

Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el mes de mayo de 2015

ÍNDICE

I.-	Normativa:	4
	1.1.- Rentas derivadas de deuda subordinada o participaciones preferentes:	4
	1.2.- Plazo de ingreso de cuotas nacionales y provinciales del IAE para el año 2015:	5
II.-	Jurisprudencia:	6
	2.1.- Motivación de los acuerdos de imposición de sanción:	6
	2.2.- Se admite deducción parcial de gastos por suministros de vivienda, cuando en ella se realiza una actividad económica:	7
	2.3.- Cuestión de inconstitucionalidad ISD – Reducción para cónyuges a parejas de hecho del mismo sexo:	8
III.-	Doctrina Administrativa:	8
	3.1.- Prestación de servicios – Aspecto espacial del hecho imponible:	8
	3.2.- Responsabilidad solidaria por deudas y sanciones tributarias alcanza a los menores de edad que actúan por medio de representante:	9
	3.3.- Suministro y montaje de instalaciones industriales – Inversión del sujeto pasivo en el IVA:	10
	3.4.- Régimen Especial de Bienes Usados – Requisitos para aplicación y renuncia:	11

3.5.- IVA – Deducción de cuotas no admitidas por la AEAT por no atender requerimiento en plazo:	11
3.6.- Escritura de vinculación <i>ob rem</i> – Tributación en Actos Jurídicos Documentados:	12
3.7.- Indemnización a Comunidad de Propietarios por defectos de construcción – Tratamiento en el IRPF:	13
3.8.- Deducción por inversión en vivienda habitual – Sustitución de préstamo:	13
3.9.- Fiscalidad de socios trabajadores – IRPF e IVA:.....	14
3.10.- Donación de nuda y plena propiedad – Tributación en ISD:	15
3.11.- Impuesto sobre Sociedades – Deducción de retenciones no ingresadas por el arrendatario:	17

Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el mes de mayo de 2015

A través de un artículo introducido en la Ley del Cine, se establece un régimen opcional para la integración y compensación, en el IRPF, de los rendimientos y variaciones patrimoniales, cualquiera sea su período de generación, derivados de la tenencia, canje y enajenación de deuda subordinada, participaciones preferentes y las acciones recibidas por canje, así como de las compensaciones obtenidas con causa en acuerdos extrajudiciales signados con las entidades financieras emisoras.

También se permite, en los casos de resolución judicial que determine la nulidad de los contratos referidos a estos productos, solicitar la devolución de ingresos indebidos, por la tributación soportada con causa en el cobro de cupones, incluso para ejercicios prescritos.

Merece también especial mención la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que admite la deducción como gasto, de una parte de los suministros y servicios contratados para una vivienda, en la que además, se desarrolla una actividad económica. Este criterio aún no ha sido admitido por la Dirección General de Tributos, como se aprecia en la Consulta Vinculante 1268/2015.

No por ser cuestión reiterada deja de ser destacable, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, por la que una vez más, se anula un acuerdo de imposición de sanción, con causa en la habitual confusión de la Administración tributaria entre la conducta que se tipifica como infracción (actuación dolosa, culposa o negligente) y el tipo de infracción definido por la ley (dejar de ingresar una cuota tributaria).

Es también una buena noticia, la fijación de un criterio claro, por parte de la Dirección General de Tributos, en lo referente a la tributación en IPRF e IVA de las retribuciones satisfechas por una sociedad a sus socios, por la prestación de servicios.

I.- Normativa:

1.1.- Rentas derivadas de deuda subordinada o participaciones preferentes

(Artículo 15 Real Decreto-ley 6/ 2015, de 14 de mayo – BOE 15-05-2015)

- a) Contribuyentes que han percibido compensaciones de entidades financieras, en virtud de acuerdos extrajudiciales:

Con efectos desde el 1 de enero de 2013, se modifica el tratamiento de las rentas derivadas de la tenencia y transmisión de deuda subordinada y participaciones preferentes.

