

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el bimestre agosto-septiembre de 2015

### ÍNDICE

I.-	Normativa: .....	4
1.1.-	Modificación de la Ley General Tributaria: .....	4
1.1.1.-	Interpretación de las normas fiscales: .....	4
1.1.2.-	Conflicto en la aplicación de la norma – conducta sancionable: .....	4
1.1.3.-	Responsables subsidiarios: .....	5
1.1.4.-	Prescripción y derecho a comprobar: .....	6
1.1.5.-	Prescripción en tributos de cobro periódico: .....	6
1.1.6.-	Prescripción y obligaciones conexas: .....	7
1.1.7.-	Publicación del listado de deudores a la Hacienda Pública: .....	7
1.1.8.-	Medios de prueba: .....	8
1.1.9.-	Liquidaciones en procedimiento de aplicación de tributos: .....	8
1.1.10.-	Procedimiento de comprobación limitada – aportación de registros contables: .....	8
1.1.11.-	Plazo de las actuaciones de comprobación e investigación: .....	9
1.1.12.-	Aplicación del método de estimación indirecta: .....	10
1.1.13.-	Régimen sancionador: .....	11
1.1.14.-	Delitos contra la Hacienda Pública: .....	12
1.1.15.-	Reclamaciones Económico-Administrativas: .....	12
1.2.-	Activos financieros con rendimiento mixto: .....	13

II.-	Jurisprudencia: .....	14
2.1.-	Base de cálculo de reducción aplicable a empresas familiares para liquidación del ISD:.....	14
2.2.-	Exención de IVA en avituallamientos a buques – sólo se aplica en última fase del proceso de comercialización:.....	17
2.3.-	Cómputo del plazo de prescripción – solicitud de prórroga en plazo de presentación de liquidación del ISD:.....	17
2.4.-	Póliza intervenida por notario – no sujeción a ITP-AJD:.....	18
III.-	Doctrina Administrativa: .....	20
3.1.-	Seguro de enfermedad para empleado – no siempre es retribución en especie:.....	20
3.2.-	Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de participaciones en entidades – posibilidad de percibir retribución de sociedad distinta a la exenta: .....	21
3.3.-	Participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio – activos afectos a la actividad:.....	21
3.4.-	Cuotas de IVA deducibles – alquiler de plazas de garaje para empleados: .....	22
3.5.-	Se admite, con restricciones, deducción parcial de suministros de vivienda habitual, en caso de realización de actividad económica: .....	23

## Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el bimestre agosto - septiembre de 2015

Se ha aprobado la modificación de la Ley General Tributaria, última de las que conforman la reforma fiscal iniciada a finales de 2014, con los cambios introducidos en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, y el IVA.

Ello a la vista de que en la presenta legislatura, no parece existir intención de abordar otra de las grandes cuestiones pendientes en materia fiscal, cual es la imposición sobre el patrimonio, las herencias y las donaciones.

Seguramente, esto tenga que ver con la también pendiente reforma del sistema de financiación autonómica.

Las dos cuestiones con mayor impacto sobre los contribuyentes son:

- a) La consagración (con matices) del criterio defendido por la Administración tributaria, sobre la posibilidad de comprobar y regularizar créditos fiscales o bases imponibles negativas, originados en ejercicios prescritos, cuando se aplican en uno que no lo está.
- b) La significativa ampliación en los plazos de las actuaciones de comprobación e investigación (inspección).

Es también destacable, por negativo, el cambio de criterio sentado por el Tribunal Supremo (apartado 2.1 de este boletín) en lo referente al cálculo de la reducción aplicable sobre el valor de negocios o sociedades familiares, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esto puede suponer, en muchos casos y vista la voracidad recaudatoria de la mayor parte de las Administraciones autonómicas, un significativo incremento en la carga fiscal para la sucesión de estas empresas.

A lo anterior, se une el criterio emanado de la Dirección General de Tributos, en cuanto a la no consideración como activos afectos, de aquellos adquiridos con los beneficios no distribuidos en los últimos diez años (apartado 3.3 de este boletín).

Como contrapartida, es de buen recibo la flexibilización que muestra la misma DGT, en cuanto a la posibilidad de que en un grupo empresarial, la retribución por funciones de dirección, puede venir de cualquiera de las entidades que lo conforman, sin que esto condicione la aplicación de beneficios fiscales en materia de patrimonio, sucesiones y donaciones.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Modificación de la Ley General Tributaria

(Ley 34/2015, de 21 de septiembre – BOE 22-09-2015)

Con la publicación de la Ley 34/2015, que modifica la Ley General Tributaria, se completa la reforma fiscal, iniciada en la última parte del año 2014, con las modificaciones introducidas en las tres grandes figuras tributarias de nuestro ordenamiento fiscal: IVA, IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

Las cuestiones con mayor incidencia, por el número de contribuyentes a los que afecta, tienen que ver con las nuevas reglas de prescripción, y la notable ampliación en los plazos de las actuaciones de comprobación e investigación.

Con esta ley, además, se regula otra cuestión que ha sido ampliamente difundida en los medios de comunicación: la publicación de la lista de morosos frente a la Hacienda Pública.

