

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el bimestre julio-agosto de 2016

### ÍNDICE

I.-	Normativa: .....	4
	1.1.- Cómputo de plazos – Sábados dejan de ser días hábiles:.....	4
II.-	Jurisprudencia: .....	4
	2.1.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – La retribución del albacea no es gasto deducible para la liquidación del impuesto: .....	4
	2.2.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Parentesco de sobrinos por afinidad no desaparece al fallecer el consanguíneo:.....	5
	2.3.- Tasas Judiciales – Inconstitucional parcial de Ley de Tasas Judiciales, que son sus elevadas cuantías vulnera el principio de tutela judicial efectiva:.....	6
	2.4.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – No es discriminatorio denegar a parejas homosexuales reducción para cónyuges supérstites: .....	8
III.-	Doctrina Administrativa: .....	9
	3.1.- IRPF – Aplicación de límite de gastos de difícil justificación en Comunidades de Bienes: .....	9
	3.2.- IRPF – Pago por derivación de responsabilidad en compraventa, no forma parte del coste de adquisición:.....	9

3.3.- IRPF – Utilización de taxi facilitado por la empresa es retribución en especie para el trabajador: .....	10
3.4.- IRPF – Exención por venta de vivienda para mayores de 65 años, alcanza a venta por separado de garajes y trasteros:.....	11
3.5.- Impuesto sobre el Patrimonio – Efecto de acciones propias en determinación de porcentaje de participación: .....	12
3.6.- Impuesto sobre Sociedades – Amortización de cabezas tractoras y semirremolques: .....	12
3.7.- Impuesto sobre Sociedades – Exceso de imposición sobre límite previsto en Convenio para Evitar Doble Imposición Internacional: .....	13
3.8.- IVA – Deducción de cuotas en caso de regularización administrativa de las inicialmente repercutidas por el proveedor: .....	14
3.9.- Impuesto sobre Sociedades, ISD e IVA – Donación de inmuebles de Sociedad a socios: .....	15

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

A la habitual falta de actividad en los meses estivales se ha sumado, este año, la falta de acuerdo político para la investidura de un gobierno. De ello resulta una total ausencia de actividad parlamentaria.

No obstante, cabe destacar los efectos que comenzarán a desplegarse en los próximos días, de normas aprobadas hace algún tiempo.

El próximo 2 de octubre, entrará en vigor la nueva Ley de procedimiento administrativo, que introduce como novedad, en materia de plazos, la exclusión de los sábados como días hábiles.

Esto provocará, en los hechos, una pequeña ampliación de los plazos más habituales en la Administración tributaria, los 10 o 15 días hábiles que por lo general se conceden para atender requerimientos, o para presentar alegaciones en el trámite de audiencia.

La otra novedad en materia legislativa viene el Tribunal Constitucional, que ha anulado determinados preceptos de la Ley de Tasas Judiciales, aplicables a personas jurídicas, por considerar que su cuantía supone un injustificado impedimento para el acceso a la Justicia.

La anulación no conlleva efectos retroactivos, por lo que no será posible solicitar la devolución de las cantidades pagadas, tanto en los procesos finalizados, como en los iniciados a la fecha de dictarse esta sentencia.

Destaca también en este bimestre otra sentencia judicial, esta del Tribunal Supremo. En dicha sentencia, dictada en un recurso para unificación de criterio, el Alto Tribunal afirma que el parentesco por afinidad, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, subsiste tras la muerte del pariente por consanguinidad en el aquél que tuvo origen.

Esto tiene especial trascendencia en dos cuestiones, referidas a los sobrinos políticos: La aplicación de determinados incentivos fiscales, como es el de la adquisición de empresas familiares, del que pueden beneficiarse los sobrinos del causante, en ausencia de hijos; y la aplicación de coeficientes multiplicadores, que serán los del Grupo III, en lugar de los más elevados del Grupo IV, correspondiente a los parientes más lejanos y a personas sin vínculos familiares.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Cómputo de plazos – Sábados dejan de ser días hábiles

(Ley 39/ 2015, de 1 de octubre de 2015- BOE 02-10-2015)

El artículo 30.2 de la Ley 39/ 2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, regula el cómputo de los plazos administrativos:

*Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.*

La exclusión de los sábados de entre los días hábiles a estos efectos, es uno de los cambios más significativos en materia de procedimientos seguidos frente a las distintas Administraciones tributarias.

