

Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el último trimestre de 2015

ÍNDICE

I.-	Normativa:	4
1.1.-	Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016:	4
1.1.1.-	Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas:	4
1.1.2.-	Impuesto sobre Sociedades:	5
1.1.3.-	Impuesto sobre el Valor Añadido:	7
1.1.4.-	Impuestos Especiales:	8
1.1.5.-	Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero:	9
1.1.6.-	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:	9
1.1.7.-	Impuesto sobre el Patrimonio:	9
1.1.8.-	Catastro inmobiliario:	9
1.1.9.-	Interés legal del dinero e interés de demora:	10
1.1.10.-	Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples:	10
1.1.11.-	Actividades prioritarias del mecenazgo y acontecimientos de excepcional interés público:	11
1.2.-	Precio medio de venta de vehículos y embarcaciones a efectos del ITP, ISD e IEDMT:	12
1.3.-	Regulación del sistema de estimación objetiva en el IRPF y régimen simplificado en el IVA:	12

1.4.-	Modificación modelo 145, de comunicación de datos al pagador:	13
1.5.-	Modificaciones en modelos 190 y 390:	14
II.-	Jurisprudencia:	15
2.1.-	Sujeción al ITP de escritura de constitución de hipoteca con cláusula suspensiva:	15
2.2.-	Renuncia a herencia impide sucesión en deudas tributarias:	16
2.3.-	No sujeción a ITP de disolución de matrimonio contraído en el extranjero:	17
2.4.-	No hay delito fiscal en la actuación profesional a través de sociedades:	18
2.5.-	Plusvalía Municipal – Si la transmisión genera pérdidas, no acaece el hecho imponible:	19
III.-	Doctrina Administrativa:	20
3.1.-	Valoración de acciones de sociedad suspendida de cotización:..	20
3.2.-	Actividad de arrendamiento de inmuebles – cabe que los medios humanos los aporte un tercero:	20
3.3.-	Arrendamiento de inmuebles – deducción de gastos de reparación cuando inmueble no está arrendado:.....	21
3.4.-	IVA – lugar de realización del hecho imponible:	22
3.5.-	IVA – deducción de cuotas por comuneros cuando la comunidad tiene actividad empresarial:	23

Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el último trimestre de 2015

La norma de mayor relevancia aprobada en la última parte de este año, es la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Sin embargo, la aprobación de la reforma fiscal, y las diversas disposiciones con modificaciones en materia tributaria que se han sancionado a lo largo del año 2015, ha dejado pocos aspectos para ser regulados a través de la Ley de Presupuestos, a diferencia de lo que ha venido sucediendo en los últimos años.

Si bien las modificaciones son numerosas, ninguna de ellas es de gran trascendencia.

En materia de doctrina judicial, procede destacar, por su acierto, dos Sentencias.

Una del Juzgado de lo Penal nº 27 de Madrid, que ahondando en la interpretación planteada a inicios de 2015 por una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (rec. 287/2011) afirma que dentro de la economía de opción, está la realizar actividades empresariales utilizando el vehículo que menos coste suponga, incluido el fiscal.

Esto tiene que ver con la reiterada pretensión de la Administración tributaria, de considerar una conducta fraudulenta, la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles.

Es igualmente digna de mención la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en relación con la conocida como Plusvalía Municipal, en la que se hace una clara distinción entre el acaecimiento del hecho imponible, cuestión previa y necesaria para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, y la cuantificación de la base imponible, proceso que se iniciará únicamente, tras la constatación de que aquél (el hecho imponible) se ha verificado.

En lo referente a doctrina administrativa, no se han producido grandes novedades. Presenta cierto interés la interpretación de la Dirección General de Tributos, sobre la posibilidad de deducir, en el IRPF, los gastos de reparación y mantenimiento de inmuebles, realizados en períodos en los que no se encuentran arrendados, o la nueva muestra de flexibilidad en la verificación de los requisitos para considerar que el arrendamiento de inmuebles es actividad económica para una sociedad.

I.- Normativa:

1.1.- Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016

(Ley 48/2015, de 30 de octubre – BOE 31-10-2015)

Tras la publicación de las distintas leyes que conforman la reforma fiscal, y las diversas disposiciones con modificaciones en materia tributaria que se han aprobado a lo largo del año 2015, pocos aspectos han quedado para ser regulados a través de la Ley de Presupuestos, a diferencia de lo que venía sucediendo en los últimos años.

Si bien las modificaciones son numerosas, ninguna de ellas es de gran trascendencia.

A continuación, se presentan de forma sucinta, las principales novedades que trae la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

1.1.1.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

En este tributo se introduce una modificación, referida al tratamiento fiscal de las primas de seguros de enfermedad, y se aprueba una norma transitoria, atenuando para los próximos dos años, la reducción en los límites de exclusión del conocido como sistema de módulos.

a) Primas de seguro de enfermedad:

Las primas satisfechas a seguros de enfermedad satisfechas por trabajadores autónomos, tienen la consideración de gasto deducible, siempre que el beneficiario sea el propio trabajador, su cónyuge o hijos menores de 25 años.

