

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el bimestre mayo-junio de 2016

### ÍNDICE

I.-	Normativa: .....	4
	1.1.- Activos financieros con rendimiento mixto: .....	4
	1.2.- Período voluntario de pago liquidaciones IAE del ejercicio 2016: .....	5
II.-	Jurisprudencia: .....	5
	2.1.- Plusvalía Municipal – Liquidación improcedente por falta de verificación del hecho imponible: .....	5
	2.2.- En ausencia de pacto, el vendedor puede repercutir el IBI al comprador, en proporción a los días de titularidad de cada uno: .....	6
	2.3.- IVA – No son deducibles las cuotas soportadas en adquisición de bienes entregados a clientes de forma gratuita: .....	7
	2.4.- ISD – Reducción por adquisición de participaciones en empresa familiar – Cumplimiento de requisito de realización de labores gerenciales por hijo sin participación en el capital: .....	8
III.-	Doctrina Administrativa: .....	10
	3.1.- IRPF – Tributación de cantidades percibidas por nulidad de cláusulas suelo: .....	10
	3.2.- El crowdfunding o micromecenazgo tributa como donación: .....	10
	3.3.- Alquiler de inmuebles – Clausura del local no suspende el devengo del IVA: .....	11
	3.4.- Expropiación forzosa – Imputación temporal de ingresos: .....	12

3.5.- Retribución de Administrador con cargo gratuito según estatutos es un gasto no deducible para ejercicios iniciados antes de 01-01-2015: .....	12
3.6.- Novación de préstamo participativo – Deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades: .....	13
3.7.- El cambio en tablas de amortización puede originar un gasto deducible igual a valor neto de determinados elementos del inmovilizado: .....	14
3.8.- La entrega gratuita de bienes idénticos a los fabricados, a potenciales clientes, se califica como autoconsumo sujeto y no exento: .....	16
3.9.- Cómputo de remuneración por ejercicio de funciones directivas, a efectos de exención de participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio: .....	17

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

La actividad legislativa, acorde con la situación política de nuestro país, continúa siendo escasa en volumen y relevancia.

Esta inactividad también alcanza al Tribunal Constitucional, que sigue sin pronunciarse sobre las cuestiones de inconstitucionalidad que le han planteado diversos juzgados, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía Municipal).

Mientras llega este pronunciamiento, los tribunales mantienen su unánime posición contraria a la exigencia del tributo en ausencia de incremento de valor.

Esta vez ha sido el Tribunal Superior de Justicia de Canarias el que recuerda a la Administración (tanto oficina liquidadora como Tribunal Económico-Administrativo que consiente estas liquidaciones) que cuando la venta del inmueble origina una pérdida para el vendedor, no se produce el hecho imponible, y como tal cosa no ha acaecido, no cabe practicar liquidación alguna.

Merece especial mención el criterio sentado por el Tribunal Supremo (apartado 2.4 de este boletín) en materia de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme al cual las labores de gestión en la sociedad familiar pueden ser desarrolladas por un miembro del grupo familiar que no ostente participación alguna en el capital social.

Es novedosa otra Sentencia del Tribunal Supremo, esta de 15 de junio de 2016, según la cual, en ausencia de pacto expreso al respecto, el vendedor de un inmueble puede repercutir al comprador la parte proporcional del IBI correspondiente al año de la venta.

Cada parte, según el Supremo, debe soportar el tributo en proporción a los días del año en los que ha ostentado la titularidad del inmueble.

Por último, es también de interés la aclaración de la Dirección General de Tributos, a través de dos Consultas Vinculantes (V2430 y V2431, ambas de 3 de junio de 2016) sobre los efectos fiscales en el IRPF, de la anulación de las cláusulas suelo en los contratos de préstamo con garantía hipotecaria.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Activos financieros con rendimiento mixto

(S.G. del Tesoro y Política Financiera. Resolución de 28-06-16 – BOE 29-06-2016)

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 se fijen mediante resolución de la Secretaria General del Tesoro.