La Ley General Tributaria no contiene una definición de días hábiles, sino que se remite a la Ley del Procedimiento Administrativo Común, la Ley 30/ 1992, remisión que ahora ha de entenderse hecha a esta nueva ley (disposición final cuarta Ley 39/ 2015).

Hasta ahora, por tanto, en los procedimientos y actuaciones de las Administraciones tributarias (estatal, autonómicas y locales) los sábados se computaban como día hábil.

La disposición final séptima de esta ley, fijó su entrada en vigor al año de su publicación en el BOE, que se produjo el 2 de octubre de 2015, por lo que la consideración de los sábados como días inhábiles, dará inicio el próximo día 2 de octubre de 2016.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – La retribución del albacea no es gasto deducible para la liquidación del impuesto.

(STSJ Cataluña de 01-02-2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 770/ 2012)

Los recurrentes, en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluyeron dentro de las deudas deducibles para la determinación de la base imponible, la retribución del albacea, cifrada en el 10 por ciento de la herencia.

La Oficina Liquidadora eliminó esta deducción, por considerar que se trataba de un gasto que, si bien era necesario para la aceptación de la herencia, resulta no deducible para determinar la base imponible del tributo por expresa disposición legal.

Elevada esta cuestión al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, la cuestión se decantó del lado de los recurrentes. En opinión del TEARC la deducción de esta partida debe admitirse, bien por tratarse de una carga sobre la herencia, bien por considerarse una deuda.

El Tribunal Superior de Justicia, que debió resolver el recurso presentado por la Administración catalana, no comparte la opinión del TEARC y se suma, en cambio, a la opinión de la Oficina Liquidadora, según la cual la retribución del albacea debe considerarse un gasto de administración del caudal relicto.

De las funciones que a éste atribuye el Código Civil (en este caso el catalán, pero también el vigente para territorios que no tengan derecho propio) se deduce que son las propias de un administrador del caudal.

El artículo 14.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora el ISD, establece que son gastos deducibles para la determinación de la base imponible: *Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.*

Por tanto, atendiendo a la naturaleza atribuida por el tribunal a la retribución del albacea, y teniendo en cuenta la previsión legal antes transcrita, se concluye que tal partida es un gasto no deducible para la determinación de la base imponible, por tener relación con la administración del caudal relicto.

## 2.2.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Parentesco de sobrinos por afinidad no desaparece al fallecer el consanguíneo (STS de 14-07-2016, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Rec. 3316/2015)

La Dirección General de Tributos de Madrid, denegó la aplicación de la reducción por parentesco a un heredero, sobrino político de la causante, por haber premuerto el pariente consanguíneo (esposo de la causante) en el que había tenido origen el vínculo por afinidad.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dio la razón al recurrente, y anuló la liquidación girada por la Administración tributaria madrileña.

No conforme con esta resolución, la Administración promovió recurso jurisdiccional ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que en su sentencia acogió la tesis de la Administración, anulando la resolución del TEARA, antes citada, y validando la liquidación entonces impugnada.

El argumento central de la Sentencia, es que nuestro Código Civil define la consanguinidad e incluso la adopción, pero no hace lo mismo con el parentesco por afinidad. Los autores suelen afirmar que es el que media entre una persona y los parientes consanguíneos de su cónyuge. La afinidad es el parentesco que mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro.

Y dentro de este punto, lo que hay que aclarar es si dicho parentesco cesa al mismo tiempo que el matrimonio se anula o se disuelve, bien por muerte de cualquiera de los cónyuges, bien por divorcio. Según el Tribunal Superior, el parentesco por afinidad depende por completo del matrimonio. Nace, cuando se contrae y cesa, cuando el matrimonio se disuelve o anula.

La Dirección General de Tributos, en Consultas 1408/2001 y 916/2007 se ha inclinado también por el cese del parentesco al desaparecer el vínculo matrimonial: la afinidad es el parentesco que surge con los consanguíneos del consorte, y ello, por definición, exige la subsistencia de esa persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco y cuya desaparición (sea física, en caso de muerte; sea jurídica, como vínculo con el cónyuge, en caso de divorcio) implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco.

El Tribunal Supremo, en cambio, modificando el criterio sentado en Sentencia de 18 de marzo de 2003, reiterado parcialmente en otra de 12 de diciembre de 2011, adopta la posición contraria.

Ahora, a través de esta Sentencia en recurso para unificación de criterio, concluye que la inclusión de los sobrinos por afinidad en el Grupo III procede aun cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad.