Quienes hayan adquirido estos productos, pueden obtener rentas de distinta naturaleza:

- a) Cobro de cupones (rendimiento del capital mobiliario).
- b) Conversión o canje de los títulos por acciones (rendimiento del capital mobiliario).
- c) Compensación por acuerdo con la entidad financiera (rendimiento del capital mobiliario).
- d) Ganancia o pérdida patrimonial por la venta de las acciones recibidas con causa en el canje.

Los rendimientos mencionados en las letras a), b) y c) se integran en la base del ahorro y se compensan entre sí.

Por su parte, la ganancia o pérdida patrimonial que se genere por la venta de los títulos de deuda, también puede compensarse con las anteriores, por lo que no se habrá generado ninguna distorsión en la carga fiscal

En cambio, la variación patrimonial originada por la transmisión de las acciones recibidas por el canje o la conversión, se integra en la base general, cuando tenga un período de generación de un año o menos, y en la base del ahorro, si se transmiten pasado más de un año desde su adquisición, no siendo posible su compensación con los rendimientos anteriores, en ningún caso (o siéndolo, con ciertas limitaciones).

De esta forma, cuando un contribuyente hubiese obtenido rendimientos positivos por los tres primeros conceptos y una pérdida por el cuarto, deberá tributar por los primeros, sin posibilidad de reducir su carga fiscal por la pérdida patrimonial (salvo que tenga otros rendimientos, distintos de los derivados de estos productos financieros, con los que compensarla).

A través de esta modificación legal, se permite a quienes hayan realizado estas operaciones, optar por tratar los distintos rendimientos conforme al régimen general, antes descrito, o utilizar uno especial.

Este régimen especial, aplicable a las rentas descritas, consiste en permitir su integración, con independencia del período de generación de la variación patrimonial, en la base imponible del ahorro, compensando entre sí todos los resultados positivos y negativos derivados de la tenencia y conversión de deuda subordinada u obligaciones preferentes, la compensación recibida de la entidad financiera, y la variación patrimonial producida por la transmisión de las acciones recibidas por el citado canje.

b) Contribuyentes cuyos contratos han sido declarado nulos por sentencia judicial:

Cuando los contratos en virtud de los que se hubiesen adquirido títulos de deuda subordinada u obligaciones preferentes hayan sido declarados nulos por sentencia judicial, se habrá de proceder a la restitución de las prestaciones satisfechas por ambas partes.

En materia fiscal, los efectos tributarios sobre los rendimientos en su momento declarados también desaparecen. Por tanto, el contribuyente podrá solicitar la devolución de los ingresos indebidos realizados, mediante escrito en el que se inste la rectificación de las declaraciones en las que tales rendimientos se hayan declarado.

De forma excepcional, y he aquí la novedad, se permite que esta solicitud de rectificación alcance a ejercicios prescritos, en los que se consignaron los rendimientos de los cupones cobrados.

1.2.- Plazo de ingreso de cuotas nacionales y provinciales del IAE para el año 2015

(Resolución de 26 de mayo de 2015, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria)

El ingreso de las cuotas nacionales y provinciales del IAE del ejercicio 2015, habrá de hacerse a través de ingreso en entidades colaboradoras, utilizando el documento que a tal efecto se remitirá por parte de las Delegaciones o Administraciones de la AEAT, del domicilio fiscal del contribuyente.

Cuando estos documentos de cargo no hubiesen sido recibidos por el contribuyente, se podrá solicitar un duplicado en la correspondiente Delegación o Administración.

El plazo de ingreso en período voluntario, de las cuotas citadas, se iniciará el 15 de septiembre y finalizará el día 20 de noviembre, ambos inclusive y de 2015.

II.- Jurisprudencia

2.1.- Motivación de los acuerdos de imposición de sanción

(STJCyL, de 30 de enero de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 1321/2013)

Una vez más, se aprecia la contumaz actitud de la Administración tributaria a la hora de motivar acuerdos de imposición de sanción.