La deducción de este gasto tenía, hasta ahora, un límite de 500 € anuales por cada beneficiario.

A partir de 1 de enero de 2016, el límite se incrementa hasta los 1.500 € anuales, para el caso de beneficiarios con discapacidad. Para el resto de los beneficiarios, se mantiene en 500 € anuales.

El mismo límite específico (1.500 € por cada beneficiario con discapacidad) y con igual entrada en vigor, se aprueba para la exención de la que disfrutaban las rentas en especie, en el ámbito de las relaciones laborales.

Por tanto, tendrán consideración de renta en especie exenta, las cantidades satisfechas por el empleador, en concepto de primas de seguro de enfermedad, a

favor de sus empleados, cónyuges y descendientes, con un límite de 500 € anuales por cada beneficiario, que será de 1.500 €, cuando éste sea una persona con minusvalía.

b) Régimen de estimación objetiva (módulos):

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modificó varios aspectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Uno de ellos, fue la reducción de los umbrales de exclusión del régimen de estimación objetiva, el conocido como sistema de módulos.

Con efectos desde el 1 de enero de 2016, redujo notablemente la cuantía de los ingresos anuales que determina la exclusión del régimen. Para el conjunto de actividades, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, pasó de 450.000 € a 150.000 €.

Introdujo igualmente una nueva causa de exclusión para los empresarios que sin haber superado el límite anterior, realizasen entregas de bienes y prestaciones de servicios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales, por importe superior a los 75.000 € en el año anterior.

Por su parte, el límite referido al volumen de compras del año anterior, también se vio recortado, pasando de 300.000 € a 150.000 €, en términos anualizados.

Con efectos exclusivos para los ejercicios 2016 y 2017, se elevan los límites anteriores, como sigue:

Concepto	Límite anterior	Límite para 2016 y 2017
Entregas de bienes y prestaciones de servicios	150.000 €	250.000 €
Entregas de bienes y prestaciones de servicios a otros empresarios o profesionales	75.000 €	150.000 €
Adquisiciones de bienes y servicios (excluido el inmovilizado)	150.000 €	250.000 €

1.1.2.- Impuesto sobre Sociedades:

Los cambios en este tributo afectan a tres cuestiones de escasa aplicación para la mayoría de los contribuyentes:

a) **Activos Fiscales Diferidos (DTA por sus siglas en inglés):**

Corresponde a determinados activos por impuesto diferido, que se pueden convertir en créditos exigibles frente a la Administración tributaria. Es decir, convertirse en dinero.

Estos activos corresponden a deterioros de créditos no deducibles fiscalmente, por causas distintas a su plazo de cobro o vinculación entre deudor y acreedor, y a bases imponibles negativas. Por las condiciones inicialmente fijadas, se trataba, claramente, de ayudas fiscales para las entidades financieras.

Ahora, tras la apertura de una investigación por parte de las autoridades europeas, con el fin de dirimir si se está ante ayudas de Estado ilegales, se han endurecido las condiciones para acceder a la conversión de estos activos, para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

Para los activos generados en períodos anteriores, se mantiene el derecho a la conversión conforme a la regulación anterior, pero a cambio de una prestación patrimonial.

b) **Reducción de rentas procedentes de determinados intangibles (patent box):**

Con el fin de adaptar el incentivo fiscal español a los acuerdos de la OCDE y la UE se modifica su fórmula de cálculo.

Así, la parte exenta de las rentas derivadas de la explotación de planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre patentes industriales, comerciales o científicas, se calculará atendiendo al peso de los gastos incurridos en su desarrollo, abandonando la actual reducción fija sobre ingresos.

Con la norma actual, este incentivo consiste en una reducción en la base imponible, del 60 por ciento del importe de los ingresos derivados de la explotación de los citados intangibles.

Para ejercicios que se inicien a partir de 1 de julio de 2016, la obtención de estas rentas generará el derecho a practicar una reducción en la base imponible, del porcentaje que resulta de multiplicar 60 por ciento por el siguiente cociente:

- En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente en la creación del activo intangible cedido, incluidos, en su caso, los de subcontratación con terceros. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que en ningún caso el cociente puede ser superior a 1.

- En el denominador los gastos incurridos por la entidad cedente en la creación del activo intangible cedido, incluidos, en su caso, los de subcontratación con terceros y los de adquisición.

c) Entidades parcialmente exentas:

El Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de segunda oportunidad, eximió de la obligación de presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades, a las entidades parcialmente exentas, que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Ingresos totales del período impositivo inferiores a 50.000 euros anuales,
- b) Importe total de los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superior a 2.000 euros anuales
- c) Que las rentas no exentas estén sometidas a retención.

