

Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el mes de febrero de 2016

ÍNDICE

I.-	Normativa:	4
	1.1.- Relación de valores cotizados con valor de cotización medio del cuarto trimestre de 2015:.....	4
	1.2.- Plan anual de control tributario y aduanero de 2016:	4
	1.3.- Período medio de pago a proveedores – información a incluir en la memoria:	6
II.-	Jurisprudencia:	8
	2.1.- Plusvalía Municipal – Si la transmisión genera pérdidas, no acaece el hecho imponible:.....	8
	2.2.- Retiradas de fondos del socio único se califican como rendimientos del trabajo:.....	9
	2.3.- La Administración no puede modificar el contenido de una liquidación provisional, en posterior comprobación, con causa en un cambio de criterio:	10
	2.4.- Determinación de valor real aplicando coeficientes a los valores catastrales es contrario a derecho:.....	12
III.-	Doctrina Administrativa:	12
	3.1.- Necesaria motivación de los acuerdos sancionadores:	12
	3.2.- Venta de participaciones a la propia sociedad, tributa como reducción de capital y no como variación patrimonial:.....	14

3.3.- Intereses de demora, una vuelta atrás – Gasto no deducible:	15
3.4.- Cena de navidad para empleados – IVA soportado no deducible:	16
3.5.- Reducción por adquisición de empresa familiar – Requisito de mantenimiento se aplica al conjunto de herederos:	16
3.6.- Tributación de plan de pensiones adjudicado a cónyuge no titular en liquidación de sociedad de gananciales:.....	17
3.7.- Impuesto sobre Sociedades – La venta de acciones propias no tiene incidencia en la base imponible:	18
3.8.- Deducción por alquiler de vivienda – La prórroga del contrato genera derecho a su aplicación:	18

Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el mes de febrero de 2016

En el mes de enero habíamos dado la bienvenida a la rectificación hecha por la Dirección General de Tributos, a través de una bien razonada Consulta Vinculante, respecto del tratamiento de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 7 de mayo de 2015, pasados más de 20 años desde la supresión del concepto de "gasto necesario" en la normativa del citado impuesto, vuelve a utilizarlo vía una antigua sentencia del Supremo, dictada para juzgar un liquidación practicada cuando estaba en vigor la Ley 61/1978. Con la apelación a una doctrina relativa a normas derogadas, concluye que los intereses de demora no son un "gasto necesario" en la actividad empresarial y, por tanto, no tienen condición de deducibles en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

La Dirección General de Tributos, con un acertado razonamiento, aclara que el concepto de gasto deducible ha sido desterrado de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, siendo sustituido por el de gasto contable. Ahora, serán no deducibles, los gastos expresamente señalados por la norma fiscal, dentro de los cuales no se encuentran los intereses de demora.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, entiende que su obligación es acatar la doctrina emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central y, aunque tenga como fundamento una normativa derogada hace 20 años, y sea contraria a la opinión de la Dirección General de Tributos, ha decidido que seguirá el criterio sentado por éste, en sus actuaciones frente a los contribuyentes. Una mala noticia.

Cambiando de asunto, cabe hacer mención a la Resolución del ICAC sobre la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales de 2015 y en la página web de las sociedades, sobre los plazos de pago a proveedores.

En materia judicial, se siguen acumulando sentencias en contra la llamada plusvalía municipal. Es otra buena noticia, el correctivo del Supremo al Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que había admitido que la Administración tributaria modificarse una liquidación provisional con base, únicamente en un cambio de criterio.

Más de una Administración autonómica ha de tomar buena nota de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que declara contrario a derecho el método de determinación del valor real de inmuebles, aprobado por esa Comunidad, consistente en multiplicar los valores catastrales por un determinado coeficiente.

I.- Normativa:

1.1.- Relación de valores cotizados con valor de cotización medio del cuarto trimestre de 2015

(Orden HAP/214/2016, de 18 de febrero)

Se aprueba la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de cotización medio correspondiente al cuarto trimestre de 2015, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2015 y de la declaración informativa anual de valores, seguros y rentas.

El contenido íntegro de la Orden, puede consultarse en:

<https://www.boe.es/boe/dias/2016/02/24/pdfs/BOE-A-2016-1899.pdf>

1.2.- Plan anual de control tributario y aduanero de 2016

(Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 22 de febrero)

Se intensifica la lucha contra la economía sumergida y la investigación de patrimonios y rentas en el exterior.