La prueba de la culpabilidad se realiza vía constatación del tipo. Según esto, la falta de ingreso de la cuota tributaria es prueba, como mínimo, de actuación negligente, con lo que se justifica la imposición de una sanción por infracción tributaria.

En este caso, se juzga un acuerdo sancionador, que trae causa en una liquidación del IRPF practicada por la Administración, en la que se corrige el valor de transmisión de participaciones sociales no cotizadas, sustituyendo el precio de venta por el valor de capitalización. Esto se hace a partir de los datos de la Administración, sin que se requiriese la aportación de documentación alguna al contribuyente.

Por su parte, éste había declarado la operación utilizando los valores que aparecían en los datos fiscales (el precio de venta) que, en su momento, le remitió la Agencia Tributaria.

El contribuyente manifiesta que no ha existido ánimo de defraudar, ya que su declaración se realizó a partir de la información que la propia Administración le había remitido.

La Administración, como es habitual, aprecia culpa por actuación negligente, que se prueba con el ingreso de una cuota inferior a la que corresponde. De haber actuado diligentemente, no se habría producido el daño para el Fisco.

Una vez más, deben los tribunales recordarle a la Administración tributaria, que una argumentación como ésta supone desterrar de nuestro ordenamiento el principio de culpa subjetiva (el motivo de la sanción es la incursión en una conducta concreta) por el de culpa objetiva (se sanciona la falta de ingreso de cuota, con independencia del motivo por el que esto se haya producido).

De esta larga transcripción del acuerdo sancionador se sigue que la administración no ha cumplido con la obligación que le impone la doctrina de acreditar y justificar mínimamente la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, sino que, más bien, se ha limitado a enlazar la concurrencia del tipo objetivo descrito en la ley con la consecuencia punitiva prevista en la misma, sin tener en cuenta que es preciso, para salvaguardar el derecho del contribuyente sancionado, expresar en qué consistió su negligencia o su dolo

Obviamente, una motivación en la que exija la presentación de indicios firmes de una conducta, como mínimo, negligente, es algo más compleja que la simple constatación de la falta de ingreso de una cuota tributaria.

Pero tampoco las normas tributarias son de fácil comprensión, y se exige al contribuyente que las interprete, que califique jurídicamente sus operaciones y que practique autoliquidación de los tributos a los que está obligado.

Por tanto, es razonable que el alto grado de exigencia que la Administración muestra hacia los contribuyentes, se tenga para con ella en lo que a motivación de sus acuerdos refiere.

Naturalmente, el acuerdo sancionador recurrido, previamente confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, como es habitual, fue anulado por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que además, ha condenado en costas a la Administración.

2.2.- Se admite deducción parcial de gastos por suministros de vivienda habitual, cuando en ella se realiza una actividad económica. (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 10 de marzo de 2015)

Esta sentencia, que esperemos sea la primera de muchas en el mismo sentido, admite parcialmente las pretensiones de un contribuyente, en contra de liquidaciones del IRPF realizadas por la Agencia Tributaria, tras un procedimiento de comprobación limitada.

El TSJM da la razón al contribuyente, en cuanto a la deducción parcial de los suministros de su vivienda habitual, en la que también desarrolla una actividad económica.

El criterio tradicional de la Administración tributaria, apoyado por la Dirección General de Tributos, ha sido el de admitir la deducción como gasto, únicamente la amortización de la parte del inmueble afecto a la actividad, así como el de aquellos gastos inherentes a la propiedad (fundamentalmente gastos financieros por la financiación utilizada en la adquisición e IBI).

La deducción de los gastos por suministros, se ha venido denegando, de forma sistemática, por no cumplirse el requisito de afectación exclusiva de estas adquisiciones de bienes y servicios, al ejercicio de la actividad.