A continuación se presentan de forma sucinta, las principales modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria:

#### 1.1.1.- Interpretación de las normas fiscales:

Se atribuye a la Dirección General de Tributos, así como a los órganos equivalentes de las Administraciones tributarias autonómicas, la potestad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas tributarias.

Estas disposiciones, que serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de las citadas administraciones tributarias, deberán publicarse en el boletín oficial que corresponda.

Se faculta a las citadas administraciones, para que sometan los proyectos de resolución (los que fijarán criterios vinculantes) a información pública.

#### 1.1.2.- Conflicto en la aplicación de la norma – conducta sancionable:

Hasta ahora, cuando la Administración tributaria practica una liquidación tributaria motivada en la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (actos o negocios que se consideran notoriamente artificiosos o impropios para el fin perseguido, que no parecen tener más razón de ser que el ahorro fiscal) además de la propia cuota, sólo exige el pago intereses de demora, estando expresamente prohibida la aplicación de sanción alguna.

Para los ejercicios cuyo período de liquidación finalice con posterioridad al día 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de esta ley) la declaración de conflicto en la aplicación de la norma es compatible con la imposición de sanciones por infracción tributaria.

Será necesario para que exista infracción, que se aprecie una sustancial coincidencia entre el caso respecto del que se hubiese declarado el conflicto en la aplicación de la norma, con otros cuya resolución haya determinado la existencia de un criterio administrativo público, al momento de presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Lo anterior se complementa con la introducción de nuevos tipos de infracción tributaria grave, derivados de liquidaciones dictadas con causa en conflicto en aplicación de la norma:

- a) Falta de ingreso de la deuda tributaria.
- b) Obtención indebida de una devolución.
- c) Solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) Determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en base o cuota.

Para terminar, se introduce también una modificación en la regulación de las causas eximentes de culpabilidad. Se establece que salvo prueba en contrario, para los casos anteriores, no podrá considerarse que la actuación del contribuyente haya sido diligente.

De esta forma, en los expedientes sancionadores que se inicien por esta causa, se invierte la carga de la prueba. Ya no es la Administración la que deberá probar la falta de diligencia del contribuyente, sino que será éste el obligado a demostrar que ha actuado diligentemente.

### 1.1.3.- Responsables subsidiarios:

Se adapta la regulación de los responsables subsidiarios, en materia aduanera. Esta responsabilidad, que hasta ahora alcanzaba únicamente a los agentes y comisionistas de aduana, se amplía a todos los representantes aduaneros, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

#### 1.1.4.- Prescripción y derecho a comprobar:

Se sienta la distinción entre el derecho a liquidar, y el derecho a realizar comprobaciones e investigaciones de bases o cuotas con origen en períodos anteriores.

El instituto de la prescripción, que mantiene su regulación sin modificación alguna, no afectará el derecho a comprobar los créditos fiscales y bases negativas procedentes de ejercicios prescritos, cuando éstos se apliquen en otros no prescritos.

Este derecho a comprobar bases imponibles negativas y deducciones o bonificaciones, prescribirá a los diez años, contados desde el día siguiente a la finalización del período de declaración de los ejercicios en los que se hubiesen generado.

Esta facultad sólo podrá ejercitarse en el marco de un procedimiento de comprobación (de alcance general o parcial) respecto de obligaciones tributarias y períodos, para los que el derecho a liquidar de la Administración no hubiese prescrito.

En los procedimientos de inspección de carácter general, se entenderá incluida (es decir, sin necesidad de hacer referencia a ello, ni en la comunicación de inicio ni en un momento posterior) el derecho a realizar la comprobación antes referida, respecto de todas las bases negativas, deducciones y bonificaciones, respecto de los que el derecho en cuestión no se encontrase prescrito, al inicio de las actuaciones.

Más allá de estos diez años, y salvo cuando la normativa propia del tributo establezca otra cosa, subsiste la obligación del contribuyente, de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se incluyeron las bases negativas, deducciones y bonificaciones, así como los registros contables de esos años.

Estas modificaciones serán de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados, respecto de los que a 12 de octubre de 2015 no se hubiese formalizado propuesta de liquidación (firma de las actas).

#### 1.1.5.- Prescripción en tributos de cobro periódico:

Se especifica que en los tributos de cobro periódico (los más habituales el IBI y el IAE) en los que para la determinación de la deuda no es necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día de devengo del tributo (en los dos citados como ejemplo, el devengo se produce el día 1 de enero de cada año).

Esta modificación entrará en vigor el día 1 de enero de 2017.

#### 1.1.6.- Prescripción y obligaciones conexas:

Otra novedad, en materia de prescripción, es la introducción de una regulación expresa sobre los efectos de la interrupción de la prescripción de un tributo, sobre las obligaciones conexas al mismo.

En virtud de ello, la interrupción de la prescripción relativa a una obligación tributaria, determinará la interrupción de la prescripción respecto a las obligaciones tributarias conexas del mismo obligado tributario, cuando en éstas se produzca una tributación distinta, con causa en la aplicación de los criterios o elementos en los que se sustente la liquidación practicada por la Administración tributaria competente.