Para el tercer trimestre de 2016 los tipos fijados, son los siguientes:

Período	A	B	C		
			10 años	15 años	30 años
2T 2016	0,110%	0,473%	1,273%	1,638%	2,178%

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	0,055%	0,236%	0,636%	0,819%	1,089%

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

## 1.2.- Período voluntario de pago liquidaciones IAE del ejercicio 2016

(Resolución de 10-06-2016, del Departamento de Recaudación de la AEAT – BOE 15-06-2016)

Se modifica el plazo de ingreso en período voluntario de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando se tribute en régimen de cuota provincial o nacional.

Para el ejercicio 2016, se extenderá desde el 15 de septiembre hasta el 21 de noviembre, ambos de 2016 e inclusive.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Plusvalía Municipal – Liquidación improcedente por falta de verificación del hecho imponible

(STSJ Canarias de 11-01-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 3/2015)

A falta del esperado pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el encaje del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (conocido como Plusvalía Municipal) en nuestra Carta Magna, los Tribunales Superiores de Justicia continúan anulando liquidaciones, reiterando argumentos.

Esta vez ha sido el de Canarias, el que ha procedido a anular la liquidación impugnada por el contribuyente, por falta de acaecimiento del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible.

La tributación por este gravamen procede siempre que se haya producido un incremento real del valor de los bienes. Si el valor de transmisión es inferior al de adquisición del bien por el transmitente, no podrá entenderse, sin más, realizado el hecho imponible.

La Administración tributaria deberá comprobar que los valores declarados no corresponden a los reales y así determinar si el bien ha incrementado, durante el período permanencia en el patrimonio del transmitente, su valor.

La Administración tributaria local se ha limitado en este caso, al cálculo de la base imponible a partir del procedimiento fijado en el art.107 la Ley del impuesto, sin la previa e imprescindible comprobación de que ha realizado el hecho imponible.

Los valores de adquisición y transmisión declarados por el contribuyente son indicadores claros de que no se ha devengado el impuesto, porque no reflejan un incremento de valor de los terrenos.

La Administración tributaria necesariamente tenía que haber comprobado que los valores declarados no correspondían a los reales y que los terrenos sí incrementaron su valor durante el tiempo en el que pertenecieron al transmitente.

## 2.2.- En ausencia de pacto, el vendedor puede repercutir el IBI al comprador, en proporción a los días de titularidad de cada uno (STS de 15-06-2016, Sala Primera de lo Civil, Rec. 2110/2014)

El artículo 75 del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales (TRLHL) regula el elemento temporal del hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) fijando el devengo el día 1 de enero de cada año.

Por su parte, el artículo 63.1 del TRLHL establece que serán sujetos pasivos del tributo los sujetos que ostenten la titularidad del bien constitutivo del hecho imponible.

En caso de venta de un inmueble, tradicionalmente se ha venido entendiendo que el IBI correspondiente al año de la venta debía ser soportado íntegramente por el vendedor, por ser quien ostentaba la titularidad del bien a 1 de enero de ese año.

A través de esta Sentencia de la Sala de lo Civil, por la que se establece doctrina, el Tribunal Supremo pone en relación los dos preceptos anteriores con lo establecido en el artículo 63.2 del TRLH:

*Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.*

Según el Alto Tribunal, el tenor del art. 63.2 del TRLHL advierte de la posibilidad de repercusión, sin sujetarlo a pacto que la habilite, limitándose el precepto a establecer que el reparto del importe del impuesto se hará conforme a las normas de derecho común.

Éstas no son otras, en este caso, que las de la compraventa (art. 1445 y siguientes del Código Civil) en virtud de las cuales la compradora debe considerarse propietaria desde el momento de la entrega.

Sin perjuicio de ello, las partes podrán pactar la imposibilidad de la repercusión. Por ello la regla general, en caso de ausencia de pacto en contrario, será que el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en

que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea.