### 2.3.- Tasas Judiciales – Inconstitucionalidad parcial de Ley de Tasas Judiciales, que con sus elevadas cuantías vulnera el principio de tutela judicial efectiva (STC de 21-07-2016, Pleno, Rec. 973/2013)

En opinión del Tribunal Constitucional, son contrarias al derecho fundamental de acceso a la justicia, determinadas disposiciones de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración

de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, que anula por considerar inconstitucionales.

Los preceptos sobre los que recae la declaración de inconstitucionalidad, son los incisos del art. 7.1 de la citada Ley que imponen las siguientes cuotas fijas:

- 200 euros para interponer el recurso contencioso-administrativo abreviado y 350 euros para interponer el recurso contencioso-administrativo ordinario;
- 800 euros para promover recurso de apelación y de 1.200 euros para los recursos de casación y extraordinario por infracción procesal, en el orden civil;
- 800 euros para el recurso de apelación y 1.200 euros para el recurso de casación en cualquiera de sus modalidades, en el orden contencioso-administrativo;
- tasa de 500 euros para el recurso de suplicación y 750 para el de casación en cualquiera de sus modalidades, ambos del orden social

También ha sido declarado inconstitucional el art. 7.2, que impone una cuota variable cuya cuantía será la que resulte de aplicar al valor económico del litigio el tipo de gravamen que corresponda, según la siguiente escala (con un máximo de 10.000 euros):

- de 0 a 1.000.000 euros, el 0,5 por ciento
- el resto: el 0,25 por ciento.

La nulidad de estos preceptos alcanza únicamente a las tasas referidas a personas jurídicas, puesto que su aplicación a personas físicas se había suprimido por Real Decreto-ley 3/2013, de 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita.

Por último, aclara el Tribunal que esta declaración de nulidad no tendrá efectos retroactivos, es decir, no procede ordenar la devolución de las cantidades pagadas:

*En particular, no procede ordenar la devolución de las cantidades pagadas por los justiciables en relación con las tasas declaradas nulas, tanto en los procedimientos administrativos y judiciales finalizados por resolución ya firme; como en aquellos procesos aún no finalizados en los que la persona obligada al pago de la tasa la satisfizo sin impugnarla por impedirle el acceso a la jurisdicción o al recurso en su caso (art. 24.1 CE), deviniendo con ello firme la liquidación del tributo. Sin prescindir del perjuicio que tal devolución reportaría a la Hacienda Pública, resulta relevante tener en cuenta a estos efectos que la tasa no se declara inconstitucional simplemente por su cuantía, tomada ésta en abstracto. Por el contrario, hemos apreciado que dichas tasas son contrarias al art. 24.1 CE porque lo elevado de esa cuantía acarrea, en concreto, un impedimento injustificado para el acceso a la Justicia en sus distintos niveles. Tal*

situación no puede predicarse de quienes han pagado la tasa logrando impetrar la potestad jurisdiccional que solicitaban, es decir, no se ha producido una lesión del derecho fundamental mencionado, que deba repararse mediante la devolución del importe pagado.

#### 2.4.- ISD – No es discriminatorio denegar a parejas homosexuales reducción para cónyuges supérstites (STC de 21-06-2016, Pleno, Rec. 3789/ 2015)

En **Boletín informativo 05/2015** se daba cuenta del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, por parte del Tribunal Supremo, con respecto al artículo 20.2.a) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que regula las reducciones para cónyuges.

Se consultaba si resulta contrario al derecho constitucional a la igualdad, en el caso de parejas homosexuales que no pudieron casarse por el fallecimiento de uno de ellos antes de la entrada en vigor de la Ley de matrimonios de personas del mismo sexo.

El Tribunal Constitucional no entra en el fondo de la cuestión, pues entiende inadmisibile el recurso planteado.

En opinión del Tribunal, no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, solo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente.

Para que esto sea así la causa que limita la libertad de casarse debe ser una causa que pugne con los principios y reglas constitucionales. Pues bien, a pesar de que el órgano promotor sostenga que el legislador en materia de pensiones de viudedad no tiene el mismo margen de configuración que el legislador tributario al tratarse de materias recogidas en preceptos constitucionales distintos, a la vista de la clara analogía que presentan esta cuestión y la ya resuelta en la STC número 92/2014, de 10 de junio de 2014, puede concluirse, aplicando la jurisprudencia consolidada en esa sentencia, que el art. 20.2 a) II Ley 29/1987 (Ley ISD) no provoca discriminación por orientación sexual.