Se establecen actuaciones de control con respecto a la planificación fiscal internacional y al comercio electrónico, para lo que se cuenta con un refuerzo de las herramientas de selección y control de contribuyentes.

También, se intensifica la lucha contra el fraude en la gestión recaudatoria, mediante la extensión de las actuaciones de gestión de cobro de la deuda pendiente a un mayor número de contribuyentes, a través de la derivación de responsabilidad y del aseguramiento del cobro efectivo de las deudas.

1.- Control sobre la economía sumergida:

- Intervenciones mediante personación con personal de las unidades de auditoría informática en empresas intensivas en el manejo de efectivo, tanto por la realización de ventas al consumidor final como por participar en la cadena de distribución a otras empresas dedicadas a la venta al público.
- Actuaciones presenciales dirigidas al análisis de la facturación y de los medios de pago, con el fin de verificar el cumplimiento de la limitación del pago en efectivo.

- Actuaciones sobre particulares que ofrecen de forma opaca viviendas por internet, así como empresas turísticas regulares que no cumplen correctamente con sus obligaciones fiscales.

2.- Investigación de patrimonios y rentas en el exterior:

- Incorporación de nuevas herramientas informáticas que permitan la reordenación, mejor tratamiento y explotación de la información sobre cuentas financieras, movimientos de divisas y sobre operaciones relacionadas con no residentes, recibida por el modelo 720 de declaración de bienes y derechos en el extranjero, por el acuerdo FATCA con EEUU o por acuerdos con terceros países.
- Comprobación de la tributación por la renta mundial, respecto de aquellos contribuyentes residentes en España de los que la AEAT obtiene información procedente de otros Estados miembros de la UE.
- Inspecciones relacionadas con el modelo 720, por la falta de consistencia de los bienes y derechos incluidos en la declaración con el resto de información disponible relativa a la situación tributaria o patrimonial del contribuyente.

3.- Control de la economía digital:

- Delimitación de protocolos de actuación tanto en empresas que realizan comercio electrónico como en aquellas que alojan sus datos en la nube.
- Actuaciones de comprobación sobre la tributación de aquellos negocios que operan a través de la red, así como de los beneficios obtenidos por las empresas que publicitan bienes y servicios en internet.
- Sistematización de información de operadores considerados de riesgo como, por ejemplo, los nombres de sus dominios y los indicadores de su condición de anunciante.

4.- Gestión recaudatoria:

- Gestión de la deuda pendiente de cobro sobre un mayor número de contribuyentes, impulsando las derivaciones de responsabilidad y, en su caso, las acciones judiciales oportunas para combatir las operaciones de vaciamiento patrimonial y los supuestos de insolvencia punible.
- Agilización de la gestión recaudatoria en los casos de existencia de indicios de delito fiscal y de contrabando, de acuerdo con la reforma de la Ley General Tributaria.
- Reforzamiento de las medidas cautelares para afianzar el cobro de las deudas.
- Intensificación de las investigaciones de movimientos financieros y la agilización de la gestión tanto de las deudas en fase de embargo como de aquellas afectadas por procesos concursales.

5.- Otras medidas de Control sobre el fraude fiscal:

- Control especial de la utilización impropia de empresas para canalizar rentas y reducir la tributación de personas físicas, de las actividades profesionales y de los signos externos de riqueza a los efectos de detectar ingresos no declarados.
- Control sobre la emisión de facturas irregulares y existencia de tramas de fraude organizado en el IVA.
- Control de rentas declaradas exentas que suponen gasto fiscalmente deducible en los pagadores.
- En materia de control de Aduanas e Impuestos Especiales: actuaciones para la detección del contrabando de tabaco, reforzamiento de los controles en los recintos aduaneros de viajeros y mercancías procedentes de áreas de menor tributación.

1.3.- Período medio de pago a proveedores – información a incorporar en la memoria

(Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 29 de enero)

Esta resolución se dicta para dar expreso cumplimiento a las últimas modificaciones introducidas en la Ley de Sociedades de Capital, en materia de información en la memoria sobre el período medio de pago a proveedores.

Su entrada en vigor se establece con efectos retroactivos, para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

El primer año en que se aplique esta resolución, no será necesario presentar información comparativa, calificándose las cuentas anuales, sólo a estos efectos, como iniciales, respecto del requisito de comparabilidad.

Las operaciones objeto de información, son aquellas que figuren en el epígrafe de Acreedores Comerciales del pasivo del balance.