### 2.3.- IVA – No son deducibles las cuotas soportadas en adquisición bienes entregados a clientes de forma gratuita

(SAN de 17-05-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sec. 6ª Rec. 391/2014)

La cuestión objeto de litigio es la consideración como deducibles, de las cuotas soportadas por una empresa distribuidora de bebidas, derivadas de la adquisición de diverso material de terraza (mesas, sillas, sombrillas y pies de sombrillas) que posteriormente se entregan a un tercero con la consideración de bienes entregados como "atenciones para clientes".

La Administración tributaria no admitió que el referido material de terraza pueda considerarse como un objeto publicitario sin valor comercial intrínseco; por lo que denegó la deducción pretendida por la empresa.

Este criterio fue refrendado por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

La empresa sostiene que las cuotas han de considerarse deducibles, ya que no se trata de una entrega gratuita, sino de una cesión en el marco de un negocio complejo.

La entrega del mobiliario y material, en todos los casos con distintivos publicitarios de la marca distribuida (Coca Cola) se hace a cambio del compromiso de compra y comercialización de los productos en cuestión.

Como prueba se aportaron escritos firmados por los titulares de los establecimientos de hostelería beneficiarios, que acreditan la existencia de compromisos comerciales, como contrapartida a la recepción del material de terrazas.

La Audiencia Nacional, con un razonamiento que demuestra escaso conocimiento del sector de actividad, rechaza los argumentos de la recurrente.

Señala que las afirmaciones de los hosteleros no especifican la valoración concreta que a dichos bienes se ha de dar, ni los compromisos de compra concretos que se han de asumir, ni el periodo durante el cual dichas compras se han de materializar, ni las condiciones de uso comercial al que está destinado el material entregado.

Por ello, no se puede concluir, sostiene en la Sentencia, que se esté ante una operación económica compleja -venta de bebidas y cesión de uso de material de terraza- que pudiera justificar que en la factura de venta que emite la recurrente se incluyera en el precio global de las bebidas tanto el precio de venta de las bebidas como el importe correspondiente a la cesión de uso del material de terraza.

Se llama la atención sobre el hecho de que la actividad de la empresa recurrente consiste en la fabricación y comercialización de bebidas, por lo que la entrega del material de terraza es una atención con clientes al margen de esa actividad principal, sin que exista una relación directa e inmediata entre productos suministrados y la entrega del mobiliario de terraza, vinculación imprescindible para dar un tratamiento conjunto a efectos de IVA a dicha operación.

Para poder considerar que la cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación está comprendida en el precio satisfecho por las bebidas es necesario que la cesión del mobiliario de terraza esté condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscutiblemente a título oneroso, y que se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos cuyo uso se haya cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión.

Con este fundamento, se confirma la liquidación practicada por la Administración tributaria, denegando la deducción de las cuotas en cuestión.

#### 2.4.- ISD Reducción por adquisición de participaciones en empresa familiar – Cumplimiento del requisito realización de labores gerenciales por hijo sin participación en capital (STS de 12-05-2016, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Rec. 2639/2014)

Innovadora y bienvenida Sentencia del Tribunal Supremo, en relación con la aplicación de beneficios fiscales a las empresas familiares.

En el caso de participaciones en el capital de estas empresas, uno de los requisitos exigidos por las normas fiscales para gozar de un trato fiscal favorable, es que al menos un miembro del grupo familiar realice funciones de dirección y gestión de la entidad, percibiendo por ello una retribución que constituya su principal fuente de rentas del trabajo y actividades económicas.

Hasta ahora, la doctrina administrativa venía entendiendo que el grupo familiar se conforma, a efectos fiscales, por las personas que además de mantener los vínculos familiares que regula la ley, ostenten alguna participación en la sociedad de la que se trate.

Esta cuestión es el centro de la controversia que se somete a consideración del Tribunal Supremo.



La Administración tributaria de Castilla y La Mancha, practicó liquidación del ISD suprimiendo la reducción por adquisición de participaciones en una empresa familiar, al entender se había incumplido el requisito referido al ejercicio de funciones de dirección retribuidas.