El tribunal no aprecia razones para esta dicotomía en el tratamiento de los gastos, y entiende razonable se puedan deducir también parcialmente, al igual que la amortización, los gastos financieros y el IBI, otras partidas tales como los consumos de electricidad, agua y demás suministros de la vivienda.

Para ello, cuando no se pueda determinar de forma exacta qué parte de estos se ha aplicado al ejercicio de la actividad, se podrá aplicar el mismo porcentaje en que se

deducen los demás gastos, es decir, la proporción que representa la superficie de la vivienda utilizada en la actividad económica, sobre la total.

Esto afecta únicamente a la deducción del gasto para la liquidación del IRPF, si bien, como se verá en el apartado de Doctrina Administrativa, la Administración mantiene su antiguo criterio (Consulta Vinculante 1268/ 2015).

Con respecto a las cuotas de IVA soportadas el criterio sigue siendo el de no admitir su deducción en ninguna medida.

2.3.- Cuestión de inconstitucionalidad ISD – Reducción para cónyuges a parejas de hecho del mismo sexo

(Auto Tribunal Supremo, de 21 de mayo de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 2487/ 2012)

Se plantea cuestión de inconstitucionalidad, en relación con el artículo 20.2.a) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que regula las reducciones para cónyuges, es contrario al derecho constitucional a la igualdad, en el caso de parejas homosexuales que no pudieron casarse por el fallecimiento de uno de ellos antes de la entrada en vigor de la Ley de matrimonios de personas del mismo sexo.

III.- Doctrina Administrativa

3.1.- Prestación de servicios – Aspecto espacial del hecho imponible

(TEAC, Resolución de 21 de mayo de 2015, recurso 8650/ 2012)

Una empresa se dedica al transporte de mercancías por carretera, y tiene sedes de actividad en Ceuta y Melilla. El mantenimiento de su flota de vehículos, se realiza en territorio peninsular, por lo que soporta la repercusión de IVA por parte de los empresarios que prestan el servicio.

Al estar su sede de actividad fuera del territorio de aplicación del impuesto, solicitó a la Administración tributaria la devolución de las cuotas soportadas, utilizando para ello el mecanismo de devolución para empresarios no establecidos.

La Agencia Tributaria denegó la devolución, por entender que se trataba de cuotas repercutidas de forma improcedente.

En efecto, siendo el destinatario de las operaciones un empresario, los servicios en cuestión se localizan en el territorio en el que éste tenga su sede de actividad. En este caso concreto, en Ceuta o Melilla, en ambos casos fuera del territorio de aplicación del IVA.

Por tanto, al no verificarse uno de los elementos del hecho imponible, el espacial, la operación estará no sujeta al IVA.

El Tribunal Económico Administrativo confirma el criterio de la Administración, además de entender improcedente la pretensión del recurrente, cual es la de que la solicitud de devolución, si se entiende improcedente, se tramite, sin más, como una solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Si bien el criterio del Tribunal es acertado, lo que no parece de recibo es que esta cuestión, referida al segundo trimestre de 2010 y a los cuatro de 2011, se resuelva en mayo de 2015. Más si se tiene en cuenta que la solicitud de devolución de ingresos indebidos, se inicia con una petición de rectificación de la autoliquidación de quien ha efectuado la repercusión, y a fecha de esta resolución, la del segundo trimestre de 2010 y la del primero de 2011, han ganado la prescripción. Por tanto, ya no se pueden modificar.

3.2.- Responsabilidad solidaria por deudas y sanciones tributarias alcanza a los menores de edad que actúan por medio de representante (TEAC, Resolución de 28 de mayo de 2015, recurso 2457/ 2015)

El artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, designa responsables solidarios del pago de deudas tributarias, sanciones, intereses de demora y recargos, entre otros, a quienes sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Mediante resolución de este recurso de alzada, para unificación de criterio, el Tribunal Económico-Administrativo Central, sienta el siguiente: la responsabilidad solidaria antes citada, alcanza a los menores de edad, aunque éstos actúen por medio de sus representantes legales.