Quedan excluidas las siguientes deudas:

- a) Adquisiciones de inmovilizado.
- b) Arrendamiento financiero.
- c) Las que sean objeto de retención como consecuencia de embargos, mandamientos de ejecución, procedimientos administrativos de compensación o actos análogos dictados por órganos judiciales o administrativos.

Para el cálculo del período medio de pago, se tendrán en cuenta las operaciones comerciales devengadas desde la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, esto es desde el 24 de diciembre de 2014.

En la MEMORIA NORMAL, se deberá incluir la siguiente información:

Concepto	Ejercicio 20XX	Ejercicio 20XX-1
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores		
Ratio de operaciones pagadas		
Ratio de operaciones pendientes de pago		
	Importe	Importe
Total pagos realizados		
Total pagos pendientes		

$$\text{Período medio de pago a proveedores} = \frac{\text{Ratio de operaciones pagadas} \times \text{total de pagos realizados} + \text{ratio de operaciones pendientes} \times \text{importe total de pagos pendientes}}{\text{Importe total de los pagos realizados} + \text{importe total de pagos pendientes}}$$

$$\text{Ratio de operaciones pagadas} = \frac{\sum (\text{número de días de pago} \times \text{importe de la operación pagada})}{\text{Importe total de los pagos realizados}}$$

$$\text{Ratio de operaciones pendientes de pago} = \frac{\sum (\text{número de días pendiente de pago}^1 \times \text{importe de la operación pendiente de pago})}{\text{Importe total de los pagos pendientes}}$$

¹ El número de días pendiente de pago, refiere a los días transcurridos entre la realización de la operación y el cierre del ejercicio al que refieran las cuentas anuales

Además, se habrá de añadir la siguiente información, dependiendo si el período medio ha superado, o no, el máximo legal de 60 días.

Si el periodo es igual o inferior a 60 días:

Durante el ejercicio la Sociedad ha cumplido, en sus aspectos más significativos, con el RDL 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo al crecimiento y de la creación de empleo (que modifica la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales), que establece un plazo legal máximo de 30 días, ampliable, si se pacta con el proveedor, a 60 días.

Si el periodo es superior a 60 días, la sociedad debe explicar por qué no se cumple y la sociedad debe dar cuenta de qué va a hacer para cumplir dicho periodo legal máximo:

Durante el ejercicio, la Sociedad ha superado el periodo de pago máximo a proveedores comerciales establecido legalmente en 60 días debido a... Considerando que es una situación subsanable en próximos ejercicios gracias a la adopción de medidas tales como...

En la MEMORIA ABREVIADA, la información exigida es menor:

Concepto	Ejercicio 20XX	Ejercicio 20XX-1
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores		

Adicionalmente, se deben incluir los mismos párrafos que en la memoria normal, sobre el cumplimiento o no del plazo máximo legal de pago a proveedores.

Las sociedades mercantiles no cotizadas, que no presenten cuentas anuales abreviadas, publicarán su periodo medio de pago a proveedores en su página web, si la tienen.

II.- Jurisprudencia

2.1.- Plusvalía Municipal – si la transmisión genera pérdidas, no acaece el hecho imponible

(STSJ Cataluña de 03-12-2015, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 1250/ 2015)

Reiterando el impecable razonamiento expuesto en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 20 de julio de 2015 (ver apartado 2.5 de Boletín informativo de último trimestre de 2015) el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia que probada la ausencia de incremento de valor, no procede liquidar Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por no verificarse el hecho imponible.

La ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. [Vid. SSTSJ de Madrid de 24 de abril de 2015,

recurso n.º 283/2014, TSJ de Cataluña, de 21 de marzo de 2012, recurso n.º 432/2010 y de 22 de marzo de 2012, recurso n.º 511/2011, y sentencias del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza, de 13 de julio de 2015, recurso n.º 123/2015 y Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Valladolid de 31 de julio de 2015, recurso n.º 17/2015].

2.2.- Retiradas de fondos de socio único se califican como rendimientos del trabajo

(STSJ Murcia de 23-11-2015, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 86/2013)

El Tribunal Superior de Justicia de Murcia, da por buena la interpretación de la Administración tributaria respecto de la calificación, a efectos fiscales, de determinadas operaciones realizadas por el recurrente, que aunaba las condiciones de socio único, administrador y trabajador de una sociedad mercantil.