Con efectos para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, la misma que tenía la norma anterior, se eleva el límite eximente de esta obligación formal, para las entidades parcialmente exentas, a saber:

- a) Ingresos totales del período impositivo inferiores a 75.000 euros anuales,
- b) Importe total de los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superior a 2.000 euros anuales
- c) Que las rentas no exentas estén sometidas a retención.

1.1.3.- Impuesto sobre el Valor Añadido:

Además de adecuar los límites de exclusión en el régimen simplificado, a los aprobados para el sistema de módulos en el IRPF, se introducen modificaciones técnicas para adecuar la norma interna a la regulación europea de este impuesto.

a) Exención relativa a operaciones asimiladas a exportaciones:

Entre los requisitos exigibles a las prestaciones de servicios vinculadas con exportaciones de bienes, para que gocen también ellas de exención, está el de que se presten directamente a quienes realicen las exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros.

A partir del 1 de enero de 2016, se incluye en el elenco de destinatarios de estos servicios a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos (exportadores) u otros (destinatarios de los bienes).

b) Importaciones de bienes que se vinculen a régimen de depósito distinto del aduanero:

Con vigencia desde el 1 de enero de 2015, se incluye entre las importaciones a las que se aplica exención en el IVA, a las de bienes que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos.

c) Límites para aplicación del régimen simplificado:

Se fijan, también de forma transitoria para los años 2016 y 2017, los mismos límites de exclusión que para el sistema de módulos en el IRPF.

Concepto	Límite anterior	Límite para 2016 y 2017
Entregas de bienes y prestaciones de servicios	150.000 €	250.000 €
Entregas de bienes y prestaciones de servicios a otros empresarios o profesionales	75.000 €	150.000 €
Adquisiciones de bienes y servicios (excluido el inmovilizado)	150.000 €	250.000 €

d) Régimen transitorio para Sociedades Civiles sometidas a recargo de equivalencia:

Se permite a las sociedades civiles que con efectos desde el 1 de enero de 2016 pasen a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y que están tributando por el régimen especial del recargo de equivalencia, aplicar las reglas de deducción en caso de cese de la actividad:

- Realización de un inventario a fecha de cese, que debe presentarse ante la Administración tributaria en un plazo de 15 días.
- Deducir la cuota resultante de aplicar los tipos de IVA y recargo de equivalencia, sobre el valor de adquisición de las existencias inventariadas.

1.1.4.- Impuestos Especiales:

Se realiza un ajuste técnico en la exención para determinadas instalaciones en el Impuesto Especial sobre la Electricidad. Se aclara que goza de exención la energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción de electricidad para la realización de esta actividad, así como la suministrada a las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización en las mismas de las actividades a las que están destinadas.

1.1.5.- Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero:

Se prorroga para el ejercicio 2016, el coeficiente reductor aplicable en 2015, del 0,66.

Esto tiene causa, según se dice en la exposición de motivos, en que en la actualidad buena parte de los gases fluorados gravados por este impuesto carece de sustitutivos igual de eficientes y menos nocivos para la atmósfera.

1.1.6.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Se actualiza la base imponible para la liquidación del tributo en la transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios. El tipo de gravamen, en todos los casos, es del 1 por ciento:

Escala	Transmisiones directas	Transmisiones transversales	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros
1º Por cada título con grandeza	2.726 €	6.834 €	16.384 €
2º Por cada grandeza sin título	1.949 €	4.885 €	11.697 €
3º Por cada título sin grandeza	777 €	1.949 €	4.689 €

1.1.7.- Impuesto sobre el Patrimonio:

Una vez más, como desde el año 2013, se prorroga la exigencia de este gravamen, también limitada, como las anteriores prórrogas, a un año. En este caso, el 2016.

A partir de 2017, salvo que se apruebe lo contrario, será de aplicación una bonificación del 100 por ciento de la cuota, para todos los contribuyentes, y no será obligatorio presentar la correspondiente declaración.

1.1.8.- Catastro inmobiliario:

Se aprueban los coeficientes aplicables en 2016 para la actualización de los valores catastrales de inmuebles urbanos, en función del año de entrada en vigor de la ponencia de valores de la que procedan los valores actuales:

Año de entrada en vigor	Coefficiente de actualización
1984, 1985, 1986 y 1987	1,13
1988	1,12
1989	1,11
1990, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002	1,10
2003	1,06
2005	0,92
2006	0,82
2007	0,77
2008	0,70
2009	0,77
2010	0,85

1.1.9.- Interés legal e interés de demora:

Se mantienen para 2016, los tipos de interés legal del dinero e interés de demora, en el 3 por ciento y el 3,75 por ciento, respectivamente.