Razonablemente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia había determinado la inexistencia del presupuesto de hecho que determina la exigencia de responsabilidad, prestar colaboración en las operaciones realizadas con el fin citado.

Dicha resolución se apoya, además, en el hecho de que la propia Administración tributaria libera de responsabilidad a los menores, atribuyendo la conducta dolosa a sus representantes legales.

Concretamente, se juzga un caso en el que los hijos menores de edad del obligado tributario no aceptaron la donación de bienes de sus padres por sí mismos, sino por medio de quienes por ley son sus representantes legales.

El TAEC se abstrae de cualquier consideración sobre la conducta exigible al responsable solidario, y se ciñe a apuntar que la ley no regula excepciones y que, por tanto, no cabe aplicarlas.

En conclusión, la ausencia de intención de defraudar por parte de los menores, no les exime de responsabilidad en materia tributaria.

Todo esto, difícil de entender, se hace con el fin de proteger la capacidad de la Administración de hacer efectivo el cobro de los créditos fiscales, que se vería seriamente menoscabada si se aceptase la ausencia de responsabilidad de los menores de edad.

3.3.- Suministro y montaje de instalaciones industriales – Inversión del sujeto pasivo en el IVA (DGT Consulta Vinculante 1056/2015)

Se consulta sobre la posible aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en relación con la repercusión del IVA, en el suministro de paneles frigoríficos, aislantes, puertas isotérmicas y elementos de fijación, que incluye el transporte, descarga y montaje.

El destinatario de estas operaciones es un empresario y la adquisición de las instalaciones se realiza en el marco de su actividad empresarial.

El tratamiento en el IVA, en lo que a la posible aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, dependerá del estado de la edificación en el que se llevará a cabo el montaje de las instalaciones industriales.

Si el suministro y montaje se realiza en una edificación ya terminada, o cuando la obra no sea consecuencia de un proceso de rehabilitación de edificaciones, no se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, y quien realiza el suministro deberá repercutir el IVA en las facturas que emita.

Por el contrario, sí se aplicará dicha regla, cuando se trate de la construcción o rehabilitación de una edificación que incluya el suministro e instalación de equipos industriales.

3.4.-Régimen Especial de Bienes Usados – Requisitos para aplicación y renuncia (DGT Consulta Vinculante 1057/2015)

Una mercantil que se dedicará a la reventa de vehículos usados adquiridos a particulares, consulta sobre la posibilidad de aplicar el régimen general a cualquier operación de reventa.

En primer lugar, se recuerda que la aplicación del Régimen Especial de Bienes Usados, será de aplicación a todos los empresarios que cumplan los requisitos objetivos de este régimen (quienes tengan la condición de revendedores de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, adquiridos a quienes no actúen como empresarios o profesionales).

El único requisito formal que se exige para liquidar el IVA por este sistema, es el haber presentado la correspondiente declaración de alta en el censo de empresarios, informando el inicio de actividades (no se exige alta en el régimen especial, sino en el censo general de empresarios)

No obstante, en el sistema de determinación de la base imponible en función del beneficio de cada operación, el sujeto pasivo puede renunciar al régimen especial, aplicando el general, respecto de cada operación que realice, sin que dicha renuncia deba ser comunicada a la Administración tributaria ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito.

3.5.- IVA – Deducción de cuotas no admitidas por la AEAT por no atender requerimiento en plazo (DGT Consulta Vinculante 1059/2015)

En el marco de un procedimiento de comprobación, una empresa no atendió un requerimiento de la Administración tributaria, razón por la cual esta última practicó liquidación de IVA en la que no admitió la deducción de las cuotas soportadas, anotadas en las citadas facturas.

La empresa en cuestión consulta si, tras denegarse el derecho a la deducción por la Agencia Tributaria, referidas cuotas pueden deducirse en declaraciones posteriores.