Este contribuyente había realizado disposiciones de efectivo, no se aportó un contrato de préstamo que justificase las entregas de dinero, ni se han registrado, en las cuentas de la entidad, ingresos por intereses procedentes de estas operaciones.

En la memoria de las cuentas anuales de la sociedad se afirma que el destino de los beneficios no ha sido otro más que el incremento de reservas.

En resumen, no existe ningún documento que justifique las retiradas de fondos, además de los apuntes contables.

Por lo anterior, la sala concluye que es correcta la actuación de la Administración, al calificar las disposiciones de efectivo como rendimientos del trabajo del socio. Además, cuestión que hace más gravosa la situación del perceptor de estos rendimientos, se considera que no procede computar las cantidades que debieron ser retenidas por la sociedad y no se retuvieron, tal como se regula en el artículo 99.5 de la Ley del IRPF.

Según este precepto, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida... Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

Entiende la Administración, con el aval del tribunal, que no pueden tenerse en cuenta las retenciones no practicadas, ya que las cantidades objeto de liquidación son las

netas recibidas de la sociedad, correspondientes a los fondos retirados por el administrador y socio único.

2.3.- La Administración no puede modificar el contenido de una liquidación provisional, en posterior comprobación, con causa en un cambio de criterio

(STS de 06-02-2016, Sección Segunda Sala Tercera, Rec. 4140/ 2014)

En sentencia de 31 de octubre de 2012, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, admite el recurso interpuesto por los servicios jurídicos del Principado de Asturias, contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, que había anulado una liquidación girada por los servicios de inspección autonómicos.

La liquidación en cuestión, denegaba el derecho a la reducción del 95 por ciento para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la adquisición *mortis causa*, por entender que no se verificaban los requisitos subjetivos para acceder a este beneficio fiscal.

La primera cuestión sometida a debate, es la pertinencia de tal liquidación. Fallecido del causante, sus herederos presentaron el correspondiente inventario ante la oficina liquidadora asturiana y ésta, tras girar la oportuna propuesta, en la que no se computaba reducción alguna, admitió las alegaciones de los herederos con respecto a la aplicación de la reducción en cuestión, y acordó practicar una liquidación provisional de Impuesto, en la que se recogía este beneficio fiscal.

Casi cuatro años más tarde, se iniciaron actuaciones de investigación y comprobación con respecto al ISD devengado al fallecimiento del aludido causante. Como consecuencia de estas actuaciones, se dictó una liquidación definitiva, en la que se elimina la reducción reconocida en la liquidación provisional.

Los herederos recurrieron esta liquidación, por entenderla contraria al artículo 140.1 de la Ley General Tributaria:

Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado (la obligación tributaria o elementos de la misma) salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

La posición del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, difícil de justificar sin poner en duda su independencia, es que las liquidaciones provisionales reciben tal calificativo precisamente por su condición de mutables, vía actuaciones de

comprobación llevadas a cabo por la Inspección, la cual, a su criterio, puede modificar cualquier elemento de una previa liquidación provisional.

De esta forma, se pone en entredicho el principio de seguridad jurídica, así como la doctrina de los actos propios (unicidad, buena fe y confianza legítima).

El Tribunal Supremo, apoyándose en su propia doctrina y en resoluciones de la Audiencia Nacional, rechaza de plano tal interpretación. Señala que las actuaciones de comprobación limitada son una de las modalidades de los procedimientos de gestión tributaria, para la realización de funciones propias de la misma.

Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, mediante el examen de los datos que hayan sido consignado por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria.

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada puede concluir por resolución expresa, caducidad o por el inicio de actuaciones de inspección, que incluyan el objeto de la comprobación limitada.

Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, la obligación tributaria o elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación, la especificación de las concretas actuaciones realizadas, la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna.

A la vista de esta disciplina, alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Por todo ello, el Alto Tribunal considera que no es admisible la nueva liquidación girada por los servicios de inspección, basada en los mismos hechos, con la única diferencia de la distinta consideración jurídica que la inspección les otorga.

Si bien con la estimación de este motivo de imputación no resultó necesario entrar en el fondo de la liquidación girada, el Tribunal Supremo recuerda que, para la aplicación del debatido beneficio fiscal, no cabe atender a cuestiones formales (redacción de estatutos o denominación de cargos) sino que se ha de verificar el cumplimiento sustancial de los requisitos exigidos: realización efectiva de labores de dirección y percepción de remuneración.