La gestión del negocio era llevada por un hijo del causante, que percibía por ello una retribución que suponía su principal fuente de rentas. Sin embargo, este hijo tenía ninguna participación en el capital social.

Esta circunstancia es la que lleva a la Administración tributaria autonómica, a denegar el beneficio fiscal a la transmisión hereditaria de las participaciones en esta empresa familiar, al considerar que este hijo no puede considerarse incluido en el grupo familiar a efectos fiscales.

Para resolver esta controversia, la Sala comienza recordando el carácter restrictivo que presentan las exenciones en nuestro ordenamiento tributario, para luego entrar en el análisis de las normas que regulan el beneficio fiscal debatido.

Tras una amplia transcripción de las normas fiscales, concluye que toda vez que los recurrentes no ostentaban ninguna participación en la empresa familiar, ésta debe ser analizada desde la perspectiva del *grupo familiar*. Es decir, la participación agregada de los sujetos pasivos, computando conjuntamente la individual con la de sus descendientes (hijos) exigiendo la Ley en este caso, se alcance un porcentaje igual o superior al 20%.

Este requisito se cumple en el grupo familiar formado por los recurrentes con su padre.

Por tanto, se concluye que es correcta la aplicación de la reducción en la liquidación del ISD, ya que la participación individual o su ausencia, no tiene relevancia alguna a estos efectos, lo que determina el cumplimiento de este requisito es el porcentaje de participación el grupo familiar, que ha de alcanzar un mínimo del 20 por ciento.

Una vez alcanzado este porcentaje de participación por el grupo familiar, basta con que uno de sus integrantes, participe o no en el capital social, realice funciones de dirección del negocio, para que todos ellos accedan a los beneficios fiscales.

### III.- Doctrina Administrativa

#### 3.1.- IRPF – Tributación de cantidades percibidas por nulidad de cláusulas suelo

(DGT Consultas Vinculantes V2430/ 2016 y V2431/ 2016)

A través de estas consultas, la Dirección General de Tributos aborda una cuestión que afecta a un gran número de personas: la incidencia en el IRPF de las cantidades recibidas de entidades financieras, con causa en la anulación de las denominadas *cláusulas suelo* de préstamos hipotecarios.

La declaración de nulidad de estas cláusulas lleva a que se tengan por no puestas, con la obligación para la entidad financiera de restituir a su cliente las cantidades que hubiere pagado de más con causa en dichas disposiciones.

Estas cantidades no constituyen renta de ningún tipo sujeta al impuesto.

Cuestión distinta es que el pago de estos intereses, en su momento, haya generado derecho a practicar deducción por compra de vivienda.

En tal caso, se debe regularizar la situación tributaria, siguiendo el procedimiento regulado por el artículo 59 del Reglamento del IRPF.

Es decir, mediante la presentación de declaraciones complementarias, con adición de los correspondientes intereses de demora.

#### 3.2.- El crowdfunding o micromecenazgo tributa como donación

(DGT Consulta Vinculante V1811/ 2016)

Un informático autónomo, ha publicado una herramienta de código abierto y espera recibir algunos ingresos por donativos, que es la forma habitual de retribución.

Se consulta sobre el tratamiento fiscal en el IRPF e IVA de las cantidades así recibidas.

La Dirección General de Tributos responde que este tipo de operación está fuera del ámbito de aplicación del IRPF, siendo el que le corresponde el del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tributando por el concepto de donación.

El obligado al pago es el sujeto que recibe el donativo.

Si las cantidades se recibiesen como contraprestación por alguna entrega de bienes o prestación de servicios, la operación en cuestión ya no tendrá carácter lucrativo, sino oneroso, resultando aplicable entonces el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, que será en función de la naturaleza de la operación, el IVA (operaciones empresariales) o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (entregas de bienes o prestaciones de servicios al margen de la actividad empresarial o profesional).