La Dirección General de Tributos, con acierto, recuerda que la deducción se ha configurado en la normativa del impuesto, como un derecho, que puede ser ejercitado dentro de los cuatro años siguientes al devengo de las cuotas soportadas.

Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos formales que exige la deducción (anotación contable y contar con el justificante documental que proceda) será posible

deducir las cuotas en cuestión, siempre que no se haya excedido el plazo antes apuntado.

3.6.- Escritura de vinculación *ob rem*-Tributación en Actos Jurídicos Documentados (DGT Consulta Vinculante 1100/2015)

El propietario de dos fincas, tiene intención de otorgar una escritura pública de vinculación *ob rem* entre ambas, uniéndolas así de manera necesaria y permanente y que su enajenación deba hacerse de forma simultánea y a la misma persona.

Se consulta sobre la posible tributación de esta escritura por el concepto de Actos Jurídicos Documentados.

Para dar respuesta a esta cuestión, la Dirección General de Tributos solicitó un informe a la Dirección General de los Registros y el Notariado, sobre el alcance y naturaleza de la vinculación *ob rem*.

En su respuesta señala, primer lugar, que existe vinculación *ob rem* entre dos (o más) fincas, cuando se da entre ellas un vínculo que las mantiene unidas, sin que pueda separarse su titularidad, que ha de pertenecer a un mismo dueño, por existir una causa económica y a la vez jurídica que justifique dicha conexión, como una cierta relación de destino, dependencia o accesoriedad, e incluso de servicio.

La consecuencia jurídica de ello es que los actos de transmisión y gravamen han de producirse sobre ambas fincas juntamente y no sobre una de ellas, y a favor de un mismo adquirente, en tanto se mantenga esta vinculación.

Los supuestos más frecuentes en la actualidad (al margen de las servidumbres prediales) se presentan en el ámbito de la propiedad horizontal, especialmente respecto de los elementos procomunales y los garajes en relación con las viviendas, pero no son exclusivas de tal ámbito, pudiendo cumplir su función institucional en el ámbito de las fincas y explotaciones rústicas.

Las fincas vinculadas conservan su folio registral; es decir, mantienen una existencia registral diferenciada. Para vincular dos o más fincas por este medio, es necesario que, de forma previa, todas ellas hayan sido debidamente inscritas en el Registro de la Propiedad competente.

Por último, la Dirección General de los Registros y el Notariado, informa de que la vinculación *ob rem* en tanto afecta al derecho de propiedad, es inscribible en el Registro de la Propiedad.

A la vista de este informe, la Dirección General de Tributos modifica el criterio manifestado en Consulta Vinculante V2514/2006, considerando que al ser inscribible,

la escritura por la que se constituye una vinculación *ob rem* de dos o más fincas, está sujeta y no exenta a la cuota variable del tributo de Actos Jurídicos Documentados.

Si bien no se aclara en la respuesta, la base imponible estará dada por el valor de las fincas vinculadas.

3.7.- Indemnización a Comunidad de Propietarios por defectos de construcción – Tratamiento en el IRPF (DGT Consulta Vinculante 1116/2015)

Una comunidad de propietarios ha sido indemnizada por la empresa constructora del edificio, con 104.390 €, en virtud de acuerdo transaccional homologado judicialmente, correspondiente al valor de las reparaciones de todos los defectos constructivos que se reclamaban.

Al respecto, se consulta sobre el tratamiento en el IRPF de la indemnización percibida.

Manteniendo el criterio que de antiguo ha manifestado al respecto, la Dirección General de Tributos señala que en la medida que la indemnización percibida coincida con el coste de reparación, no procede computar ganancia o pérdida patrimonial alguna.

La variación patrimonial se producirá, en su caso, cuando no se dé esa equivalencia entre indemnización y coste de reparación.

Por tanto, en cuanto el coste de las reparaciones que se realicen se corresponda con el importe indemnizatorio percibido no se produciría ganancia o pérdida patrimonial, circunstancia que no se puede afirmar respecto al importe o parte del mismo que no se destine a realizar las reparaciones que se indemnizan.