1.1.10.- Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples:

Se fija el Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples (IPREM) para el año 2016, en cuantías idénticas a las vigentes en 2015:

Concepto	Importe
IPREM diario	17,75 €
IPREM mensual	532,51 €
IPREM anual	6.390,13 €

Cuando la referencia al Salario Mínimo Interprofesional haya sido sustituida por referencia al IPREM, su cuantía anual será de 7.455,14 € cuando las correspondientes normas no refieren al Salario Mínimo Interprofesional en cómputo anual.

Si expresamente se excluyen las pagas extraordinarias, su importe será de 6.390,13 €.

1.1.11.- Actividades prioritarias del mecenazgo y acontecimientos de excepcional interés público:

Se aprueba la siguiente lista de actividades consideradas prioritarias del mecenazgo. Son las mismas que gozaron de esta calificación en el año 2015, pero elevándose en 5 puntos porcentuales el porcentaje y los límites de la deducción:

Acontecimiento de excepcional interés público	Ámbito temporal
II Centenario del Museo Nacional del Prado	Desde el 20 de noviembre de 2016 hasta el 19 de noviembre de 2019
20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la "Societat d'Accionistes"	Desde el 1 de julio de 2016 al 30 de junio de 2019.
Foro Iberoamericano de Ciudades	Desde el 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2018.
Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025	Desde el 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre
Aniversario de la Declaración de Cuenca como Ciudad Patrimonio de la Humanidad	Desde el 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016.
Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.
Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.
Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.d
Centenario del nacimiento de Camilo José Cela	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 30 de junio de 2017.
2017: Año de la retina en España	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2017.
Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 30 de junio de 2018.
Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base	Desde el de 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.
2150 aniversario de Numancia	Desde 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2016.
V Centenario del fallecimiento de Fernando el Católico	Desde 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2016.
525 Aniversario del Descubrimiento de América en Palos de la Frontera (Huelva)».	Desde 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2017.
Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida	Desde 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.
75 Aniversario de William Martin; El legado inglés	Desde 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.
Salida de la vuelta al mundo a vela «Alicante 2017»	Desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2018.

1.2.- Precio medio de venta de vehículos y embarcaciones a efectos de ITP, ISD e IEDMT

(Orden HAP/ 2763/ 2015, de 17 de diciembre – BOE 21-12-2015)

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores, el de precios medios en el mercado.

Éste se ha considerado el medio idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, a cuyo fin, para cada año, se aprueba una Orden Ministerial en la que se recogen los precios en el mercado de turismos, vehículos todo terreno, motocicletas, y embarcaciones de recreo, aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para ajustar la valoración a los criterios de la Unión Europea, se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

El contenido íntegro de la Orden Ministerial, incluidos sus anexos con los valores fijados para los distintos medios de transporte, se puede consultar a través del siguiente enlace: <https://www.boe.es/boe/dias/2015/12/21/pdfs/BOE-A-2015-13918.pdf>

1.3.- Regulación del sistema de estimación objetiva en el IRPF y régimen simplificado en el IVA

(Orden HAP/ 2430/ 2015, de 12 de noviembre – BOE 18-11-2015)

Se mantienen la estructura y cuantías monetarias de los módulos que se aplicaron en el año 2015, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas, excepto los aplicables al cultivo de patata y la ganadería de bovino de leche, que se rebajan.

Los aspectos más destacables, son:

- a) Sobre el ámbito de aplicación, resultan de aplicación los umbrales de exclusión que de forma transitoria ha introducido la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (ver apartados 1.1.1.b y 1.1.3.c de esta circular).

- b) El plazo de renuncia y revocación, para la aplicación del método de estimación objetiva en el año 2016, se extiende hasta el 31 de diciembre de 2015. No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.
- c) Se mantiene la reducción del 5 por ciento, del rendimiento neto de módulos para los contribuyentes del IRPF, para el año 2016.
- d) Se mantiene también la reducción adicional para los contribuyentes que desarrollen su actividad en el término municipal de Lorca.
- e) Se mantiene el índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica.

Se puede consultar el contenido íntegro de esta Orden Ministerial, a través del siguiente enlace: <https://www.boe.es/boe/dias/2015/11/18/pdfs/BOE-A-2015-12437.pdf>

1.4.- Modificación modelo 145, de comunicación de datos al pagador

(Resolución de 3 de diciembre de 2015, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria – BOE 17-12-2015)

Con el fin de ajustar el modelo de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador, a las últimas modificaciones introducidas en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se aprueba un nuevo modelo 145.

Este modelo incluye un nuevo apartado, para informar sobre la obtención, en los cinco años anteriores, de rendimientos con período de generación superior a dos años que se hayan beneficiado de la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF.