En consecuencia, tanto porque la duda de constitucionalidad aquí planteada ya había quedado solventada en la STC 92/2014, como porque el Tribunal no alberga dudas sobre la constitucionalidad del precepto legal aquí impugnado, procede declarar la inadmisión a trámite de esta cuestión de inconstitucionalidad al carecer de viabilidad suficiente.



### III.- Doctrina Administrativa

#### 3.1.- IRPF – Aplicación de límite de gastos de difícil justificación en Comunidades de Bienes (DGT Consulta Vinculante V1195/ 2016)

Con la última reforma fiscal, vigente desde el 1 de enero de 2015, se introdujo un límite a la cuantía de los gastos de difícil justificación, computables en la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, en régimen de estimación directa simplificada.

Estos gastos calculaban, hasta entonces, como el 5 por ciento de la diferencia entre ingresos y gastos del año. Desde el 1 de enero de 2015, si bien se mantiene la fórmula de cálculo, se fijó un importe máximo deducible por este concepto, de 2.000 € anuales.

Ahora se consulta sobre la aplicación de este límite a una comunidad de bienes que obtiene rendimientos de actividades económicas. Concretamente, si el límite cuantitativo refiere a los rendimientos obtenidos por la entidad o si se aplica de forma individual a cada comunero.

Con buen criterio, dado que las Comunidades de Bienes no son sujetos pasivos del IRPF (y, por tanto, mal se les pueden aplicar sus normas) la Dirección General de Tributos concluye que el límite será de aplicación a cada comunero de forma independiente, y para el conjunto de actividades que cada uno desarrolle.

#### 3.2.- IRPF – Pago por derivación de responsabilidad en compraventa, no forma parte del coste de adquisición (DGT Consulta Vinculante V1023/ 2016)

Una persona que ha transmitido una vivienda en el año 2014, que había adquirido en 2003.

La compra se realizó en contrato privado, en el que se pactó un determinado precio de venta al que se habría de sumar cualquier otro gasto que se pudiese ocasionar por la adquisición de la vivienda, como pudieran ser las cantidades a pagar con causa en cualquier procedimiento de derivación de responsabilidad, relacionado con esta transacción.

Tras la adquisición, el comprador fue declarado responsable solidario de una deuda por Impuesto sobre Sociedades de una entidad, de la que como cónyuge de uno de los

Administradores, se le consideró causante o colaborador en la ocultación de bienes o derechos para impedir su traba.

Se consulta si las cantidades pagadas con causa en esta derivación de responsabilidad, pueden considerarse como mayor coste de adquisición del inmueble.

Para responder a esta cuestión, la Dirección General de Tributos comienza por definir la naturaleza de la derivación de responsabilidad, para así establecer el origen o fundamento que ha llevado a su exigencia.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de noviembre de 2015, ha señalado que en este supuesto de responsabilidad, se parte del presupuesto de un vaciamiento patrimonial en perjuicio de la Hacienda Pública, mediante la transmisión de bienes y derechos, impidiendo con ello que puedan realizarse por la Hacienda, y así el cobro de la deuda tributaria.

De esto se deriva, que la responsabilidad objeto de consulta no tiene origen en la compra del inmueble, sino en una conducta del consultante, no conforme con la norma tributaria.

Teniendo origen esta derivación de responsabilidad en una conducta ilícita del responsable, y no en la realización genérica de una operación de compraventa, no parece que el importe reclamado pueda subsumirse en el concepto de *gastos y tributos inherentes a la adquisición*.

Consecuentemente, el pago realizado por la derivación de responsabilidad, no puede computarse para determinar el coste de adquisición del inmueble.

### 3.3.- IRPF – Utilización de taxi facilitado por la empresa es retribución en especie para el trabajador

(DGT Consulta Vinculante V1073/2016)

Se consulta si la utilización de un servicio de taxi, por parte de un trabajador, que la empresa pone a su disposición para desplazamientos entre su domicilio y el centro de trabajo, fuera de la jornada laboral ordinaria, y a petición de la propia empresa, ha de considerarse retribución en especie para el trabajador.

El primer párrafo del apartado 1 del artículo 42 de la Ley del IRPF, define como rentas en especie *la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda*.

Si el pagador entrega al trabajador importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios antes referidos, estas entregas tendrán la consideración de rentas dinerarias, conforme al párrafo segundo de la norma antes citada.