A modo de ejemplo, una comprobación de la liquidación de IVA por parte de la Agencia Tributaria, interrumpirá el derecho a comprobar el ITP-ADJ, que tiene la Administración autonómica, respecto de las operaciones cuya no sujeción a este último tributo, traía causa en su sujeción al IVA.

Esta modificación será de aplicación para los casos de interrupción de la prescripción que se produzcan a partir del 12 de octubre de 2015.

#### 1.1.7.- Publicación del listado de deudores a la Hacienda pública

Se trata de una de las medidas que mayor difusión ha tenido de esta reforma de la Ley General Tributaria.

La Administración tributaria acordará la publicación periódica de listado de personas físicas y jurídicas, que tengan deudas con la Hacienda Pública, por cuotas tributarias o sanciones, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, supere el importe de 1.000.000 €.
- b) Que las deudas anteriores no haya sido ingresadas en período voluntario. Se entenderá que se encuentran en período voluntario, las deudas aplazadas o suspendidas.

La concurrencia de estos requisitos, se habrá de evaluar con referencia al 31 de diciembre del año anterior al de la publicación, con independencia de la situación a la fecha de adopción del acuerdo de inclusión de una persona en el listado a publicar (el pago en fecha posterior a 31 de diciembre, no supondrá la exclusión del listado de deudores que se publicará).

La información que se incluirá será, exclusivamente, la siguiente:

- a) Identificación del contribuyente: nombre y apellido o razón social, y NIF.

- b) Importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes.

La fecha de publicación, que en todo caso habrá de ser dentro del primer semestre de cada año, se fijará por Orden Ministerial.

La publicación se hará por medios electrónicos, y los listados dejarán de ser accesibles transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

Para el año 2015 se establece un régimen transitorio, conforme al cual para este primer año los requisitos para la inclusión en el listado se referirán al 31 de julio de 2015, y el listado se publicará en el último trimestre de 2015.

#### 1.1.8.- Medios de prueba

Se suprime la condición de medio de prueba prioritario, que hasta ahora se atribuía a la factura.

Se establece que la factura no constituye medio de prueba privilegiado para acreditar la existencia de las operaciones que documentan. Por tanto, cuando la Administración cuestione, con el debido fundamento, su efectiva existencia, corresponderá al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

#### 1.1.9.- Liquidaciones en procedimientos de aplicación de tributos

En las liquidaciones que resulten de procedimientos de aplicación de tributos, el contribuyente tendrá derecho a que se incluyan las cantidades pendientes de compensación o deducción.

No obstante, en ningún caso podrán aplicarse estas cantidades, que habiendo sido deducidas o compensadas en un período posterior, se hayan recuperado, una vez iniciado el procedimiento de aplicación de tributos, a través de la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación.

#### 1.1.10.- Procedimientos de comprobación limitada – aportación de registros contables

En los procedimientos de comprobación limitada (básicamente, los que llevan a cabo los órganos de gestión) está vedado a la Administración requerir la aportación de la contabilidad mercantil.



Si bien se mantiene tal limitación, se introduce ahora la posibilidad de que el contribuyente, de forma voluntaria y sin mediar requerimiento previo, pueda aportar estos documentos.

La Administración podrá examinar la información contable, pero a los solos efectos de comprobar la coincidencia entre estos registros y la información de la que dispone en sus bases de datos.

Como es obvio, a la vista de las limitaciones que se imponen a esta facultad, esto no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones comprendidas en referida contabilidad, en un procedimiento de inspección.

#### 1.1.11.- Plazo de las actuaciones de comprobación e investigación

Se aumenta el plazo del que dispondrá la Administración para finalizar las actuaciones de comprobación e investigación.

El plazo general, se incrementa de los actuales 12 meses hasta los 18 meses (un año y medio).

Este plazo será de 27 meses (dos años y tres meses) cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que su cifra anual de negocios sea igual o superior al requerido para auditar cuentas (actualmente 8 millones de euros).
- b) Que el obligado tributario esté incorporado en un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal.

Con la regulación anterior, cabía la posibilidad de ampliar el plazo general de 12 meses, hasta un máximo de otros 12 meses, cuando las actuaciones revistiesen una especial complejidad.

Ahora, la simple constatación de que la entidad tiene una cifra de negocios superior a los 8 millones de euros anuales, será suficiente para que las actuaciones se puedan extender durante un plazo de 27 meses, no siendo exigible se demuestre la especial complejidad que éstas puedan conllevar.

Además, la duración de las actuaciones de comprobación e investigación, podrá ampliarse por el acaecimiento de determinados eventos:

- a) Por la concesión de aplazamientos, a petición del contribuyente, que no podrán exceder de 60 días para todo el procedimiento inspector.
- b) Por la aportación tardía de documentos por parte del contribuyente, sobre los que previamente había manifestado la imposibilidad de su entrega a la

Inspección. Dependiendo del momento en que se produzca la remisión de estos documentos, la extensión del plazo podrá ser de 3 o 6 meses.

- c) Cuando una vez decidida la necesidad de acudir al método de estimación indirecta, se aporten datos, pruebas o documentos, que pretendan incidir en esta decisión, las actuaciones gozarán de una prórroga de 6 meses.