3.8.- Deducción por inversión en vivienda habitual – Sustitución de préstamo (DGT Consulta Vinculante 1124/2015)

Una persona que ha financiado la compra de su vivienda habitual mediante un préstamo personal, pretende ahora, en el año 2015, sustituirlo por otro con garantía hipotecaria, cuyo capital será igual al pendiente del préstamo anterior, más los gastos y tributos que conlleva la formalización del nuevo.

Se consulta si es posible seguir practicando deducción por inversión en vivienda por los pagos del nuevo préstamo hipotecario, así como sobre la base de la deducción. Es decir, si se incluye la parte de cada cuota destinada al pago de los costes y tributos de

formalización o sólo será computable en la proporción que se corresponda con el antiguo.

La respuesta es favorable al contribuyente en las dos cuestiones. La sustitución del préstamo no modifica la fecha de adquisición de la vivienda. En el año 2015, podrá seguir practicando la deducción en cuestión, conforme a la regulación vigente a 31 de diciembre de 2012.

La base de la deducción estará dada por el total satisfecho cada año en concepto de devolución del principal e intereses, puesto que los costes y tributos de formalización del nuevo préstamo se consideran elementos del coste de adquisición de la vivienda.

3.9.- Fiscalidad de socios trabajadores – IRPF e IVA (DGT Consulta Vinculante 1148/2015)

Uno de los socios de una sociedad dedicada a la prestación de servicios de abogacía, que presta servicios como abogado y ha causado alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) de la Seguridad Social, consulta sobre la tributación directa e indirecta que recae sobre su retribución.

En cuanto al IRPF, tras la reforma introducida por la Ley 26/2014, en la Ley de este tributo, se ha ampliado la definición de rendimientos de actividades económicas, entre las que se han incluido las siguientes:

...tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe, derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos,...

Una correcta interpretación de esta disposición, según la Dirección General de Tributos, exige que tanto la actividad de la sociedad, como la del socio, se clasifiquen en la sección segunda de las tarifas del IAE, es decir, que se trate de actividades que tengan naturaleza de prestación de servicios.

Esto ha de verificarse de forma simultánea en las dos partes: la sociedad y el socio. Por tanto, el ámbito objetivo de la disposición antes trascrita, queda restringido a las sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales.

Además, será necesario que la actividad del socio consista en la prestación de los servicios profesionales que constituyen el objeto social, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

Cuando concurren ambos elementos (actividad de la sociedad y del socio) y siempre que el socio esté dado de alta en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, la retribución que éste perciba de la sociedad calificará como rendimiento de actividades económicas.

En los demás casos, la retribución satisfecha por la sociedad al socio, se considerará renta del trabajo.

Por último, en cuanto al IRPF, se recuerda la naturaleza de partes vinculadas del socio y la sociedad, cuando el porcentaje de participación sea de al menos un 25 por ciento. En tal caso, la retribución que se satisfaga al socio habrá de ajustarse a valores de mercado.

Con respecto al IVA, en esta consulta se retoma la senda adecuada, tras unos pronunciamientos iniciales nada claros. La cuestión fundamental, no abordada hasta ahora, es que la única modificación normativa se ha referido, exclusivamente, al tratamiento en el IRPF de las retribuciones de los socios profesionales.

Teniendo en cuenta la estanqueidad que rige en el ámbito de las normas tributarias y el hecho de que el IVA es un tributo armonizado en la Unión Europea, resultaban incomprensibles las extrapolaciones que de las modificaciones en el IRPF se estaban haciendo al IVA.

Ahora, tras reconocer estos principios, se aclara que nada ha cambiado ni en las normas ni en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni de nuestro Tribunal Supremo, que amerite modificar los criterios que se vinieron aplicando hasta el 31 de diciembre de 2014.