Si bien no se aclara en la consulta, cuando la operación tenga carácter oneroso sí que habrá de incluirse en la liquidación del IRPF, bien como rendimiento de la actividad (operación sujeta a IVA) o, en principio, como ganancia patrimonial (operación sujeta al ITP-AJD)

### 3.3.- Alquiler de inmuebles – Clausura del local no suspende el devengo del IVA

(DGT Consulta Vinculante V1117/2016)

Una persona dedicada al arrendamiento de locales comerciales, tiene uno arrendado a una entidad que lo destina a la realización de una actividad económica sujeta y no exenta.

Durante varios meses, el local ha permanecido clausurado por una medida cautelar adoptada por un Juzgado.

El arrendatario, durante ese tiempo, ha dejado de pagar el arrendamiento mensual alegando causa de fuerza mayor, si bien, ha acordado pagar de forma fraccionada y diferida a partir de que se reanude su actividad económica.

En opinión de la Dirección General de Tributos, sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia, o se modifique el momento de su exigibilidad, con causa en la medida cautelar de clausura del local, se dejará de devengar el Impuesto.

En el caso consultado, no parece que se produzca esta cancelación de la relación contractual, toda vez que el arrendatario está de acuerdo en abonar las cuotas de arrendamiento correspondientes al período de interrupción, aunque sea de un modo fraccionado y diferido.

En consecuencia, en tanto no se cancele o modifique la relación arrendaticia, se seguirá devengando el impuesto correspondiente al arrendamiento, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento pactadas en contrato.

### 3.4.- Expropiación forzosa – Imputación temporal de ingresos (DGT Consulta Vinculante V1466/2016)

Se consulta sobre la imputación temporal, en el Impuesto sobre Sociedades, de los ingresos derivados de un procedimiento de expropiación forzosa: el depósito previo como justiprecio inicial, y la diferencia percibida con posterioridad en virtud de resolución judicial.

Reiterando la opinión sentada en Consulta Vinculante V2487/2008, aunque con un razonamiento algo diferente, la Dirección General de Tributos llega a las siguientes conclusiones:

- a) Con arreglo a la norma contable y a la interpretación que de ésta ha hecho el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la renta no se genera ni con el acta previa de ocupación, ni con el depósito previo, sino con el acta de ocupación, momento en el que se ocupa jurídicamente el bien, y que dará lugar a practicar una anotación preventiva en el Registro de la Propiedad.
- b) La diferencia entre el justiprecio inicial y el fijado por resolución judicial, será una renta a integrar en la base imponible del ejercicio en que referida sentencia adquiera firmeza.

### 3.5.- Retribución de Administrador con cargo gratuito según estatutos es un gasto no deducible para ejercicios iniciados antes de 01-01-2015 (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de julio de 2016 R.G. 6112/2015)

Se discute la consideración como gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de la retribución satisfecha al Administrador de una Sociedad, por desempeñar funciones de director gerente, cuando según los estatutos el cargo de Administrador es gratuito.

El TEAC resolviendo este recurso extraordinario para unificación de criterio, sienta el siguiente:

Hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (vigente para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015) y conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, no es admisible la teoría del doble vínculo.

Esto quiere decir, que los Administradores no pueden compatibilizar su vinculación mercantil con la Sociedad, la cual dimana de su condición de Administrador, con un vínculo laboral de alta dirección, cual es su labor como director gerente.

En estas situaciones, prevalece el vínculo mercantil y por tanto, las reglas para fijar la retribución serán, exclusivamente, las fijadas en los Estatutos Sociales.

La retribución objeto de controversia, había sido satisfecha al Administrador como contraprestación por sus labores ejecutivas (director gerente) no por su condición de Administrador.