Por otra parte, se suprimen los efectos negativos para la Administración, de la interrupción injustificada del procedimiento inspector, por no realizar actuación alguna durante más de seis meses.

La consecuencia más gravosa para aquélla, de acaecer esta circunstancia, era la pérdida de los efectos interruptores de la prescripción de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación.

Estas modificaciones serán de aplicación a los procedimientos que se inicien a partir del 12 de octubre de 2015.

#### 1.1.12.- Aplicación del método de estimación indirecta

Se intenta dotar de mayor certidumbre, tanto lo relativo a las fuentes de las que se habrá de nutrir la Administración en aplicación de este método, como en lo atinente a su efectiva aplicación.

Los datos a utilizar para realizar una liquidación por el método de estimación indirecta, son los siguientes:

- a) Los signos, índices y módulos, establecidos en la correspondiente Orden Ministerial para los contribuyentes que tributen por el conocido como régimen de módulos. Esto será de aplicación preferente para aquellos contribuyentes que estando dentro del ámbito de aplicación del citado régimen especial, hayan renunciado a utilizarlo.
- b) Datos económicos o del proceso productivo de la propia empresa, tanto del ejercicio comprobado, como de otros anterior o posteriores.
- c) Datos de estudios del sector, realizados por organismos públicos o entidades privadas.
- d) Datos de una muestra obtenida por los órganos de Inspección. En tal caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del sujeto que está siendo comprobado.

Cuando refiera a tributación directa (IRPF o Impuesto sobre Sociedades) la estimación indirecta se podrá aplicar sólo a ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros contables se consideren suficientemente

acreditados, o únicamente a compras y gastos, cuando las ventas y prestaciones, se consideren debidamente acreditadas.

En el caso de imposición indirecta (fundamentalmente IVA) la estimación indirecta podrá utilizarse para cuantificar la base y cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible, o ambas partidas.

Por tanto, podrán estimarse cuotas soportadas en cuantía superior a la que resulta de los documentos aportados por el obligado tributario.

Ningún gasto o cuota soportada, correspondiente a un ejercicio regularizado mediante liquidación practicada a través de estimación indirecta, podrá deducirse en un ejercicio posterior.

#### 1.1.13.- Régimen sancionador

En esta materia, son dos las novedades destacables.

Por una parte, la reducción en la cuantía de las sanciones por presentación de declaraciones, autoliquidaciones u otros documentos con trascendencia tributaria, por medios distintos de los electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando exista obligación de hacerlos por estos medios. Esta sanción se reduce desde los actuales 1.500 € hasta los 250 €.

Cabe apuntar que esta sanción se aplicaba cuando no se hubiese producido perjuicio para la Administración. Se trata de una reducción, por tanto, de estricta justicia, vista la desproporción que existía entre la sanción y los efectos de la conducta que pretende reprimir.

Por otra, añade una nueva infracción al amplio elenco contenido en la Ley General Tributaria. Se trata del retraso en la obligación de llevar los Libros registro de IVA a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta obligación, que será exigible a partir de 1 de enero de 2017, para grandes empresas, grupos de IVA e inscritos en el Registro de Devolución Mensual, consiste en la cumplimentación de los libros registros de facturas emitidas y recibidas, directamente en la sede electrónica antes citada, y en un plazo de cuatro días hábiles tras la emisión o recepción de cada factura.

La sanción aplicable por la comisión de esta infracción (retraso en la remisión de la información de las facturas emitidas y recibidas) será de un 0,50 por ciento del importe de las facturas informadas fuera de plazo, con un mínimo de 300 € y un máximo de 6.000 €, en ambos casos, para el total de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

#### 1.1.14.- Delitos contra la Hacienda Pública

Se aprueba un procedimiento que habilita la práctica liquidación administrativa de deudas tributarias, aun cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública, casos en los que procede la remisión del tanto de culpa a la fiscalía.

Hasta la entrada en vigor de esta modificación legal, los expedientes administrativos quedaban paralizados (sin posibilidad de liquidar y, por tanto, de hacer efectivo el cobro de la deuda) hasta que recayese resolución judicial sobre el asunto, o el fiscal devolviese el expediente a la Administración tributaria por no apreciar delito.

Ahora, la regla general es que se practique liquidación por parte de la Administración tributaria y se pongan en marcha las actuaciones de recaudación. Se podrá optar por la paralización del procedimiento, sin práctica de liquidación hasta que se produzca el pronunciamiento judicial, en los siguientes casos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.
- b) Cuando a resultas de las actuaciones de investigación y comprobación, no pueda determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Esta regulación será de aplicación a los procedimientos en tramitación a 12 de octubre de 2015, cuando a esa fecha no se hubiese realizado la remisión del tanto de culpa al ministerio fiscal.

#### 1.1.15.- Reclamaciones económico-administrativas

Con el objetivo de agilizar el funcionamiento de los tribunales económico-administrativos, y ampliar la utilización de medios electrónicos a todas las fases del procedimiento, se realiza una serie de modificaciones en su regulación, siendo las más destacables:

- a) Se potencia el sistema de unificación de doctrina. El Tribunal Económico-Administrativo Central tendrá competencias para dictar resoluciones en unificación de criterio, y se concede a los Tribunales Económico-Administrativo Regionales, la posibilidad de hacerlo con respecto a las salas desconcentradas.
- b) Se establece la presunción de validez de la representación voluntaria invocada al interponer el recurso, a favor de quienes la ostentaron en el procedimiento

administrativo (en estos casos, ya no se recibirán los habituales requerimientos de aportación de escrituras para bastanteo).

