

- IPREM diario: 17,75 €.
- IPREM mensual: 532,51 €
- IPREM anual: 6.390,13 €

#### 1.3.- Modelo 390 – sujetos no obligados a su presentación (Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre)

Quedan excluidos de la obligación de presentar el modelo 390, de resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos obligados a la presentación de autoliquidaciones periódicas, con período de liquidación trimestral, que realicen las siguientes actividades:



- a) Actividades que tributen en régimen simplificado.
- b) Actividades de arrendamiento de inmuebles urbanos.

Esta exoneración queda condicionada a que en la declaración del cuarto trimestre de cada año, los citados sujetos cumplimenten la información adicional requerida, respecto de su actividad y del volumen anual de operaciones.

En ningún caso podrán beneficiarse de ésta, los sujetos pasivos que no tengan obligación de presentar la declaración del cuarto trimestre, por haber causado baja en el censo de empresarios y profesionales, antes del 1 de octubre de ese año.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Incumplimiento de obligaciones formales no puede dar lugar a la pérdida del derecho a la deducción (STJUE, de 11 de diciembre de 2014, asunto C-590/13)

Se trata de una sociedad con domicilio en Italia, que realiza operaciones mercantiles con empresarios radicados en Francia y Holanda.

Ante el incumplimiento de sus obligaciones formales (registro) en relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios, la Administración tributaria italiana, deniega el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, exigiendo su ingreso, y aplica una sanción equivalente al 100 por ciento de la citada cuota.

El órgano judicial competente, eleva las siguientes preguntas al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como cuestión prejudicial:

- 1) Si cabe aplicar los principios establecidos en la sentencia TJUE 08-05-08, asuntos C-95/07 y C-96/07, cuando se ha producido un incumplimiento total y no parcial de las obligaciones formales, no existiendo duda de la condición de sujeto obligado al pago del impuesto y por tanto, con derecho a su deducción.
- 2) Si las expresiones requisitos materiales o *substantive requirements*, utilizadas en la sentencia, hacen referencia a la necesidad del pago, a la asunción de la deuda tributaria o la concurrencia de las condiciones materiales.

A la primera cuestión, el tribunal responde que las operaciones intracomunitarias, en principio, no hacen nacer ninguna deuda tributaria, al no existir pago del impuesto entre el prestador y el destinatario de los bienes o servicios y poder deducir el impuesto.

En segundo lugar entiende que las exigencias formales reguladas por los Estados miembros para permitir la deducción, no puede exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha realizado correctamente.

En ningún caso deben afectar la neutralidad del impuesto, imponiendo requisitos adicionales que hagan imposible la deducción.

El derecho a la deducción del impuesto debe otorgarse en el momento en que los requisitos materiales se cumplen, que en el caso de las operaciones intracomunitarias son:

- Que la deducción se realice por un sujeto pasivo.
- Que dicho sujeto pasivo sea también el deudor del IVA.
- Que los bienes adquiridos sean utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas.

De los datos aportados, se desprende que la Administración tributaria disponía de todos los datos necesarios para determinar si se cumplían dichos requisitos materiales.

Por todo ello, entiende el TJUE que en este caso resulta improcedente la negativa a admitir la deducción de estas cuotas, siendo contrario a la norma comunitaria, que el incumplimiento de las obligaciones formales pueda tener como consecuencia la pérdida del derecho a la deducción.

## 2.2.- Es procedente la denegación del derecho a la deducción de cuotas en caso de operaciones incluidas en tramas fraudulentas (STJUE, de 18 de diciembre de 2014, asunto C-131/13)

En el marco de una entrega intracomunitaria incumbe a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo los derechos a deducción, exención o devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del derecho nacional que prevean tal denegación, en caso de acreditarse que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que mediante la operación en la que basa su derecho, participaba en un fraude en el IVA cometido en una cadena de entregas.

Es admisible que el Estado miembro deniegue tales derechos a pesar de que el fraude se haya cometido en un Estado miembro distinto de aquél en que se solicitaron la deducción o devolución, y a pesar también de que el sujeto pasivo cumplió en ese Estado con los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para acogerse a tales derechos.

## 2.3.- Es válida la prueba de gastos en fase posterior a la actividad de gestión (STS de 5 de noviembre de 2014, Sala Tercera, recurso 3119/2013)

La sentencia del TSJ de Valencia, objeto del presente recurso, sostenía que el interesado no puede deducir los gastos en que incurra cuando no queden

debidamente acreditados y no aporte los registros exigidos para ello y los soportes de dichos gastos.

Mediante esta sentencia, dictada en unificación de doctrina, el Tribunal Supremo afirma que mientras la sentencia impugnada niega de modo absoluto la posibilidad de cualquier aportación documental en momento posterior a la actividad de gestión, las de contraste admiten esta posibilidad. Resulta inadmisibles que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios.

La acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida -aunque presentada en un momento posterior- previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración.

Es con estos fundamentos de derechos, que se declara la nulidad de la liquidación impugnada.