La letra a) del apartado 3 del artículo 83 del Reglamento, establece que la cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará, entre otros importes: *a) En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.*

La última modificación introducida en letra a) del citado artículo, en vigor desde el 1 de enero de 2016, incluye la siguiente previsión:

Para la aplicación de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, los rendimientos con período de generación superior a dos años a tener en cuenta por el pagador serán aquéllos a los que previamente hubiera aplicado la

reducción prevista en dicho artículo para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador en los cinco períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador le comunique, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 88 de este Reglamento, que dicha reducción no se aplicó en su posterior autoliquidación por este Impuesto.

El modelo aprobado, se puede consultar en: <https://www.boe.es/boe/dias/2015/12/17/pdfs/BOE-A-2015-13690.pdf>

1.5.- Modificaciones en modelos 190 y 390

(Orden HAP 2429/ 2015 de 10 de noviembre – BOE 18-11-2015)

Con vigencia para las declaraciones que habrán de presentarse a partir del próximo 1 de enero de 2016 (las referidas al ejercicio 2015) se introducen modificaciones en los modelos 190 y 390.

En el modelo 190 se realizan los siguientes cambios:

- a) Se incorporan dos subclaves en la clave A (rendimientos del trabajo) para diferenciar las prestaciones por incapacidad laboral transitoria abonadas directamente por el empleador (subclave 02) del resto de retribuciones consignadas con bajo este epígrafe (subclave 01).

En consecuencia, se cumplimentará la subclave 02 en el caso de prestaciones por incapacidad laboral transitoria abonadas directamente por el empleador en virtud de colaboración en la gestión con la Seguridad Social, ya sea esta colaboración de carácter obligatorio o voluntario.

También se incluirán en esta subclave las prestaciones por incapacidad laboral transitoria abonadas por la empresa correspondientes al pago entre el 4º y el 15º día de la baja, en los casos de enfermedad común o accidente no laboral.

- b) Se introduce una nueva subclave entre las que se deben utilizar en las percepciones correspondientes a la clave B (pensionistas y perceptores de haberes pasivos) para diferenciar las percepciones en concepto de incapacidad laboral transitoria abonadas por la Seguridad Social o Mutua que la sustituya, de las demás percepciones que se incluyen en esta clave.

Esta nueva subclave se utilizará para identificar las prestaciones por incapacidad laboral transitoria satisfechas por el INSS o la mutua colaboradora con la Seguridad Social, cuando dichas entidades sean responsables del pago directo.

Por su parte, en el modelo 390 se añaden nuevas casillas en el apartado 7 "Resultado liquidación anual" y apartado 8 "Tributación por razón de territorio":

- Casilla 658: Cuotas regularizadas de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5ª LIVA. En aquellos casos en los que se haya producido una modificación de la base imponible por parte del sujeto pasivo de una operación que resulta total o parcialmente impagada, el destinatario de la operación que tenga la condición de empresario o profesional y hubiera aplicado prorata, consignará en esta casilla el importe correspondiente a las cuotas soportadas que no pudo deducirse y de las que resulta deudor frente a la Hacienda Pública.
- Casilla 659: las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana e ingresadas a través de las autoliquidaciones mensuales del impuesto.

Con causa en lo anterior, se modifica la descripción del contenido de las casillas 84 y 86 en el apartado 7 y las casillas 84 y 94 en el apartado 8.

II.- Jurisprudencia

2.1.- Sujeción a ITP de escritura de constitución de hipoteca con cláusula suspensiva

(Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2015, rec. 3068/ 2013)

Una entidad (prestamista o acreditante) concede, mediante documento privado, un préstamo a otra entidad (acreditada) la cual es dueña en pleno dominio de un edificio sito en Madrid.

Posteriormente, ambas sociedades debidamente representadas, comparecen ante notario, y proceden a otorgar una escritura de ratificación y elevación a público del documento privado de crédito hipotecario.

La acreditante concede a la acreditada un préstamo por un importe máximo de hasta 113.301.010 euros dividido en dos tramos: uno de hasta 112 millones de euros para refinanciar parcialmente deudas preexistentes, otro de hasta 1.301.010 euros de principal con el que sufragar el ITP y AJD.

Este acto constituye hipoteca de primer rango y de máximo sobre el inmueble, al que se imputa una responsabilidad hipotecaria máxima de 11.200.000 euros y se prevé la posibilidad de ampliarla hasta 130.101.010 euros, quedando sometida a condición suspensiva.

Se presenta autoliquidación del ITP y AJD, en concepto de constitución de préstamos hipotecarios, por un valor declarado de 11.200.000 euros y una cuota del 1%.

Tras comprobar la autoliquidación presentada, la Administración gira liquidación provisional, en la que se incrementa la base imponible, fijándola en 130.101.010 euros, al considerar que es éste el importe de la obligación o capital garantizado.

Agotada la vía administrativa y habiendo sido confirmada esta liquidación provisional en una primera instancia judicial, se somete a consideración del Tribunal Supremo, que también da la razón a la Administración tributaria.