2.4.- Determinación de valor real aplicando coeficientes a los valores catastrales es contrario a derecho

(STSJ Valencia, de 15-02-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 277/ 2015)

Se juzga la conformidad, o no, a Derecho, de la Orden 4/2014 de la Consellería de Hacienda y Administraciones Públicas de la Generalitat Valenciana, sobre coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral, a los efectos de la comprobación de valores de determinados inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de ITP-AJD e ISD.

Este sistema para la determinación del valor real, es utilizado por otras comunidades autónomas, entre ellas, el Principado de Asturias.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, con respecto a las exigencias que ha de respetar la comprobación de valores por parte de la Administración, declara la nulidad de la Orden controvertida.

Según el citado Tribunal, la comprobación del valor tiene que atender al caso concreto, al concreto y específico bien inmueble a valorar. Aplicando la metodología prevista por el artículo 57.1.b LGT, se ha omitido la valoración individual, que lleve del coeficiente medio al del bien concreto transmitido, por lo que ni la metodología (equiparación de valor medio con valor individual) es idónea, ni satisface la determinación del valor comprobado en los términos que exige la jurisprudencia. El valor "real" individualizado no puede ser fijado como consecuencia de la mera asunción de unos "valores estimativos".

La exigencia de individualización de la valoración inmobiliaria, implica atender al estado real del inmueble, a sus circunstancias físicas y económicas, a su estado de conservación, a su antigüedad y a los demás condicionantes de su valor en ese momento, y no limitarse a aplicar unos coeficientes o parámetros genéricos, válidos para cualquier inmueble situado en un mismo término municipal.

III.- Doctrina Administrativa

3.1.- Necesaria motivación de los acuerdos sancionadores

(TEAC, Resolución de 18 de febrero de 2016 – recurso 07036/ 2015)

Interesante resolución en unificación de criterio, respecto de la necesaria motivación de los acuerdos de imposición de sanción.

Se trata de una sanción anulada por falta de motivación, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Cataluña. No conforme con esta resolución, la directora de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, planteó este recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

La cuestión controvertida consiste en determinar si puede entenderse como motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, la siguiente expresión: *analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad*.

Razona el TEAC que la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia. Recuerda que en este ámbito, el de las resoluciones administrativas sancionadoras, rige, según han sentenciado tanto el Tribunal Supremo como el Constitucional, la presunción de inocencia, no siendo admisibles interpretaciones contrarias a él.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, porque es a través de ella que se debe llegar a concluir si la conducta fue culpable, o no.

Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio del TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia, por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Admitir una motivación que implique no conocer por parte del obligado tributario los elementos concretos tenidos en cuenta al apreciar su culpabilidad y su ligazón lógica y válida, obligando a aquél a realizar un esfuerzo para contrarrestar esas carencias en la motivación, y que sin embargo la Administración no tenga que hacer esfuerzo alguno en dar a conocer claramente sus propias razones, es contrario a la lógica más elemental, y desde el punto de vista jurídico y constitucional, es contrario al principio de presunción de inocencia.

La fórmula propuesta como válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación *-analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad-*, además de ser una fórmula genérica, pues puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, es difícil que pueda ser considerada como suficientemente motivada.

No merece tal consideración una fórmula que puede ser empleada en cualquier supuesto para dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y

explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto «al juego de las circunstancias concurrentes», permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.

3.2.- Venta de participaciones sociales a la propia sociedad, tributa como reducción de capital y no como variación patrimonial (DGT Consulta Vinculante V41/2016)

La cuestión que se plantea en esta consulta, es cómo ha de determinarse el valor teórico de unas participaciones sociales, a efectos de calcular la variación patrimonial gravada, por la venta de esas participaciones a la propia sociedad para, en su caso, ser amortizadas.

La Dirección General de Tributos, comienza señalando que la venta de las participaciones sociales a la propia sociedad, supondrá para el socio una alteración en la composición y valor de su patrimonio, lo que a efectos del IRPF se califica como una ganancia o pérdida patrimonial.

Cuando la transmisión corresponde a participaciones en el capital no cotizadas, la valor de transmisión no podrá ser inferior a la mayor de: su valor teórico, resultante del último balance cerrado a fecha de devengo, o el valor que resulta de capitalizar, al tipo del 20 por ciento, el resultado medio del último trienio.