- c) Será obligatoria la notificación electrónica para las reclamaciones interpuestas por esta vía.
- d) Será obligatoria la interposición por medios telemáticos, cuando el acto impugnado fuera de notificación obligatoria por esta vía. Para estos casos, además, se introduce el expediente electrónico.
- e) Se crea el recurso de ejecución, que viene a sustituir a los actuales incidentes de ejecución, contra actos dictados en ejecución de resoluciones de los tribunales económico-administrativos.
- f) Se reconoce la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tanto por iniciativa propia, como a petición de los interesados en la reclamación.

## 1.2.- Activos financieros con rendimiento mixto

(S.G. del Tesoro y Política Financiera. Resolución de 23-09-15 – BOE 25-09-2015)

Según la vigente normativa del IRPF, los activos financieros con rendimiento mixto (cobro periódico de intereses más un rendimiento implícito, que se materializa al vencimiento o con la venta, conocido como rendimiento *al tirón* o *al descuento*) seguirán el régimen fiscal de los activos financieros con rendimiento implícito, cuando el rendimiento anual explícito que produzcan sea inferior a los tipos de referencia, que para cada trimestre fije mediante resolución de la Secretaria General del Tesoro.

Para el cuarto trimestre de 2015 los tipos fijados, son los siguientes:

Período	A	B	C		
			10 años	15 años	30 años
4T 2015	0,322%	0,813%	1,716%	2,102%	2,574%

A: Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años.

B: Activos financieros con plazo superior a cuatro años e igual o inferior a siete años.

C: Activos financieros con plazo superior a siete años.

No obstante, en el caso de Deuda Pública con rendimiento mixto, cuyos cupones e importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios, los tipos de referencia que resultan son los siguientes:

Período	A	B	C		
			10 años	15 años	30 años
4T 2015	0,161%	0,406%	0,858%	1,051%	1,287%

En cada caso, será de aplicación el tipo de referencia más próximo al de la emisión que se efectúe.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Base de cálculo de reducción aplicable a empresas familiares para liquidación del ISD

(Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de julio de 2015, rec. 171/2014)

Esta sentencia, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, constituye una mala noticia en materia fiscal, para las empresas familiares.

La cuestión debatida gira entorno a la base sobre la que ha de aplicarse la reducción del 95 por ciento, que prevé la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones *mortis causa* de negocios individuales o participaciones en empresas familiares, cuando los herederos fuesen el cónyuge o descendientes del causante, o a falta de éstos sus colaterales hasta el tercer grado.

Para que resulte aplicable esta reducción se exige, fundamentalmente, que el negocio individual o las participaciones en sociedades, gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, se ha regulado de tal forma, que se aplica de forma atenuada. No recae sobre el valor íntegro del negocio o participaciones, sino sobre un porcentaje igual a la proporción que guarda el valor de los activos afectos a la actividad empresarial (del que se deducen las deudas que le resulten atribuibles) sobre el patrimonio neto total de la entidad.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se ha regulado ningún mecanismo atenuante de la reducción, que se define aplicable sobre los negocios o participaciones que gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin más.

En algún caso, las Administraciones tributarias autonómicas, han pretendido que la reducción del 95 por ciento no se aplicase sobre el valor total del negocio o participaciones heredadas, sino sobre una porción o porcentaje de ellos, igual al que se hubiese determinado para aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Tribunal Económico-Administrativo Central se mostró contrario a esta pretensión, en Resolución de 15 de junio de 2005 (R.G. 10/ 2004):

*El punto controvertido consiste en determinar si el porcentaje de reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones debe ajustarse a esta exención parcial o debe afectar al valor total de las acciones beneficiadas por la reducción. La redacción de la norma que regula el gravamen sucesorio no establece limitación alguna, pudiendo entenderse de su tenor literal que el beneficio fiscal afecta al valor total de las participaciones...*

Este criterio fue también esgrimido por diversos Tribunales Superiores de Justicia.

Esta posición se veía reforzada por el hecho de que varias Comunidades Autónomas que habían aprobado mejoras a la reducción estatal, disponían expresamente que la mejora, o porcentaje adicional de reducción, se aplica únicamente sobre la porción del valor que resultase exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Lo anterior permitía concluir al Tribunal Económico-Administrativo Central, que para que la pretendida limitación resultase aplicable, era exigible se previese de forma expresa en la ley, tal como se había hecho en los casos de mejoras aprobadas por las autonomías.