### III.- Doctrina Administrativa

#### 3.1.- Devolución del céntimo sanitario

(Consulta Vinculante V2462/2014)

Una entidad que ha soportado la repercusión del IVMDH, durante los años 2002 a 2012, tiene previsto solicitar la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, vía petición de devolución de ingresos indebidos para los ejercicios no prescritos, y mediante reclamación de responsabilidad patrimonial de la administración, para los que hayan prescrito.

Consulta sobre la incidencia en el Impuesto sobre Sociedades e IVA de las devoluciones que en su momento se obtengan.

Cambiando el criterio que en su momento se expresó, con respecto a la necesidad de presentar declaraciones complementarias, imputando los ingresos a los períodos en que se hubiesen registrado los gastos que ahora se recuperan, se afirma:

En el TRLIS 2004 no existe una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, por lo que es preciso acudir, en su defecto, a la norma mercantil.

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, BOE de 20, en adelante PGC, destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos:

" 636. Devolución de impuestos.

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129."

En consecuencia, la devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución.

Los intereses de demora que, en su caso, se hubieran reconocido sobre la referida devolución, tendrán el mismo tratamiento.

En consecuencia, no habrá que presentar ninguna declaración complementaria, vista la definición de éstas en el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE de 18, en adelante LGT, ya que los ingresos derivados de las devoluciones del IVMDH objeto de la consulta deberán imputarse a los periodos impositivos que se reconozca el derecho a su devolución, debiendo ser declaradas en sus correspondientes autoliquidaciones. Autoliquidaciones que todavía no han debido ser presentadas, puesto que su plazo de declaración e ingreso todavía no ha comenzado, teniendo en cuenta que, según el texto de la consulta, las devoluciones se prevén que se perciban en el año 2014 y posteriores.

En cuanto al IVA, la respuesta resulta de interés para aquellos contribuyente que no hubiesen podido deducirse íntegramente las cuotas soportadas. Al respecto, dice la Dirección General de Tributos:

La parte vendedora, es decir, la entidad proveedora de combustible correspondiente, debería modificar la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada en los términos señalados, de las ventas de combustibles sujetas al IVMDH cuyo importe hubiera formado parte de la base imponible de las mismas. Ello supondría para la entidad consultante, destinataria de tales operaciones, el nacimiento de la obligación de rectificar las deducciones practicadas, en su caso, según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la obtención del ingreso indebido, en particular, hay que tener en cuenta el requisito establecido en el número 4º del artículo 14.2 del RRVA relativo a que el obligado tributario que haya soportado la repercusión solo tendrá derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos cuando no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

De lo anterior resulta que si la entidad consultante se dedujo las cuotas soportadas del IVA en la compra de combustible, no procederá la devolución de ingresos indebidos.

### 3.2.- Exención por reinversión en transmisión de vivienda habitual (Resolución TEAC, de 11 de septiembre de 2014, Unificación de Criterio)

La cuestión discutida era si para gozar de exención sobre la plusvalía obtenida por la venta de la vivienda habitual, es válida la adquisición de una nueva, realizada dentro de los dos años anteriores, y si a tales efectos, debe justificarse que lo invertido en la nueva vivienda se corresponde con los fondos obtenidos por la transmisión de la primera.

Hasta ahora, el criterio de la Dirección General de Tributos, era que aunque la adquisición se hubiese realizado dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la vivienda habitual que genera la plusvalía, la exención se aplicaría siempre que el total ingresado por la venta de ésta, se destinase al pago, que necesariamente debió aplazarse o financiarse con un tercero, de la adquirida en los dos años anteriores.

A falta de vinculación directa entre los fondos procedentes de la venta y el pago de la adquirida, decaía del derecho a la exención de la plusvalía.

A través de esta resolución, el TEAC modifica este criterio, sentando que para poder aplicar la exención de gravamen de la ganancia patrimonial es necesario que la transmisión de la antigua vivienda haya contribuido a satisfacer el importe de la nueva vivienda, y ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta, destinándose, por tanto, efectivamente estos últimos a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal como exige la norma.

Por tanto, para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de una vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

### 3.3.-Deducción como gasto de sanción impuesta a un cliente

(DGT Consulta Vinculante 2824/2014)

Un cliente de una asesoría fiscal ha sido objeto de inspección tributaria, consecuencia de la cual se le impuso una sanción por no ingresar las cuotas del IRPF dentro de plazo.

El cliente, al entender que la sanción se debe al deficiente asesoramiento legal recibido, ha exigido a la asesoría que se haga cargo del pago. Ésta, ha admitido su responsabilidad y hará frente al pago por cuenta de su cliente.

Al respecto, se consulta si el importe abonado es un gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Según indica la Dirección General de Tributos, la respuesta será positiva o negativa en función de determinadas circunstancias.

La deducción fiscal de gastos está condicionada por el principio de correlación con los ingresos. Cuando se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles. Si no hay vinculación entre ambos o no hay prueba suficiente, no pueden considerarse fiscalmente deducibles.

Los gastos asociados con sanciones que tengan carácter contractual -derivan del incumplimiento de obligaciones asumidas en contratos suscritos con clientes- tienen la consideración de deducibles (incumplimiento de los plazos establecidos, de las calidades de los bienes o servicios prestados... etc.).