Si bien este ha sido el criterio tradicionalmente defendido por la Dirección General de Tributos, para la calificación de operaciones como la planteada, ahora se remite a la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, que en Sentencias de 16 de mayo de 2011 o 23 de junio de 2011, considera que de las condiciones en que se desarrollaban las operaciones podía inferirse que la adquisición de acciones o participaciones propias era un instrumento para una operación de reducción de capital con la finalidad de devolución de aportaciones a los socios.

No procede, por tanto, considerar dicha adquisición de forma independiente, lo que implicaría su tributación como ganancia o pérdida patrimonial, sino como una fase inherente a la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones, resultándole aplicable en consecuencia a las cantidades percibidas por el socio el régimen establecido para esta última operación en el artículo 33.3.a) de la Ley del Impuesto.

Esta interpretación se ve reforzada por la normativa mercantil. El artículo 140 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, regula la adquisición derivativa de participaciones propias participaciones sociales, por parte de una Sociedad Limitada,

que fuera de supuestos especiales, sólo podrá realizarse en el marco de un acuerdo de reducción de capital.

Consecuencia de lo anterior, la transmisión de participaciones sociales a la propia sociedad, no califica como variación patrimonial, a efectos fiscales, sino que su tributación en el IRPF será el previsto en para las reducciones de capital con devolución de aportaciones.

En tal caso, el valor de transmisión será el efectivamente pactado, sin que se aplique la presunción establecida para las variaciones patrimoniales, según la cual aquél no podrá ser inferior al valor teórico o de capitalización de las participaciones transmitidas.

3.3.- Intereses de demora, una vuelta atrás – Gasto no deducible (Informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Inf. A/1/8/16)

Lamentable vuelta atrás en la interpretación de la normas fiscal, protagonizada por la Agencia Tributaria.

Tras publicación en el mes de enero de la Consulta 4080/2015, de la Dirección General de Tributos, en la que se admite la condición de gasto deducible de los intereses de demora, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la Agencia Tributaria, ha emitido un informe manifestando su oposición a este criterio.

Según la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, con la excusa del carácter vinculante para la Administración tributaria de la doctrina emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central, no cabe admitir como gastos deducibles, los intereses de demora contenidos en liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

En el propio informe se reconoce el cambio normativo, en cuanto a la deducción de los intereses de demora, que supuso la entrada en vigor de la Ley 43/1995, que suprimió la exigencia contenida en el artículo 13 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, respecto a que el gasto tenía que ser "necesario" para la obtención de ingresos.

Sin embargo, pasa por alto que la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, en la que se apoya la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 7 de mayo de 2015, trata sobre una liquidación practicada estando en vigor la Ley 61/1978, cuya definición de gasto deducible, es claramente más restrictiva que la de la norma actual.

Obviando los efectos en la calificación del gasto que se desprenden de la evolución de las normas fiscales, la Agencia Tributaria se limita a apuntar el carácter de doctrina

vinculante de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, cuando constituyan un criterio reiterado.

Por ello, concluye que los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación, han de reputarse gasto no deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Sí se admite, en cambio, la deducción de los intereses de demora generados por el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias, así como los generados durante el período de suspensión, cuando se hubiese presentado recurso o reclamación contra la liquidación tributaria.

3.4.- Cena de navidad para empleados – IVA soportado no deducible (DGT Consulta Vinculante V3818/2015)

Una entidad celebra cada año una cena de Navidad con sus empleados, en el curso de la cual se realizan sorteo de diversos obsequios para los trabajadores.

Se consulta si las cuotas de IVA soportadas por estas atenciones con sus empleados, tienen condición de deducibles.

Los servicios de hostelería y obsequios que la mercantil suministra a sus empleados, no son objeto de su tráfico habitual, por lo que son adquiridos a terceros con este específico fin.

Por ello, concluye la Dirección General de Tributos, que la empresa no podrá deducir, en ninguna medida, las cuotas de IVA soportadas con ocasión de la adquisición de los servicios y obsequios objeto de consulta.

En el caso de los bienes que se obsequian en el sorteo, por estar destinados las citadas atenciones con asalariados, mientras que en el caso de los servicios de hostelería (cena de Navidad) por no tener causa en un desplazamiento o viaje del personal.

3.5.- Reducción por adquisición de empresa familiar – Requisito de mantenimiento se aplica al conjunto de herederos (DGT Consulta Vinculante V0114/2016)

Se consulta si la transmisión entre herederos, con precio de venta inferior al valor declarado en el ISD de un inmueble afecto a una actividad, sobre el que se aplicó la reducción del 95 por ciento por formar parte de un negocio familiar, conlleva la pérdida de la reducción.