Según el Alto Tribunal, la formalización de los créditos con garantía hipotecaria constituye el hecho imponible de la modalidad AJD del ITP y AJD, con independencia del hecho de que se haya sometido a alguna condición, ya que esta última afecta a los propios actos jurídicos documentados y no al documento que le sirve de soporte.

2.2.- Renuncia a herencia impide sucesión en deudas tributarias.

(STSJM, de 2 de junio de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 241/ 2013)

Sentencia de puro sentido común, todo el que se echa en falta en la posición de la Administración tributaria de Madrid, al acordar la exigencia de deudas tributarias a la recurrente, como sucesora del deudor fallecido.

La cuestión a dilucidar por el Tribunal Superior de Justicia, es si la recurrente ostenta la condición de sucesora en las obligaciones tributarias de su madre, ya fallecida.

Para ello, se remite a la regulación del Código Civil, según la cual los efectos de la aceptación o repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona de la que se hereda, siendo tal renuncia irrevocable, según los artículos 989 y 997 del citado Código Civil.

Por otra parte, sobre los actos a través de los que se entiende producida la aceptación pura y simple de una herencia, existe abundante jurisprudencia.

Se considera que se ha producido la aceptación tácita cuando concurra la voluntad inequívoca al respecto. Para ser titular del derecho hereditario no basta con la delación hereditaria (apertura, vocación y delación) sino que el heredero ha de aceptar o repudiar la herencia, lo cual significa que hasta que no acepte no puede responder de las deudas de la herencia (TS 27-6-00).

No puede entenderse que ha existido una aceptación tácita de la herencia cuando se haya presentado petición de liquidación del impuesto, por ejemplo, para evitar la imposición de una multa por falta de pago, ya que se necesita que se produzcan otros actos decisivos para poder entender que se ha producido tal aceptación -tales como, por ejemplo, la enajenación o arrendamiento de los bienes hereditarios, ejercer actos significativos, etc. (TS 20-1-98).

Consecuentemente al haber existido en este caso una renuncia por parte de la recurrente a la herencia de su madre, resulta del todo improcedente la pretensión de tenerla por sucesora y exigirle deudas tributarias de la causante, ya que se entiende que los efectos de la repudiación se retrotraen al momento del fallecimiento.

2.3.- No sujeción a ITP de disolución de matrimonio contraído en el extranjero

(STSJA, de 16 de abril de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 75/2012)

Un matrimonio, casado bajo el régimen económico alemán, procede a disolver la sociedad conyugal, para sujetarse al régimen matrimonial de separación de bienes.

Al marido se le adjudica un inmueble sito en Marbella (Málaga) el cual se encontraba hasta la fecha inscrito a nombre de la mujer. Esta operación se consideró, por parte del matrimonio, como exenta del ITP-AJD, al amparo del artículo 45.I.B.3 de la Ley reguladora del tributo, que concede exención a las siguientes operaciones:

Las aportaciones de bienes y derechos llevadas a cabo por los cónyuges a la sociedad de gananciales, las adjudicaciones a su favor y en pago de las mismas como consecuencia de las transmisiones de los cónyuges en pago de su haber de gananciales

La Administración tributaria andaluza, giró una liquidación provisional del ITP y AJD, por entender no aplicable la exención invocada.

La doctrina del Tribunal Supremo ha considerado que en las disoluciones del régimen matrimonial las adjudicaciones y transmisiones que se produzcan quedan exentas sólo cuando haya efectiva comunidad de bienes, quedando por tanto incluida la sociedad de gananciales y excluido el régimen económico matrimonial de separación de bienes.

El régimen económico matrimonial alemán (denominado Zugewinnngemwinschaft) se configura como una comunidad de bienes caracterizada por la indisponibilidad de las partes alícuotas, concebido como mecanismo para el aseguramiento del sustento material de la familia, al margen de las aportaciones individuales de los cónyuges.

Lo característico de este régimen es que durante su vigencia funciona como un sistema de separación de bienes pero en el momento de la disolución, se hace patente la comunidad económica familiar al integrarse todas las ganancias en un patrimonio común que se liquida de manera equitativa, alejándose por tanto del régimen de separación de bienes -en el cual cada cónyuge conserva la titularidad privativa de sus bienes-.

Con este razonamiento, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ha entendido que en este caso, teniendo en cuenta que ha existido la suscripción del convenio regulador ante notario y la disolución del matrimonio ante el juez, debe entenderse que la adjudicación del bien inmueble sito en Marbella como consecuencia de la disolución del régimen económico matrimonial, está exenta del ITP y AJD.