Por tanto, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios.

3.10.-Donación de nuda y plena propiedad – Tributación en ISD (DGT Consulta Vinculante 1271/2015)

Se consulta si la reducción prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la transmisión lucrativa *inter vivos* (donación) de participaciones en entidades exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, cumpliendo los requisitos subjetivos exigidos, es aplicable tanto a la donación de la plena propiedad como si esta se limita a la nuda propiedad, conservando el donante el usufructo.

También se consulta si es posible, para el donatario, aportar las participaciones recibidas a una entidad de nueva creación, sin que ello conlleve la pérdida de los beneficios fiscales aplicados en la donación.

De forma resumida, gozarán de una reducción en la base imponible del 95 por ciento de su valor (mejorada en algunas comunidades autónomas) las donaciones de participaciones realizadas a favor de cónyuge, descendientes y adoptados, que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que las participaciones donadas gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Que el donante tenga 65 años o más.
- c) Que si el donante venía ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y de cobrar por ello.
- d) Que el donatario mantenga lo adquirido y del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, por un período mínimo de diez años.

Cumplidas estas condiciones, además de la reducción en la carga fiscal del donatario, se produce otro beneficio fiscal para el donante, cual es que la operación no genera para éste variación patrimonial alguna a integrar en su liquidación del IRPF. A cambio, las participaciones mantendrán para el donatario, el coste y fecha de adquisición que tenían para el donante.

Sobre la primera cuestión, la posibilidad de aplicar estos beneficios fiscales a la donación de la nuda propiedad, la respuesta es afirmativa.

Puesto que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio alcanza a la plena propiedad así como a los desmembramientos del dominio (nuda propiedad y usufructo) no hay razón para restringir estos beneficios a la donación de la plena propiedad. Consecuentemente, los efectos fiscales descritos alcanzarán también a la donación de la nuda propiedad de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Con respecto al segundo asunto, la respuesta es también afirmativa. Es posible aportar las participaciones recibidas por donación a una entidad de nueva creación, sin perder los beneficios fiscales aplicables en la donación. Por tanto, la aportación no supone incumplir el requisito de mantenimiento durante diez años, siempre que, obviamente, las participaciones en la entidad de nueva creación gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

3.11.-Impuesto sobre Sociedades - Deducción de retenciones no ingresadas por el arrendatario (DGT Consulta Vinculante 1353/2015)

Cuestión recurrente y fuente de conflictos con la Administración tributaria, es el de la deducción de retenciones no ingresadas por los arrendatarios de inmuebles.

El caso aquí planteado es el de una mercantil que subarrienda un inmueble, y que por pacto entre las partes, compensa la última renta adeudada por el inquilino con la fianza entregada a la firma del contrato.

No consta a la arrendadora que el arrendatario haya ingresado la correspondiente retención, por lo que consulta si es posible deducirla en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio al que se imputará la citada última mensualidad.

Para responder, la Dirección General de Tributos se remite en primer lugar a las normas de imputación temporal, conforme a las cuales las retenciones han de imputarse al ejercicio en el que deben declararse las rentas de las que proceden.

El derecho a deducir tales retenciones, nacerá en el momento en que las rentas se devenguen, a cuyos efectos habrá de tenerse en cuenta además, lo previsto en el artículo 19.3 de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, conforme al cual, si abonadas las rentas, las retenciones o los ingresos a cuenta no se practican o se practican por un importe inferior el debido, por causa imputable al pagador, el perceptor de las rentas tendrá derecho a deducirse de la cuota de su impuesto personal el importe de la retención o ingreso a cuenta procedente.



fiscal | contable | mercantil

Para más información:

Gabriel García Fernández (Economista)

Teléfono 985 19 55 61 – 670 423 162

gabriel.garcia@taxymas.es

www.taxymas.es

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo (33203 Gijón)

Calle Uría, 5 – 2º (33003 Oviedo)

Miembro de



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales