

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el bimestre marzo-abril de 2016

### ÍNDICE

|       |   |    |
|-------|---|----|
| I.-   | Normativa: .....  | 4  |
|       | 1.1.- Activos financieros con rendimiento mixto: .....  | 4  |
|       | 1.2.- Reducción de módulos 2015 para agricultores y ganaderos: .....  | 5  |
| II.-  | Jurisprudencia: .....   | 5  |
|       | 2.1.- Sanción tributaria – motivación insuficiente:.....  | 5  |
|       | 2.2.- Derecho sancionador – sanción improcedente por diferimiento<br>en ingreso de retenciones:.....  | 7  |
|       | 2.3.- Inviolabilidad del domicilio – la entrada sin consentimiento del<br>propietario ha de ser imprescindible para que pueda<br>autorizarse: ..... | 8  |
|       | 2.4.- Comprobación de valor nula – necesaria individualización de<br>los criterios aplicados: .....   | 9  |
| III.- | Doctrina Administrativa: .....  | 11 |
|       | 3.1.- Intereses de demora - ¿último capítulo?: .....  | 11 |
|       | 3.2.- Expropiación de servidumbre de paso y ocupación temporal –<br>calificación de los rendimientos y atribución: .....                            | 12 |
|       | 3.3.- Premio de jubilación regulado en convenio – tributación en el<br>IRPF: .....  | 13 |
|       | 3.4.- Constitución de derecho de superficie – tratamiento fiscal: .....   | 13 |



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

|   |    |
|---|----|
| 3.5.- Deducción por adquisición de vivienda habitual – sustitución de préstamo contraído para adquisición: .....                | 15 |
| 3.6.- Intermediación en servicios comercializados a través de internet – lugar de realización y sometimiento a retención: ..... | 16 |
| 3.7.- Pago por uso de programas informáticos – sujeción a retención del IRNR: .....   | 17 |

## Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el bimestre de marzo-abril de 2016

En la actual situación, no cabía esperar una gran producción legislativa en los meses de marzo y abril.

En cambio, la actividad se ha mantenido en el poder judicial, así como en los distintos órganos de la Administración.

En el ámbito judicial, nuevos varapalos a la Administración tributaria, en materia de derecho sancionador. La Administración mantiene su tendencia a considerar que la culpa se hace evidente por el mero resultado de las actuaciones (ingreso de cuotas inferior al que correspondía) y los tribunales mantienen su postura de anular los acuerdos carentes de la exigida motivación.

Sobre esta cuestión, la de los acuerdos de imposición de sanciones, es destacable la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 17 de marzo de 2016, en la que se aborda la cuestión de la proporcionalidad que debe regir la aplicación de una sanción tributaria. En atención a este principio, anula un acuerdo sancionador por el diferimiento en el ingreso de retenciones sobre rentas del trabajo.

Ese mismo tribunal ha dictado otra didáctica sentencia, sobre los requisitos que han de reunir los informes de valoración emitidos por peritos de la Administración, en los procedimientos de comprobación de valor.

La mala noticia se encuentra el nuevo viraje que se ha producido en la cuestión de los intereses de demora incluidos en liquidaciones giradas por la Administración, y su condición de gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Los recientes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se presentan como un pacto con mutuas cesiones. La Dirección General de Tributos renuncia a extender el alcance de su bien razonada doctrina, a ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2015. Por su parte, la Agencia Tributaria acepta que estos intereses puedan deducirse, pero sólo para los ejercicios iniciados a partir de la fecha citada.

Por tanto, salvo novedad que no es razonable esperar, todo apunta a que quien quiera hacer valer su derecho a deducir este gasto, tendrá que acudir a los tribunales de justicia, puesto que en la vía administrativa, esta cuestión parece haberse zanjado.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Activos financieros con rendimiento mixto

(S.G. del Tesoro y Política Financiera. Resolución de 23-03-16 – BOE 22-03-2016)

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 segundo trimestre de 2016 los tipos fijados, son los siguientes:

| Período | A      | B      | C       |         |                  |
|---------|--------|--------|---------|---------|------------------|
|         |        |        | 10 años | 15 años | 30 años          |
| 2T 2016 | 0,089% | 0,555% | 1,187%  | 1,678%  | No hubo subastas |

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          |
| 2T 2016 | 0,044% | 0,278% | 0,594%  | 0,839%  | No hubo subastas |

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

## 1.2.- Reducción de módulos 2015 para agricultores y ganaderos

(Orden Ministerial HAP/ 663/ 2016)

Se reducen los módulos, y por tanto la base imponible del IRPF, para la cuantificación del rendimiento neto a integrar en la base general, de actividades agrícolas y ganaderas, que se determinen en régimen de estimación objetiva. Las reducciones se recogen en un anexo, agrupadas por Comunidad Autónoma, Provincia, municipios y actividades ([Ver](#)).

Por otro lado, el índice corrector por piensos adquiridos a terceros queda fijado, para el año 2015, en el 0,65 con carácter general, y en el 075 para actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Sanción tributaria – motivación insuficiente

(STS de 13-04-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 1644/ 2014)

La cuestión central de esta sentencia tiene que ver con la incidencia en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de las normas contables específicas para empresa aseguradoras.

Sin embargo, también se trata una cuestión derivada de la liquidación tributaria debatida, la imposición de una sanción por infracción tributaria.

Para resolver este asunto, el Tribunal Supremo recurre a lo que él mismo denomina su doctrina pacífica, consolidada y consistente del Alto Tribunal, que por lo que se ve, no es tal para las distintas Administraciones tributarias:

Es doctrina pacífica que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración tributaria, y no existe una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario.

Toda la argumentación del abogado del estado, pasa por insistir en la claridad de las normas y que la complejidad de la técnica actuarial lo es para un profano pero no para una entidad como Santa Lucía, S.A. que opera en el sector asegurador, afirma que el hecho de que la declaración sea veraz y completa no enerva la culpabilidad, y sobre la justificación de la culpabilidad realizada por la Administración, afirma que no hay una interpretación razonable de la norma, lo cual en función de las circunstancias concurrentes y de la elusión del impuesto supone que existe al menos negligencia, y

se ha actuado voluntariamente, es decir, concurre la culpabilidad y hay suficiente motivación.

Esto es, la negligencia se deriva ante la inexistencia de una posible interpretación razonable de la norma que posibilitara la conducta infractora, haciendo descansar su argumentación en generalidades sin reparar en el caso concreto, así trae a colación la doctrina jurisprudencial sobre la culpabilidad, sin descender a ofrecer las razones concretas sobre lo dicho en el acuerdo sancionador que sustente la justificación de la concurrencia de culpabilidad. Se realiza una pura petición de principio, "En el presente caso la motivación está clara", cuando, siendo negado expresamente por la sentencia, le correspondía convencer de que efectivamente si existía motivación clara descendiendo al caso concreto y no afirmándolo apriorísticamente, siendo de observar que cuando afirma que la culpabilidad ha sido probada por la Administración, se remite no al acuerdo sancionador sino a lo resuelto por el TEAC.

Vista la justificación ofrecida en el acuerdo sancionador para sancionar y los términos en los que se desenvuelve el motivo de casación articulado por el Sr. Abogado del Estado, la resolución de éste pasa, una vez más, por recordar lo dicho por este Tribunal en una jurisprudencia constante y consolidada.

Recordar que el órgano competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial; no puede considerar probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución, no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

En aquellos casos en los que, como en el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

## 2.2.- Derecho sancionador – sanción improcedente por diferimiento en ingreso de retenciones

(STSJ Murcia de 16-03-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 250/ 2014)

Otra didáctica sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que acumula unas cuantas, dignas del mayor elogio, en los últimos tiempos.

Ahora se juzga la pertinencia de una sanción por la falta de ingreso de retenciones sobre la retribución de trabajadores, cuando al inicio del procedimiento administrativo, los trabajadores en cuestión ya habían presentado sus correspondientes declaraciones del IRPF y, por tanto, se había ingresado a la Hacienda pública el total que le correspondía percibir.

Por esta razón, en la liquidación practicada sólo se liquidaron intereses de demora, por importe de 2.849,36 €, con causa en el diferimiento en el ingreso de cuotas que este mecanismo supuso.

Sin embargo, una vez acordada la liquidación anterior, se inició un expediente sancionador, motivado en la falta de ingreso de las citadas retenciones, que finalizó con la imposición de una sanción de 65.240,93 €, por la comisión de una infracción calificada como muy grave.

Para el Tribunal, es evidente que en este caso se ha sancionado a la recurrente sobre la base de un perjuicio económico para la Hacienda que realmente no ha existido, pues las cuotas tributarias que se toman como base para sancionar han sido realmente ingresadas por la sancionada, según se deduce del Acuerdo de liquidación antes reseñado.

De lo actuado se infiere que, en todo caso, el único perjuicio económico para la Hacienda que se ha podido ocasionar aquí es el de los intereses de demora liquidados por importe de 2.849,36 €, de lo que se deduce la desproporción que se da al sancionar con 65.240,93 € cuando el perjuicio ha sido de 2.849,36 €.

Esto es, se está sancionado con el 2.300% un perjuicio de 2.849,36 € (23 veces el importe del perjuicio). Y esto se produce porque la Administración ha tenido en cuenta para sancionar un perjuicio económico que realmente no ha existido.

Y en el anterior sentido, existe una consolidada doctrina del Tribunal Supremo en su jurisdicción contencioso-administrativa, que parte de la sentencia de 13/11/1999, y que continúa aplicando en sus sentencias de 27/02/2007 (núm. recurso 2400/ 2002, Sección 2a), de 05/03/2008 (núm. recurso 3499/2002, Sección 2a) y de 25/06/2013 (núm. recurso 282/ 2010, Sección 2a).

Y así, en su sentencia de 27/02/2007, el Tribunal Supremo (respecto de la pretensión de la Administración de liquidar a la empresa unas retenciones que ya se habían ingresado por los trabajadores al presentar sus declaraciones del IRPF) declara:

"... Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada... Claramente se comprende que la actuación de la Administración altera de modo radical el estado de cosas existente al amparo de un hipotético cumplimiento imperfecto de la obligación que pesaba sobre el retenedor. FD 8º...Una conducta de esta índole ya fue considerada como una clara, rotunda y abusiva doble imposición en nuestra sentencia de 13 de noviembre de 1999. FD 9º... La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor; con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor. FD 10º... La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime: Desde quienes la consideran como una obligación accesoria de otra principal, pasando por obligación independiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra.

Parece evidente, que cualquiera que se la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza...Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (estamos pensando en los intereses de demora y en las sanciones que el retenedor pueda merecer)... Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados.

En definitiva, y al haber considerado improcedente también la cuota correspondiente a las retenciones de sus trabajadores, así como la sanción impuesta, se esté en el caso de estimar íntegramente el recurso contencioso".

### 2.3.- Inviolabilidad del domicilio –la entrada sin consentimiento del propietario ha de ser imprescindible para que pueda autorizarse (STSJ Madrid de 15-02-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 1390/2015)

En este fallo, el Tribunal califica como desproporcionado el recurso que pretende utilizar la Agencia Tributaria, consistente en la entrada, sin autorización del contribuyente, en el domicilio constitucionalmente protegido, cual es la sede de su actividad empresarial.



Los indicios en los que se basa la AEAT (obtención de márgenes inferiores a la media del mercado) no son razón suficiente para autorizar una medida de esta naturaleza.

No basta, a juicio del Tribunal Superior de Justicia, que la entrada en el domicilio del contribuyente sea útil o conveniente sino que debe ser imprescindible.

En principio, las condiciones del obligado tributario son como las de otros muchos contribuyentes inspeccionados, para los que la Inspección no ha solicitado autorización judicial de entrada en sus domicilios: un establecimiento de hostelería abierto al público, que lleva registros contables y a ello no obsta que tenga una aplicación informática a la que se refiere el informe de la AEAT, pues no hay en ello irregularidad, y que presenta sus declaraciones tributarias, por lo que sería exigible la realización de actuaciones de comprobación e investigación en el seno del procedimiento inspector para determinar que no declara u oculta ingresos derivados de su actividad económica sin necesidad de entrar en su domicilio sin su consentimiento.

En definitiva la Administración no ha acreditado la imposibilidad de acudir a esas otras facultades que otorga el ordenamiento jurídico para poder llevar a cabo y a buen fin las actuaciones de comprobación e investigación, o dicho de otra forma, que la entrada en el domicilio del obligado tributario sin el consentimiento de éste fuera imprescindible para llevar a cabo las actuaciones inspectoras y verificar las rentas reales del contribuyente.

#### 2.4.- Comprobación de valor nula – necesaria individualización de los criterios aplicados

(STSJ Murcia de 29-02-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 72/2013)

Se anula una comprobación de valores realizada por la Administración tributaria de Murcia, por no reunir los requisitos mínimos exigidos en estos procedimientos administrativos.

Para la comprobación de valores, se recurrió a un informe elaborado por un perito de la Administración.

Comienza su razonamiento el Tribunal, apuntando que en multitud de ocasiones ha señalado la necesidad de que la valoración se realice examinando directamente la finca transmitida, teniendo en cuenta su ubicación, circunstancias concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias que puedan tener influencia actual o futura en el valor, ya que en otro caso se produciría una situación de indefensión para el sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla.

El informe elaborado por el técnico de la Administración es cierto que- para los bienes rústicos- se dice que es realizada de forma individualizada, habiendo tenido en cuenta las características reales físicas, económicas y jurídicas del bien a la fecha del devengo del Impuesto. Y se valora el pleno dominio de la finca registral menos la superficie destinada a usos urbanos, libre de toda carga, gravamen o derecho limitativo de propiedad. Para adoptar el valor asignado, se han tenido en cuenta las circunstancias relevantes del bien obtenidas a través de fuentes documentales contrastadas tales como los datos incluidos en la Oficina Virtual del Catastro (OVC), las fotografías aéreas proporcionadas por el Sistema de Información Geográfica (SIGPAG) de la Región de Murcia, y la consulta al PGOU municipal correspondiente.

Y entre las circunstancias relevantes que inciden en la determinación del valor comprobado están la situación del bien, la superficie, así como el aprovechamiento agronómico (cultivo, infraestructuras), y en su caso, urbanístico del bien. Se describe el cultivo (cereal, labor blando, cultivos de secano, olivos secano, almendros secano, viña secano, monte bajo, erial, atochar, pastos, etc.), pero se ha limitado a asignar un determinado valor unitario por hectárea, a partir de la aplicación de una serie de parámetros respecto de los cuales no se exponen cuáles son las fuentes de las que se extraen.

La valoración se recoge sin mención ninguna de las características específicas y singulares de los bienes sobre los cuales se proyecta la comprobación de valores, tales como su estado de conservación, cultivos reales que se llevan a cabo, estado de los pozos, calificación exacta del suelo, etc.; elementos que no describe.

La misma falta de motivación cabe decir de la edificación rural realizada, ateniéndose a las situación, zona, calle, tipología de la construcción, superficie construida (excepto plazas de garaje) y año de construcción, aunque se diga que se toma de forma individualizada, contenidos en la descripción de los parámetros generales y específicos (calidad de la construcción y estado de conservación del inmueble) parámetros generales que figuran en la declaración de interesado, y contrastados con la base de datos del Centro de Gestión Catastral.

Si la Administración se basa en registros fiscales o estudios de mercado, debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos.

Por todo ello, a juicio de la Sala, carecen los informes elaborados de la suficiente individualización ya que de su tenor literal se desprende que utiliza criterios excesivamente genéricos que no se aplican de forma individualizada a los bienes rústicos y edificación rural valorados, ni consta que haya visitado las fincas en cuestión, ni las circunstancias particulares de esos bienes valorados.

### III.- Doctrina Administrativa

#### 3.1.- Intereses de demora – ¿último capítulo?

(Resolución de 4 de abril de 2016 de la Dirección General de Tributos / Informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 30 de marzo de 2016)

En una suerte *entente cordiale*, la Dirección General de Tributos aparca la contundencia con la que se había manifestado con respecto del carácter de gasto deducible de los intereses de demora tributarios.

A través de esta Resolución, viene a decir que la aprobación de la Ley 27/2014, de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, supuso la introducción de un nuevo marco jurídico en la regulación de este tributo.

Este marco, distinto del hasta entonces vigente, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite la fijación de criterios interpretativos distintos a los que rigieron durante la vigencia de la norma anterior (cabe apuntar que no es así, el cambio de paradigma en la deducción del gasto se produjo con la aprobación de la Ley 43/1995, como bien apuntó esta misma Dirección General de Tributos en anteriores ocasiones)

Esto, aun cuando la redacción de los preceptos que afectan a esta partida concreta, no ha variado, como abiertamente se reconoce, sin el menor reparo.

Con este argumento, que más parece una excusa, afirma ahora que el criterio fijado en las consultas citadas, es de aplicación para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, a los que resulta de aplicación la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Lo que aumenta la apariencia *entente cordiale* (pacto de no agresión) que rezuma esta resolución, es la reacción de la otra parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta última, en un primer momento, emitió un informe (ver [boletín informativo de febrero de 2016](#)) en el que ante las discrepancias puestas de manifiesto entre el Tribunal Económico Administrativo Central y la Dirección General de Tributos, no podía sino atender a la doctrina del primero y, por tanto, considerar que los intereses de demora incluidos en liquidaciones tributarias, han de reputarse gasto no deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El 30 de marzo, la misma Agencia Tributaria hace público un nuevo informe, en el que afirma que el criterio sentado en la anterior, era de aplicación para ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2015. Es decir, para aquellos los anteriores a la entrada en vigor de la Ley 27/2014.

Para los que se inicien a partir de esa fecha, regidos por la Ley 27/2014, que constituye un nuevo marco jurídico, se tendrán por gasto deducible, conforme al criterio de la Dirección General de Tributos.

Lo llamativo de este caso, es que en el primer informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se aludía de forma explícita a la Consulta Vinculante V4080-15, de la Dirección General de Tributos, que refiere a la Ley 27/2014, con la que se mostraba discrepante, la misma consulta con la que ahora muestra conformidad.

Resultado, en vía administrativa, difícilmente se admita la deducción de los intereses de demora incluidos en liquidaciones tributarias, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2015.

### 3.2.- Expropiación de servidumbre de paso y ocupación temporal – calificación de los rendimientos y atribución (DGT Consulta Vinculante Vo808/2016)

Cuatro personas son titulares, respectivamente, de un tercio indiviso de la nuda propiedad y del usufructo vitalicio de una parcela, adquirida por herencia, que ha sido objeto de una expropiación por mutuo acuerdo, de los derechos de paso para el soterramiento de un acueducto.

El justiprecio pactado indemniza tanto la servidumbre de paso como la ocupación temporal de parte de finca, depósito previo a la ocupación y perjuicios por rápida ocupación.

Se consulta sobre la calificación de la renta obtenida, así como su atribución entre los distintos titulares del dominio desmembrado.

Suponiendo que el inmueble en cuestión no se encuentra afecto a la realización de actividades empresariales, la Dirección General de Tributos, califica los rendimientos, tanto por la ocupación temporal como el pago por la constitución de la servidumbre de paso, como rendimiento del capital inmobiliario.

Partiendo de esta calificación, este rendimiento se atribuirá íntegramente a quien ostenta el usufructo vitalicio.

### 3.3.- Premio de jubilación regulado en convenio – tributación en IRPF (DGT Consulta Vinculante V0644/ 2016)

Se consulta sobre la tributación en el IRPF de un premio por jubilación, acordado en el convenio colectivo de la empresa, cuya cuantía depende de la edad a la que se accede a la jubilación.

En primer lugar, se descarta que esta partida pueda beneficiarse de la reducción del 30 por ciento para rendimiento notoriamente irregulares, por no corresponder con ninguno de los conceptos que taxativamente se enuncian por la norma fiscal a estos efectos.