Sin embargo, siendo este último cargo gratuito, según los Estatutos Sociales, la doctrina antes citada torna en improcedente la retribución abonada por cualquier otro concepto y, por tanto, la misma ha de considerarse como un gasto no deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Esta conclusión deja de ser aplicable para los ejercicios iniciado a partir del 1 de enero de 2015, fecha en la que ha entrado en vigor la Ley 27/2014, antes mencionada, que prevé expresamente la posibilidad de computar como gasto deducible la retribución satisfecha a los miembros del Órgano de Administración, por labores de alta dirección o con causa en un contrato laboral.

### 3.6.- Novación de préstamo participativo – Deducción de intereses en Impuesto sobre Sociedades (DGT Consulta Vinculante V1751/2016)

Una empresa mantiene una deuda a largo plazo con su socio único. En el año 2011 esta deuda se transformó en un préstamo participativo.

Ahora, las partes han entendido necesario revisar las condiciones del préstamo, por lo que han acordado una novación, a través de la que se incrementa el tipo de interés inicialmente pactado.

Se consulta si los intereses devengados a partir de la novación serán gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Las características esenciales de los préstamos participativos, son:

- a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes

contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.

- b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.
- c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.
- d) Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción del capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

El artículo 15.a) de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, califica como retribución a los fondos propios, y por tanto gasto no deducible, los intereses devengados por préstamos participativos.

Sin embargo la disposición transitoria decimoséptima de la citada Ley, establece que la limitación anterior no resultará de aplicación a los préstamos celebrados antes del 20 de junio de 2014.

La novación planteada es modificativa y no extintiva, por lo que la obligación primitiva pervive, con los elementos principales y accesorios, que no han sido alterados por las partes.

Por tanto, los intereses devengados tras la novación consultada, no se verán afectados por la limitación regulada en el artículo 15.a) de la Ley del Impuesto.

No obstante, su deducción estará condicionada por las normas que regulan las operaciones entre partes vinculadas. Es decir, podrán deducirse íntegramente (más allá de la limitación específica para los gastos financieros cuando exceden del millón de euros anuales) siempre que su cuantificación se ajuste a valores de mercado.

### 3.7.- El cambio en tablas de amortización puede originar un gasto deducible igual a valor neto de determinados elementos del inmovilizado (DGT Consulta Vinculante V0882/2016)

Una entidad dedicada a actividades complementarias y auxiliares del transporte, es titular de varios almacenes afectos a su actividad.

El coeficiente de amortización aplicable a estos elementos del inmovilizado, se ha visto incrementado, tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

La misma ley en su disposición transitoria decimotercera, regula un régimen voluntario para aplicar los nuevos coeficientes de amortización sobre elementos adquiridos antes del 1 de enero de 2015, conforme al cual estos elementos podrán amortizarse en la vida útil remanente que, de acuerdo con las nuevas tablas, les corresponde.

Los almacenes en cuestión, todos ellos con valor neto contable y fiscal positivo, han superado la vida útil fijada en las nuevas tablas de amortización.

Al respecto, se consulta sobre la posibilidad de reconocer como pérdida del ejercicio 2015 el valor neto contable de dichos activos y si tal gasto será deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En opinión de la Dirección General de Tributos, de acuerdo con dicha disposición transitoria, los almacenes se han de amortizar durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre su valor neto fiscal al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

En el caso concreto planteado, la nueva vida útil máxima ya habrá finalizado a 1 de enero de 2015.

Por tanto, y teniendo en cuenta que la repetida disposición transitoria establece que los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes, se contabilizarán como un cambio de estimación contable, en el ejercicio 2015 la entidad consultante habrá registrado un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor neto contable de los almacenes a 31 de diciembre de 2014. Es decir, por la amortización correspondiente a los años de vida útil original que aún le quedaban a estos elementos (se supone que no hay valor residual).

Dicho gasto resultará fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible correspondiente al ejercicio 2015, presumiéndose que el valor neto contable y el valor neto fiscal coinciden a estos efectos.