Ahora, apelando a una interpretación finalista de la norma, y trayendo a colación las recomendaciones de la Unión Europea sobre la protección de los negocios familiares, que habrá de circunscribirse a los activos indispensables para llevar a cabo la actividad, se rechaza el criterio anterior:

*Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectados, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".*

*La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:*

*"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes:*

*a)Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente*

*profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro.*

De esta forma, y con imposición de costas al recurrente (que a pesar de haber actuado conforme al criterio sostenido por la Administración y por Tribunales Superiores de Justicia, se ha considerado que su conducta es temeraria) la Sentencia que aquí se comentase da por buena la interpretación defendida por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Según ésta, la reducción del 95 por ciento, en la liquidación del ISD, se aplicará sobre la porción del valor del negocio familiar o participaciones en sociedades, que resulte exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Esto se suma al criterio sentado por la Dirección General de Tributos, en Consulta V1968/2015, que más adelante se verá, respecto a qué se entiende por activos afectos a la actividad.

Si bien puede ser razonable, excluir de este beneficio fiscal situaciones de abuso, tales como la aportación a una sociedad de bienes de uso claramente particular (vivienda habitual de socios, vehículos de uso particular, embarcaciones de recreo) un criterio como éste, puede generar serias distorsiones en el funcionamiento empresarial, así como graves injusticias.

A partir de ahora, las decisiones de financiación que adopte la dirección de la empresa, pueden tener grave impacto en la fiscalidad de los socios.

Si la empresa genera fondos y los mantiene como inversiones financieras a corto plazo, a la espera de decidir inversiones o como margen de seguridad para el pago de deudas, en caso de que sufra algún deterioro su capacidad de generar ingresos, los socios tendrán que soportar una carga fiscal no despreciable sobre su patrimonio (las inversiones financieras temporales se consideran activos no afectos a la actividad empresarial).

Esta carga no se generará, si la empresa utiliza sus excedentes de tesorería en cancelar de forma anticipada sus pasivos. Por ejemplo, adelantando la amortización de financiación a largo plazo obtenida para realizar inversiones.

Así, la situación financiera de la empresa puede verse resentida, ya que ante un pequeño deterioro en su capacidad de generar fondos, puede atravesar por dificultades para atender sus obligaciones corrientes.

Por tanto, esta interpretación supuestamente finalista y sin matices, que ha plasmado el Tribunal Supremo, supone un incentivo negativo a la capitalización de las sociedades, vía generación reservas, que se puedan invertir de forma adecuada para garantizar su salud financiera a medio y largo plazo.



## 2.2.- Exención de IVA en avituallamiento a buques – sólo se aplica en última fase del proceso de comercialización.

(Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2015, asunto C-526/2013)

La cuestión que se somete al tribunal, tiene que ver con la exención aplicable a las entregas de bienes que corresponden al avituallamiento de buques afectos a navegación en alta mar.

Estas operaciones, conforme a la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común de IVA) habrán de considerarse como asimiladas a exportaciones (gozarán de exención plena) cuando la entrega se haga directamente al naviero que los utilizará en los buques destinados a navegar en alta mar, por él explotados.

Consecuentemente, no tendrán derecho a esta exención, las entregas realizadas a intermediarios que contratan en nombre propio los bienes destinados al avituallamiento, aunque en la fecha de entrega se conozca y haya quedado acreditado el destino definitivo de esos bienes.

No obstante, en este caso se aprecia una circunstancia excepcional, la sociedad intermediaria cargaba directamente el combustible en los tanques de los buques a los que estaba destinado y, a continuación presentaba la pertinente factura a los intermediarios que contrataban en nombre propio.

Por ello concluye que no cabe excluir que la transmisión de la propiedad del combustible a esos intermediarios no se produzca hasta el momento en que se termina la carga en el buque. Siendo así, procede señalar que la transmisión de la propiedad se produjo no antes del momento en que los navieros que explotaban los buques se vieron facultados para disponer de hecho del combustible como si fueran sus propietarios, en cuyo caso procedería la aplicación de la exención.

## 2.3.- Cómputo del plazo de prescripción – solicitud de prórroga en plazo de presentación de liquidación del ISD

(STSJM, de 19 de mayo de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 316/2013)

La única cuestión objeto de debate, es la determinación de la fecha a partir de la cual comienza a contarse el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación tributaria.

Un contribuyente, que debía presentar declaración del Impuesto sobre Sucesiones en plazo que finalizaba el 22 de enero de 2006, solicitó una prórroga de 6 meses en el plazo de declaración, por existir divergencias entre los herederos.

El 6 de marzo de 2006, antes de finalizar el plazo de prórroga, se presentó la correspondiente declaración, con toda la información requerida para que la Administración pudiese practicar la correspondiente liquidación.

La Administración notificó la liquidación tributaria el 23 de marzo de 2010. El contribuyente entendía que se trataba de una liquidación nula, al haberse notificado una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar (habían transcurrido más de cuatro años desde el 6 de marzo de 2006).

Desestimadas sus pretensiones en vía administrativa, el asunto llegó al Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que ha resuelto de forma favorable a la Administración.

Entiende el Tribunal, que el plazo de prescripción comienza a contarse desde el final del plazo reglamentario de declaración. Este plazo, en el Impuesto de Sucesiones puede ser seis meses, ampliable por otros seis meses, a petición del contribuyente.

La Administración no puede empezar a liquidar hasta que no finalice el plazo de prórroga, por lo que en consecuencia, es lógico, que se compute desde ese momento el plazo de prescripción.