Descartado lo anterior, procede estudiar si les resulta de aplicación la reducción, también del 30 por ciento, para rentas con período de generación superior a dos años.

Para ello, se han de cumplir dos requisitos, de forma simultánea:

- a) Que esta retribución se haya pactado en un acuerdo, pacto, contrato o convenio con los trabajadores, que tenga más de dos años de antigüedad a la fecha de devengo de la gratificación.
- b) Que la gratificación tenga relación directa con los años de servicio del trabajador en la empresa y que el mínimo exigido para acceder a ella sea de dos.

En el caso consultado, el pago de la gratificación se ha incluido en el convenio colectivo de la empresa, firmado hace más de dos años, por lo que se cumple el primer requisito.

En cambio, el segundo requisito no parece cumplirse en este caso, toda vez que el incentivo consultado se hace depender de la edad a la que el empleado accede a la jubilación y no de los años de servicio.

### 3.4.- Constitución de derecho de superficie – tratamiento fiscal (DGT Consulta Vinculante V0744/ 2016)

Una sociedad civil con actividad empresarial, se plantea la construcción de un inmueble sobre un terreno rústico, propiedad de un tercero, sobre el que se constituirá un derecho de superficie.

En virtud de este acuerdo se abonará un canon periódico durante 25 años y, al final del plazo, la propiedad revertirá al dueño del suelo.

Se consulta sobre el tratamiento en el IRPF del propietario del suelo, la tributación en el IVA, y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) que se derivan de la constitución del derecho de superficie.

En el IRPF, el propietario del suelo deberá declarar cada año los ingresos que obtenga por el cobro del canon periódico, y al producirse la reversión, habrá de declarar como rendimiento en especie, el valor de mercado de la construcción cuya propiedad revierte en él.

En el IVA deben distinguirse dos operaciones:

- a) La entrega de la edificación por parte de la entidad superficiante.
- b) La prestación de servicios que supone constitución del derecho por parte del propietario del suelo.

En lo que respecta a la prestación de servicios que supone la constitución del derecho de superficie, el IVA se devengará por dos conceptos:

- Cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, esto es, cuando resulten exigibles los cánones mensuales que deben satisfacer los superficiarios durante el periodo de vigencia del contrato.
- A 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de las edificaciones que habrán de revertir en el futuro.

Por su parte, la entrega del inmueble por la entidad que lo construirá y explotará en el plazo del derecho de superficie, constituye una operación sujeta al IVA. A este respecto se debe tener en cuenta que una parte de la contraprestación del derecho de superficie está dada por el pago del canon periódico pactado, y otra parte por la entrega del inmueble.

Esto supone la existencia de pagos anticipados atribuibles a la adquisición del inmueble, hecho que produce el devengo del impuesto a la fecha de su percepción.

Por tanto, a medida que se presta el servicio que implica el derecho de superficie, se estará devengando igualmente un pago anticipado por la entrega del inmueble, sujeto al IVA.

Ahora bien, se ha de tener en cuenta que cuando se produzca la reversión, el inmueble habrá estado afecto al uso de la entidad superficiaria durante un período superior a dos años.

Por tanto, la operación calificará como una segunda entrega del inmueble, operación exenta en el IVA, aunque con posibilidad de renuncia, de cumplirse los requisitos por parte del comprador (ser contribuyente del IVA y tener derecho a la deducción, al menos parcial, de las cuotas soportadas).

La constitución de un derecho de superficie ha de constar, necesariamente, en documento público. Siendo además un negocio que tiene acceso al registro de la propiedad, verifica, en principio, el hecho imponible del ITP-AJD.

El hecho de que se trate de una operación sujeta al IVA, excluye su tributación en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (hablamos del derecho de superficie, que no de la entrega del inmueble) lo cual habilita su gravamen por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, al tipo fijado por la correspondiente Comunidad Autónoma (en Asturias, el 1,20 por ciento) y, en defecto de éste, al 0,50 por ciento.

### 3.5.- Deducción por adquisición de vivienda habitual – sustitución de préstamo contraído para adquisición (DGT Consulta Vinculante V0762/2016)

Una persona que viene financiando la adquisición de su vivienda habitual, realizada en el año 2005, mediante un préstamo con garantía hipotecaria.