Adicionalmente, si en los ejercicios 2013 y 2014 la amortización de estos elementos se hubiese visto afectada por la limitación vigente en esos ejercicios (no se admitió la deducción del 30% de la amortización que hubiese resultado computable sin esta limitación) la parte no deducida en aquellos podrá computarse íntegramente en 2015 para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

### 3.8.- La entrega gratuita de bienes idénticos a los fabricados, a potenciales clientes, se califica como autoconsumo sujeto y no exento (DGT Consulta Vinculante V0811/ 2016)

La empresa consultante, dedicada a la elaboración y embotellado de vinos, realiza entregas gratuitas de botellas a clientes potenciales, con el fin de dar a conocer su producto.

Las botellas entregadas tienen aspecto y capacidad idénticos a las que comercializa la entidad.

Se consulta sobre la posibilidad de deducir el gasto que esto supone para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, así como acerca del tratamiento de estas entregas gratuitas en el IVA.

Con buen criterio, tras exhaustivo repaso de los requisitos impuestos por la norma fiscal para la deducción de gastos (inscripción contable, imputación con arreglo al devengo, correlación con ingresos y justificación documental) así como de las limitaciones y exclusiones en esta materia, se concluye que el gasto consultado será deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La situación en el IVA es algo más gravosa para la empresa. El artículo 9 de la Ley del IVA, define como operaciones asimiladas a entregas de bienes, entre otras, al autoconsumo de bienes: la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, sin contraprestación.

Por lo anterior, en la medida en que la entidad se dedica a la comercialización de vino y las botellas que son entregadas a los clientes potenciales forman parte de su patrimonio empresarial, las entregas realizadas a título gratuito constituyen operaciones asimiladas a una entrega de bienes, que se encuentran sujetas y no exentas en el impuesto.

La base imponible sobre la que se habrá de calcular la cuota devengada, dependerá de la forma en que los bienes hayan sido adquiridos por la empresa, según se regula en el artículo 79 de la Ley del IVA:

- 1.<sup>a</sup> Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.



- 2ª. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

Por último, de acuerdo con las previsiones del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la empresa tiene obligación de expedir y entregar factura por todas sus operaciones sujetas al impuesto, entre las que se encuentran las que son objeto de esta consulta.

### 3.9.- Cómputo de remuneración por ejercicio de funciones directivas, a efectos de exención de participaciones en Impuesto sobre el Patrimonio (DGT Consulta Vinculante V1406/ 2016)

Una persona que ostenta participación directa en una sociedad holding, superior a la exigida por la norma fiscal para acceder a los beneficios fiscales aquí tratados.

La holding, a su vez, participa en dos filiales, en las que el socio de la primera no tiene participación directa alguna.

Este socio percibe retribución de las tres entidades. En la holding se le retribuye como Administrador, mientras que con las dos filiales mantiene una vinculación laboral.

Se consulta si la retribución proveniente de las dos filiales ha de computarse como derivada de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de determinar si su retribución como Administrador es su principal fuente de rentas.

Cabe recordar que cuando una misma persona es titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las distintas condiciones exigidas para gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, el cómputo de la retribución por labores de dirección, se efectuará de forma separada para cada una de las entidades.

De esta forma, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

Haciendo en este caso una interpretación literal del reglamento que regula las condiciones para la aplicación de beneficios fiscales en materia de Patrimonio y Sucesiones, la Dirección General de Tributos afirma que la retribución percibida de las filiales no puede computarse como procedente de participaciones exentas, ya que la

norma exige que la participación en las entidades sea directa, cuestión que no se verifica en el caso consultado.

Por tanto, suponiendo que el consultante no perciba más retribuciones que las mencionadas, para tener por cumplido el requisito en cuestión, su retribución como administrador de la sociedad ha de superar a la que percibe de las dos filiales.

La respuesta a esta consulta es en buena medida contradictoria con la manifestada en la V0158/2014, de 24 de enero.

En aquella, se consultaba sobre la posibilidad de que la retribución por las funciones directivas no fuese satisfecha por la sociedad directamente participada, sino por otra del grupo.

A esto, la Dirección General de Tributos respondió:

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

Será esto a lo que llaman seguridad jurídica...



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**