Se consulta, asimismo, si el transmitente debería reinvertir el importe percibido en inmuebles o fondos de inversión hasta cumplir el plazo legal de mantenimiento.

En primer lugar, la Dirección General de Tributos, afirma que el requisito de mantenimiento afecta al conjunto de herederos que se benefició de la reducción, considerados de forma grupal, y no a cada uno de forma individual.

Por tanto, las transmisiones realizadas al interior del grupo, no tienen incidencia alguna a estos efectos.

De lo anterior se desprende que no será necesario, para mantener la reducción en cuestión, que el transmitente reinvierta el importe percibido por la venta en otros inmuebles o activos financieros.

La cuestión que aquí no se trata, pero que puede resultar tremendamente perjudicial en otros casos, es que si la reducción y sus requisitos se aplican al grupo como tal, el incumplimiento por parte de uno de los herederos, hará perder el beneficio fiscal a todos ellos, aunque los demás mantengan la parte adquirida durante los diez años que exige la norma fiscal.

3.6.- Tributación de plan de pensiones adjudicado a cónyuge no titular en liquidación de sociedad de gananciales (DGT Consulta Vinculante V3955/2015)

En la disolución de una sociedad de gananciales, se pacta que una parte del plan de pensiones del que es titular uno de los cónyuges, se adjudique al otro.

Se consulta sobre la tributación en el IRPF que se habrá de realizar al rescatar este plan.

La Dirección General de Tributos razona que las normas fiscales en cuanto a individualización de rentas son claras. Los rendimientos de los planes de pensiones se atribuyen a su titular, o al beneficiario en ausencia de este.

Por tanto, no cabe atribuir, en virtud de pactos entre cónyuges, el importe del plan rescatado a quien se le hubiere adjudicado en la liquidación de la sociedad de gananciales.

En lo que tiene que ver con el pago que el titular del plan ha de hacer a su ex-cónyuge se deben diferenciar dos situaciones:

- a) Si el pago corresponde a una pensión compensatoria, el pagador tendrá derecho a practicar una reducción en la base imponible del IRPF por el importe

de la citada pensión. El perceptor, por su parte, computará lo recibido como rendimiento del trabajo.

- b) Si no se trata de una pensión compensatoria, sino del pago de sus haberes en la liquidación de la sociedad conyugal, no tendrá impacto alguno en la declaración del IRPF del pagador, ni en la del perceptor de los fondos.

3.7.- Impuesto sobre Sociedades – La venta de acciones propias no tiene incidencia en la base imponible (DGT Consulta Vinculante V0245/ 2016)

Una sociedad, que mantiene acciones propias en autocartera, procederá a venderlas a terceros ajenos al actual grupo de accionistas.

Se consulta si el resultado de estas operaciones que no tiene registro en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se anota como una variación del patrimonio neto, tiene alguna incidencia en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Con buen criterio, la Dirección General de Tributos se remite en su respuesta a la norma de registro y valoración 9ª.4 del vigente Plan General de Contabilidad:

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por ello, en ausencia de norma fiscal que obligue a su inclusión en la base imponible, vía corrección del resultado contable, se concluye que la operación planteada, al no tener la consideración de ingreso o gasto contable, no se tendrá en cuenta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

3.8.- Deducción por alquiler de vivienda – la prórroga del contrato genera derecho a su aplicación (DGT Consulta Vinculante V0044/ 2016)

Tras la última reforma en el IRPF, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, se suprimió la deducción por alquiler de vivienda habitual.

No obstante, se fijó un régimen transitorio para los contribuyentes que hubiesen celebrado un contrato antes del 1 de enero de 2015, por el que hubieran satisfecho

antes de esa fecha cantidades por el alquiler de su vivienda y siempre que estos pagos hubiesen originado derecho a esta deducción.

En virtud de dicho régimen estos contribuyentes podrán seguir aplicando la deducción, a partir de 1 de enero de 2015, y hasta la finalización del plazo previsto en el citado contrato.

Por medio de esta consulta, se aclara que los prórrogas previstas en el contrato, o las que se apliquen por imperativo legal, también generan derecho a deducción.

En cambio, este derecho se perderá si se procede a la firma de un nuevo contrato, aunque sea con el mismo arrendador y referido al mismo inmueble.



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



AEDAF