El interesado cuando aportó el escrito de fecha 6 de marzo de 2006 no renunció al resto del plazo de prórroga, y por tanto podía presentar nuevas declaraciones o autoliquidaciones que rectificaran o ampliaran a la de fecha 6 de marzo de 2006.

Así pues, cuando la administración tributaria notificó la liquidación el 23 de marzo de 2010, estaba dentro del plazo para liquidar la deuda.

#### 2.4.- Póliza intervenida por notario – no sujeción a ITP-AJD

(STSJCLM, de 1 de junio de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 547/2011)

Un empresario llevó a cabo una operación de financiera, en virtud de la cual se otorgó una póliza de crédito, con un valor declarado de 462.000 €.

El documento, intervenido por el notario, se presentó a liquidación del ITP-AJD, como operación no sujeta, en el entendido de que las pólizas no forman parte del elenco de documentos notariales sometidos a este gravamen.

Los servicios tributarios de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha, no compartiendo esta interpretación, giraron liquidación del impuesto, con una cuota a ingresar de 4.827,33 €.

Esta liquidación fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha, por lo que el asunto llegó al Tribunal Superior de Justicia de esa Comunidad Autónoma.

El Tribunal comienza por hacer un repaso de las normas fiscales y de la Ley del Notariado, para luego llegar a su fundada conclusión.

Con respecto a la regulación del ITP-AJD, recuerda que el artículo 28 de la Ley del impuesto, declara sujetas en la modalidad de documentos notariales, a *las escrituras, actas y testimonios notariales*.

La base sobre la que se aplicará el tributo, para los documentos incluidos en el hecho imponible, se regula en el artículo 30 de la citada ley: *En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa*.

El mismo tratamiento prevé la ley para las actas notariales, a las que se aplicará el de las escrituras, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado.

En cuanto a los documentos notariales, el tribunal se remite al artículo 17.1 de la Ley del Notariado, en el que se enumeran y definen las distintas clases de documentos que redacta un notario:

*El notario redactará escrituras matrices, intervendrá pólizas, extenderá y autorizará actas, expedirá copias, testimonios, legitimaciones y legalizaciones y formará protocolos y Libros-Registros de operaciones.*

...

*Las pólizas intervenidas tienen como contenido exclusivo los actos y contratos de carácter mercantil y financiero que sean propios del tráfico habitual y ordinario de al menos uno de sus otorgantes, quedando excluidos de su ámbito los demás actos y negocios jurídicos, especialmente los inmobiliarios.*

...

Según el artículo 144 del Reglamento del Notariado, todos los documentos antes citados tendrán la consideración de instrumentos públicos.

A partir de estas definiciones, concluye que si bien las escrituras, pólizas y actas, son todas ellas instrumentos públicos, constituyen instrumentos diferentes, cada uno previsto para una específica finalidad.

Por tanto, no cabe incluir en el hecho imponible del tributo lo que la ley no ha previsto expresamente. En este caso, no cabe duda de que las pólizas intervenidas por notario no verifican el hecho imponible del ITP-AJD en la modalidad de documentos notariales, y tampoco deben grabarse como documentos mercantiles.

Lo único que puede discutirse, ante un caso como este, es si el instrumento elegido es el apropiado, o si en realidad hubiera correspondido otro, pero jamás la sujeción de una póliza a esta figura impositiva.

### III.- Doctrina Administrativa

#### 3.1.- Seguros de enfermedad para empleado – no siempre es retribución en especie

(DGT Consulta Vinculante 2326/2015)

Constituye retribución en especie, exenta de tributación en el IRPF, el importe las primas de seguros de enfermedad que la empresa contrata para sus trabajadores, con los siguientes requisitos y límites:

- a) Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también incluir a su cónyuge y descendientes.
- b) Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 € anuales por cada beneficiario (trabajador, cónyuge y descendientes, son beneficiarios independientes).

Si al trabajador se le entregan cantidades en metálico condicionado a que las utilice de forma exclusiva para contratar estas prestaciones, el pago tendrá la consideración de renta dineraria y no gozará de la exención mencionada.

Del mismo modo, cuando la contratación de la póliza no responde a una obligación previa que el empresario ha contraído con el trabajador, se considera, en opinión de la Dirección General de Tributos, que se está ante una simple mediación de pago, supuesto tampoco alcanzado por la exención.

Para que estas primas gocen del beneficio fiscal aquí comentado se exige, además de la verificación del pago directo del empresario a la empresa aseguradora, que la empresa venga obligada a realizar este pago, vía convenio colectivo o cláusula expresa del contrato de trabajo individual del trabajador.

### 3.2.- Exención en Impuesto sobre el Patrimonio de participaciones en entidades – posibilidad de percibir retribución de sociedad distinta a la exenta (DGT Consulta Vinculante 2088/ 2015)

Un grupo familiar ostenta participaciones en una sociedad *holding*, que controla el capital de otras tres entidades.

Para que las participaciones en la *holding* gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, se exige que un miembro del grupo familiar realice funciones de dirección en la sociedad y que perciba por ello una retribución que constituya su principal fuente de rentas del trabajo y actividades económicas.