2.4.- No hay delito fiscal en la actuación profesional a través de sociedades

(Sentencia del Juzgado de lo Penal de Madrid nº27, de 31 de marzo de 2015, recurso 314/ 2013)

Se juzga la imputación de un delito contra la Hacienda Pública, al Administrador Único de una firma de abogados laboristas, cuyos socios son sociedades prestadoras de servicios profesionales.

Entiende la Administración tributaria, que la actuación a través de lo que se denomina sociedades pantalla constituye un fraude fiscal, que busca eludir los mayores tipos del IRPF, tributando por el Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo el camino marcado por la interesante Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 6 de febrero de 2015 (ver [boletín 02/2015](#)) el Juzgado de lo Penal de Madrid, rechaza esta pretensión.

No existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva.

Y todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el del de la Economía de Mercado (art. 38 de la Constitución) libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad.

La elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa.

Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción.

Esta sentencia deja también otro interesante razonamiento, cual es la distinción entre "cuota defraudada" y "cuota impugnada".

Según el Juzgado de lo Penal, esa distinción entre "cuota impagada" y "cuota defraudada" -y sus consecuencias- ha sido claramente reconocida en la Nota 1/2010, de 25 de enero, de la Unidad Central de Coordinación en Materia de delitos contra la Hacienda Pública de la Agencia Tributaria. (Nota de Coordinación NC-1/2010, de 25/1/2010, emitida por la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública (U.C.C.D.H.P.) y suscrita por la Jefa de dicha Unidad, proporcionando pautas de actuación para los casos en los que por un mismo período y concepto, concurren motivos de regularización constitutivos y no constitutivos de delito, (folios 433-445).

Señala dicha Nota, remitiéndose además a la STS 737/2006, de 20 de junio, cómo nada impide en un procedimiento penal diferenciar entre una cuota y otra. Y, sobre todo, indica la Unidad Central de Coordinación que si la cuota que presenta indicios delictivos, por sí sola, no excede los 120.000€, procederá la continuación del procedimiento en vía administrativa.

Cuando en el presente procedimiento se cuestiona la deducibilidad, según una determinada interpretación de la normativa tributaria, de unos gastos del acusado vinculados con su actividad profesional, que la Agencia Tributaria admite que son existentes, que fueron facturados, que están contabilizados y que constan declarados, no gira en torno a si hay defraudación, sino que radica sobre una cuestión, sumamente discutible fiscalmente, de eventual ofensividad jurídica menor.

Cuando lo que hay es una discrepancia con el obligado tributario acerca de la deducibilidad de unos determinados gastos, o sobre la interpretación jurídica de una realidad aceptada tanto por el contribuyente como por la Inspección, se está en el peor de los casos ante un problema de "cuota impagada", nunca de "cuota defraudada".

2.5.- Plusvalía Municipal – Si la transmisión genera pérdidas, no acaece el hecho imponible (STSJCV, de 20 de julio de 2015, recurso 23/2015)

Con un razonamiento tan obvio, que llama la atención no se hubiese utilizado hasta ahora por los juzgados y tribunales de justicia, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, rechaza la sujeción el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en transmisiones que han generado pérdidas para el vendedor.

Se hace una distinción fáctica entre los supuestos generadores de pérdidas o de ganancia cero, y los supuestos en que se produce incremento por mínimo que pueda resultar.

Cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y por tanto el supuesto no es subsumible en el artículo 104 TRLRHL (hecho imponible) ya que no ha acaecido el hecho imponible del tributo, cual es la existencia de un incremento de valor en el terreno transmitido.

Por el contrario, en transmisiones por valor superior al de adquisición, obtenida una ganancia económica es aplicable el precepto aludido dado que constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión.

Existiendo incremento, aún de escaso valor, se produce el hecho imponible y en consecuencia, ab initio, resulta de aplicación la regla objetiva de valoración del art. 107 TRLHL.

III.- Doctrina Administrativa

3.1.- Valoración de acciones de sociedad suspendida de cotización (DGT Consulta Vinculante 3166/2015)

Las acciones de una sociedad cuya cotización se mantiene suspendida a 31 de diciembre no se reflejan en la relación de valores negociados en mercados organizados con el valor de negociación medio del cuarto trimestre que se publica anualmente.

Por tanto, para su valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, son aplicables las reglas previstas para las acciones no negociadas en mercados organizados (valor nominal, teórico contable, o de capitalización, el mayor de los tres).

3.2.- Actividad de arrendamiento de inmuebles – cabe que los medios humanos los aporte un tercero (DGT Consulta Vinculante 2115/2015)

Es cuestión recurrente en las consultas formuladas ante la Dirección General de Tributos, la calificación de la actividad de arrendamiento de inmuebles como una actividad económica.

Además de unos requisitos materiales (existencia de una actividad real que demande contar con cierta estructura) se exigen otros de carácter formal. A partir de 1 de enero

de 2016, estos se reducen a contar con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa.