En 2015, reforma la vivienda y tiene previsto cambiar el préstamo original por otro, incrementando el capital prestado y con mejores condiciones de plazo y tipo de interés.

El nuevo principal cubrirá el importe pendiente de pago en el momento de su concesión, la reforma del inmueble y los gastos inherentes a la formalización de dicho nuevo préstamo (notaría, registro, impuestos...).

En la escritura del nuevo préstamo pudiera no constar la cancelación del anterior, pero sí podrá demostrarse continuidad entre ambos.

Se consulta si los pagos del nuevo préstamo, que sustituye al anterior, generan derecho a la deducción por compra de vivienda, suprimida a partir del 1 de enero de 2013, en virtud del régimen transitorio aprobado para quienes venían disfrutando de este beneficio fiscal.

La respuesta es afirmativa, la parte proporcional de las cuotas del nuevo préstamo, correspondiente a la amortización del principal del primer préstamo, cancelado con éste, así como los gastos de subrogación, originarán derecho a deducción fiscal.

Por el contrario, la parte de las cuotas que se corresponda con la financiación de las obras de reforma, no generará derecho a deducción alguna.

### 3.6.- Intermediación en servicios comercializados a través de internet – lugar de realización y sometimiento a retención (DGT Consulta Vinculante V0468/ 2016)

Una empresa se plantea la creación de una tienda *online* para la venta de servicios digitales (televisión, radio, llamadas IP). Para desarrollar esa actividad se prevé utilizar la figura de intermediarios (personas físicas) que percibirán por ello una comisión.

La actuación de los intermediarios se califica como prestación de servicios a efectos del IVA.

Para determinar su sometimiento a este tributo en España, es preciso delimitar el elemento espacial de las operaciones, es decir, definir en qué lugar se entienden prestados los repetidos servicios.

El servicio por el cual un comisionista interviene en una operación de venta efectuada por la entidad titular de la tienda es una prestación de servicios que debe ser localizada en el territorio de aplicación del impuesto dado que es este ámbito espacial en el que el destinatario del servicio tiene la sede de su actividad económica y ello con independencia del lugar en el que el comisionista tenga la suya o el establecimiento desde el que presta el servicio.

Ello determina que dichos servicios estén sujetos y no exentos en el IVA, debiendo el comisionista proceder a repercutir la cuota correspondiente con ocasión de la expedición de la factura que documente la operación.

No obstante, cuando el comisionista no se encuentre establecido en territorio peninsular español o balears (el conocido como territorio IVA) el impuesto se liquidará por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Por su parte, las contraprestaciones que la entidad propietaria del negocio satisfaga a los intermediarios (contribuyentes por el IRPF) por su labor de mediación para la adquisición por terceros de los servicios "online" de aquella, sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones en las que median, procede calificarlas como rendimientos de actividad profesional.

La calificación anterior comporta su sometimiento a retención a cuenta del impuesto.

Si los comisionistas fuesen personas no residentes, su remuneración estará sometida a retención del Impuesto sobre la Renta de No residentes, salvo que entre su país de residencia y España se hubiese celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, que los exima de esta carga.



### 3.7.- Pago por el uso de programas informáticos – sujeción a retención del IRNR (DGT Consulta Vinculante V0782/ 2016)

Se consulta acerca la posible obligación de practicar retención en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) sobre los pagos realizados a una empresa extranjera por la licencia de uso de un programa informático.

La Ley del IRNR define cánones o regalías, como aquellas cantidades pagadas por el uso, o la concesión del uso de:

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

La misma norma legal, reputa de fuente española, los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español, satisfechos a personas o entidades no residentes en nuestro país.

Por tanto, el pago por el uso de programas informáticos realizado a una entidad no establecida en España, es una renta de fuente española, sobre la que procede practicar retención del IRNR, al tipo del 19 por ciento, desde el 1 de enero de 2016, o el tipo que se fije en el respectivo Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional.



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)

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

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo

33203 Gijón

Miembro de



**AEDAF**