Por tanto, los gastos que la entidad asuma por el pago de sanciones y recargos impuestos a los clientes serán fiscalmente deducibles, cuando exista una responsabilidad contractual en este sentido.

En este caso, la asunción de la multa impuesta al cliente se produce tras un simple asesoramiento legal, no existiendo un contrato en el que recoja esta responsabilidad.

Por tanto, no tendrá la consideración de gasto deducible, ni para la sociedad asesora ni para el cliente infractor, sin perjuicio, eso sí, de la incidencia que el pago que por su cuenta realice el asesor pueda tener en la tributación personal del cliente.

### 3.4.-Gastos deducibles – suplidos de clientes no cobrados

(DGT Consulta Vinculante 2143/2014)

Una gestoría administrativa, tiene un su contabilidad suplidos de clientes, que no ha cobrado.

Consulta si procede imputar como gasto estos pagos realizados en nombre y por cuenta de sus clientes, que no ha logrado cobrar.

En desacertado razonamiento, que obvia el hecho de que si los pagos se han realizado por parte de la entidad consultante, su falta de resarcimiento por el cliente le ocasionará un perjuicio patrimonial que ha de tener reflejo en su cuenta de pérdidas y ganancias, la Dirección General de Tributos, responde:

De acuerdo con el supuesto planteado, parece que la entidad consultante se encarga del cobro de determinadas partidas de sus clientes. La falta de cobro de dichas partidas no debiera determinar la existencia de un gasto para la consultante, en la medida en que es un suplido, por lo que esta falta de cobro no tendrá ningún impacto en la base imponible de la entidad consultante.

### 3.5.- Obligaciones formales en operaciones de reestructuración (DGT Consulta Vinculante 2215/2014)

Se consulta sobre el cumplimiento de las obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales, de las sociedades participes en operaciones de reestructuración, al amparo del régimen especial de fusiones, escisiones y canje de valores.

Concretamente, se plantea el alcance de la información a incluir respecto de los activos recibidos en la sociedad adquirente, a valores diferentes de los que tenían en la transmitente.

La norma exige se informe del ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes objeto de amortización y se haga una relación de éstos, con expresión de los valores de adquisición y el contable en sede de la transmitente, así como de los fondos de amortización y correcciones valorativas.

En el caso objeto de consulta, en el que las sociedades participes en la operación tienen un gran volumen de activos, se responde:

Atendiendo al tamaño de esa información, esta podrá incluirse en la memoria de la sociedad por tipología de activos, en la medida en que se establezca una referencia expresa a su disposición de forma individualizada por cada elemento adquirido que permita cumplir de forma clara la citada obligación, que quedará a disposición de la Administración tributaria en sede de la entidad.

### 3.6.- IVA - Transmisión de vivienda en construcción por sociedad de mera tenencia (DGT Consulta Vinculante 2867/2014)

Una sociedad limitada de carácter patrimonial, que nunca ha tenido actividad empresarial, va a transmitir una vivienda en construcción, consultando el tratamiento en el IVA de esta operación.

A partir de los pronunciamientos del TJUE (sentencias de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90 y de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95) la Dirección General de Tributos concluye:

En consecuencia, si la sociedad consultante, tal como parece desprenderse de la breve información aportada, cumple los anteriores requisitos y no realiza actividad económica alguna, limitándose a la simple tenencia de bienes, no tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni derecho a deducir, y sus operaciones no estarán sujetas al mismo, sin perjuicio de la tributación que corresponda, en el caso de transmisión de bienes, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993).

Por tanto, si la consultante no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, no deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido en la venta de la vivienda en construcción.

### 3.7.- Declaración de operaciones con terceros - indemnizaciones (DGT Consulta Vinculante 2285/2014)

Se consulta si una indemnización recibida de una entidad aseguradora, con causa en el robo de un vehículo afecto a una actividad empresarial, debe incluirse en la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347.

Con acierto, la Dirección General de Tributos, responde que la obligación de informar de las operaciones de seguros, concierne exclusivamente a las compañías aseguradoras. Por tanto, visto que esta operación no tiene la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios, no procede su inclusión en la declaración consultante, por parte del empresario que percibe la indemnización.



## Reforma fiscal – una errata y dos aclaraciones:

La errata:

- El tipo de retención aplicable, en términos generales, sobre los rendimientos de actividades profesionales, será del 19 por ciento en 2015 y del 18 por ciento a partir de 1 de enero de 2016. En el punto 1.20 del boletín informativo 02/2014, se anotaron, por error, porcentajes de 20 y 19 por ciento, respectivamente.

Las aclaraciones:

- La reducción de los límites que determinan la exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF y del régimen simplificado en el IVA (módulos) serán aplicables a partir de 1 de enero de 2016.
- La consideración de las ventas de derecho de suscripción de acciones cotizadas, como ganancia patrimonial, comenzará a regir a partir de 1 de enero de 2017.



Para más información:

Gabriel García Fernández (Economista)  
gabriel.garcia@taxymas.es

[www.taxymas.es](http://www.taxymas.es)

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo (33203 Gijón)  
Calle Uría, 5 – 2º (33003 Oviedo)