Cuando esta actividad se desarrolla por parte de una entidad integrada en un grupo mercantil, el cumplimiento de los requisitos habrá de verificarse a nivel de grupo, y no en cada sociedad de forma independiente.

En el supuesto planteado, la actividad de arrendamiento de inmuebles que desarrollarán dos de las entidades del grupo, así como la que llevará a cabo una tercera, consistente no sólo en la gestión del arrendamiento sino también en la promoción de los inmuebles adquiridos, se considera que responde a una actividad económica.

Resulta irrelevante a estos efectos, que dichas explotaciones se realicen con los medios de los que disponen las propias entidades o, como ocurre en este caso, que estos medios estén externalizados con un tercero que se encargue de la gestión y comercialización de los inmuebles adquiridos.

En cualquiera de las dos posibles situaciones, debe entenderse a estos efectos que las entidades consultantes desarrollan una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en el caso de las dos primeras, y de arrendamiento y promoción de inmuebles en el caso de la tercera.

3.3.- Arrendamiento de inmuebles – deducción de gastos de reparación cuando inmueble no está arrendado (DGT Consulta Vinculante 2871/2015)

Un propietario de una vivienda destinada exclusivamente al alquiler, plantea si puede deducirse los gastos de obras y los gastos habituales de la vivienda, incurridos en periodos en los que el inmueble está libre de inquilinos, pero con vistas a volver a alquilarlo.

La Dirección General de Tributos, tras citar las normas legales y reglamentarias aplicables al caso, señala que la deducibilidad de los gastos está condicionada a la obtención de ingresos por el arrendamiento, o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles.

Las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas deben ir dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento, y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular.

En este caso, se considera que los gastos de reparación y mantenimiento serán deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario,

siempre que no excedan el importe de los ingresos íntegros obtenidos por el arrendamiento.

En el supuesto de que en el año natural no se obtengan ingresos, o que éstos sean inferiores en cuantía a los gastos, se podrá deducir el exceso en los cuatro años siguientes, sin que pueda superar, sumado a los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a dicha vivienda y a cada uno de estos años, el importe de los ingresos generados por su arrendamiento.

Los gastos de comunidad y suministros correspondientes al periodo en el que la vivienda no esté arrendada, no serán deducibles. Sí lo serán aquellos generados durante los periodos de alquiler.

3.4.- IVA - lugar de realización del hecho imponible (DGT Consulta Vinculante 3218/2015)

Una empresa residente en territorio IVA español (península y baleares) es contratada por una empresa domiciliada en el extranjero.

El objeto del contrato es la elaboración de un producto a partir de la materia prima remitida por el no establecido (alcohol) al que se añade un aditivo (óxido de etileno).

Se plantea la duda sobre si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, por las consecuencias que tiene en la localización de la operación y, por tanto, la determinación de qué jurisdicción fiscal es la competente para gravarla: la del país del prestador o la del destinatario.

Para responder a esta cuestión, la Dirección General de Tributos plantea el siguiente razonamiento:

El TJUE define ejecución de obra como la obtención por parte de un empresario de un bien nuevo a partir de los materiales que el cliente le proporciona (TJUE 14-5-85, Van Dijk Boekhuis, asunto C-139/84).

El legislador nacional considera que las ejecuciones de obras son aquellas que tengan por objeto las obras de construcción o rehabilitación de una edificación (LIVA art.8.dos).

Sin embargo esto no impide considerar que existen determinados supuestos donde se produce una ejecución de obra mobiliaria que tiene la consideración de entrega de bienes. Así, si el empresario aporta todos los materiales o los aportados por el cliente son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, se producirá una entrega de bienes.

La consideración de la operación como entrega de bienes conlleva que, como la puesta en disposición se realiza en nuestro país, se estará ante una operación interior sujeta al IVA español.

En cambio, si se está ante una prestación de servicios, al ser el destinatario un no establecido, la operación estará no sujeta al impuesto español, por no verificarse el aspecto espacial del hecho imponible

En el caso planteado, la materia prima aportada por el cliente representa algo más de la tercera parte del valor final del producto, el aditivo representa una tercera parte del valor del producto, y el resto se corresponde con la imputación de los costes del servicio de producción efectuado por la consultante.

De esto, cabe entender que la operación planteada ha de calificarse como una prestación de servicios.

3.5.-IVA – deducción de cuotas por comuneros cuando la comunidad tiene actividad empresarial (DGT Consulta Vinculante 2619/2015)

Para que los comuneros que desarrollen actividad empresarial o profesional puedan deducir las cuotas soportadas por la comunidad, cuando esta también actúa como empresario, será preciso que estén en posesión de una factura emitida por la propia comunidad en la que esta les facture los gastos correspondientes a cada uno de ellos, repercutiéndoles en dicha factura el correspondiente IVA.



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

www.invage.es

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo (33203 Gijón)

Miembro de