Se consulta si es posible acceder a aquellos beneficios fiscales, si la retribución por las labores de dirección del grupo empresarial, es satisfecha por una de las filiales, en lugar de hacerse directamente por la sociedad *holding*.

La Dirección General de Tributos admite esta posibilidad, aunque condicionada a estrictos requisitos formales:

*Como puede advertirse, el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate, si bien tal previsión habrá de contenerse de forma expresa en la escritura de constitución o en los estatutos sociales, ya de la propia entidad ya de la entidad "holding" titular de las participaciones de aquella.*

En conclusión, la percepción de retribuciones por el ejercicio de funciones directivas en una filial, no conlleva la exención de las participaciones en la *holding*, diferenciada jurídicamente de aquélla, ni para el propio directivo, ni para su grupo familiar.

Este obstáculo puede sortearse, si se incluyese una previsión estatutaria en cualquiera de las entidades involucradas (o la *holding* o la filial que satisfará la retribución) en línea con el contenido de esta consulta, antes transcrito.

### 3.3.- Participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio - activos afectos a la actividad (DGT Consulta Vinculante 1968/ 2015)

Están exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, las participaciones en entidades que cumplan, entre otras condiciones, que su actividad principal no consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entiende que la sociedad tiene tal actividad y que por tanto, no realiza una actividad empresarial, cuando durante más de 90 días del ejercicio social, concurra cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores.
- b) Que más de la mitad de su activo se corresponda con bienes no afectos a actividades económicas.

A los efectos anteriores, se excluyen aquellos activos o valores cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos por la entidad en los últimos diez años, siempre que tales beneficios provengan de la realización de actividades empresariales.

Aclara ahora la Dirección General de Tributos, que la exclusión de tales activos (los valores adquiridos con beneficios no distribuidos) se hace con la única finalidad de determinar si se está o no ante una entidad cuya actividad principal es la administración de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por tanto, los activos en cuestión en ningún caso pueden considerarse afectos a la realización de actividades empresariales, a la hora de determinar la porción del valor de las acciones o participaciones sociales, que gozará de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

### 3.4.- Cuotas de IVA deducibles - alquiler de plazas de garaje para empleados (DGT Consulta Vinculante 1464/2015)

Una entidad que arrienda plazas de garaje, tanto en el edificio en el que se encuentra su sede, como en el centro de grandes ciudades y zonas cercanas a sus centros de trabajo.

Todas ellas se arriendan de forma individual y son utilizadas por algunos empleados en horario laboral.

Al respecto, se consulta si es posible deducir las cuotas de IVA soportadas con causa en referidos contratos de alquiler.

El criterio de la Dirección General de Tributos, es favorable a la deducción de cuotas.

Esto es así porque las plazas arrendadas no parecen cederse a los empleados para la atención de sus necesidades particulares. Más bien al contrario, son las necesidades de la empresa las que pueden aconsejar se contraten estos arrendamientos y se pongan a disposición de los empleados (básicamente agentes comerciales) estas plazas de garaje.

La ventaja personal que pueda obtener el empleado, será accesoria en relación con las necesidades de la empresa.

Por tanto, la operación descrita constituye una prestación de servicios a título gratuito para fines propios de la actividad, que no está sujeta al IVA ni restringe el derecho a deducir las cuotas soportadas.

### 3.5.-Se admite, con restricciones, deducción parcial de suministros de vivienda habitual, en caso de realización de actividad económica (TEAC, Resolución de 10 de septiembre de 2015, recurso 4454/ 2014)

Hace pocos meses, se publicó una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, conforme a la cual procede admitir como gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, una parte proporcional de los suministros de la vivienda habitual del empresario o profesional, cuando dicha vivienda se hubiese afectado parcialmente a su actividad (apartado 2.2 de [Boletín nº 05 / Mayo 2015](#)).

Ahora el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, admite la conclusión del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (el gasto es deducible) aunque no el método para cuantificarlo.

En la Sentencia citada, el TSJM afirma que cuando no sea posible determinar de forma exacta qué porción de los suministros domésticos corresponde a la actividad, podrá utilizarse como criterio alternativo el de superficie afecta, tal como se hace para determinar la porción deducible de la amortización, IBI y gastos de comunidad.

El Tribunal Económico-Administrativo, si bien admite que una parte del coste de los suministros de la vivienda puede ser gasto deducible, rechaza que su cuantificación pueda hacerse con el criterio de la superficie afecta:

*... para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, no procede la deducción de los gastos correspondientes a suministros atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. No obstante, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica sí podría admitirse la deducción de este tipo de gastos por suministros, si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario. En cambio, los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., si resultan deducibles en proporción a la parte de la*

*vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.*

Los criterios sentados por el Tribunal Económico-Administrativo Central dictados en unificación de doctrina, vinculan a la Administración tributaria. Por lo que tras esta resolución está claro que quien quiera hacer valer el admitido por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se verá obligado a acudir a la vía contenciosa.





fiscal | contable | mercantil

Para más información:

Gabriel García Fernández (Economista)

Teléfono 985 19 55 61 – 670 423 162

[gabriel.garcia@taxymas.es](mailto:gabriel.garcia@taxymas.es)

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

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo (33203 Gijón)

Miembro de