Los desplazamientos a los que refiere la consulta (entre domicilio y centro de trabajo) se enmarcan, a efectos del IRPF, dentro del ámbito particular del trabajador. Por tanto, según las normas referidas, la utilización gratuita del servicio de taxi será para éste una retribución en especie, sometida a gravamen en el IRPF.

También será una retribución sujeta a tributación la entrega de una asignación en metálico para este fin, aunque en este caso como retribución dineraria.

### 3.4.- IRPF – Exención por venta de vivienda para mayores de 65 años, alcanza a venta por separado de garajes y trasteros (DGT Consulta Vinculante V830/2016)

Los consultantes, un matrimonio en el que ambos cónyuges son mayores de 65 años, han decidido vender su vivienda habitual, que adquirieron junto con una plaza de garaje y un trastero. Todos los inmuebles se encuentran bajo una misma referencia catastral.

Para facilitar la venta, han segregado de la propiedad la plaza de garaje y el trastero, y se plantean vender los inmuebles a distintos compradores y, probablemente, en fechas no coincidentes.

Se consulta si gozará de exención toda la ganancia patrimonial obtenida, o sólo la correspondiente a la vivienda, sin considerar la plaza de garaje y el trastero.

La plaza de garaje y el trastero, tienen consideración de vivienda habitual, siempre que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario, y se hayan adquirido en el mismo acto en que se produjo la compra de la vivienda.

Cumplidos estos requisitos, ni la segregación planteada ni la venta a distintos compradores, cambia su naturaleza.

Por tanto, si la transmisión de la plaza de garaje y el trastero se produce tanto con anterioridad como con posterioridad a la venta de la vivienda, tendrán derecho a la exención por la que se consulta.

Sin embargo, si la venta del garaje y el trastero, se hace en fecha posterior a la de la vivienda, la exención sólo será aplicable siempre que la operación se realice dentro de los dos años siguientes, contados de fecha a fecha, a la transmisión de la vivienda.

### 3.5.- Impuesto sobre el Patrimonio – Efecto de acciones propias en determinación de porcentaje de participación (DGT Consulta Vinculante V1837/2016)

Se consulta sobre la procedencia de computar las acciones que una sociedad mantiene en autocartera, a efectos de determinar el porcentaje de participación del socio, con los efectos que esto puede tener en otros tributos (exención sobre participaciones en empresas familiares).

Una de las consecuencias de la adquisición de acciones propias por parte de una sociedad, es que los derechos políticos de dichas acciones quedan en suspenso, mientras que los económicos, a excepción del derecho de asignación gratuita de nuevas acciones, se atribuyen a los demás socios de forma proporcional.

Desde un punto de vista económico, la adquisición de acciones propias minora el capital vivo de la entidad y reduce sus fondos propios.

Como consecuencia de la autocartera, la masa patrimonial de la entidad se ha visto reducida por lo que sufrirá una modificación la participación que en la misma tenga el sujeto pasivo.

En consecuencia, las acciones propias no se deben tener en cuenta a efectos de determinar el porcentaje de participación de cada socio en el capital social.

### 3.6.- Impuesto sobre Sociedades – Amortización de cabezas tractoras y semirremolques (DGT Consulta Vinculante V1488/2016)

Una empresa dedicada al transporte frigorífico internacional de mercancías por carretera, consulta qué coeficiente de amortización se ha de aplicar a las cabezas tractoras y semirremolques que utiliza, conforme a la nueva tabla de amortización introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta nueva tabla ha suprimido las antiguas clasificaciones sectoriales, fijando coeficientes y años de amortización, máximos, para cada tipo de elemento.

En el apartado de elementos de transporte, se hace la siguiente clasificación:

- Locomotoras, vagones y equipos de tracciones.
- Buques, aeronaves.

- Elementos de transporte interno.
- Elementos de transporte externo.
- Autocamiones.

No habiendo ni en la norma fiscal ni en el Reglamento General de Vehículos una definición precisa de autocamión, atendiendo a los usos y costumbres, así como a otras definiciones en normas sectoriales, cabe entender que tanto los camiones como los tractocamiones pueden incluirse en la categoría de autocamión de la tabla de amortización fiscal.

El semirremolque se define como un vehículo no autopropulsado diseñado y concebido para ser acoplado a un automóvil, sobre el que reposará parte del mismo, transfiriéndole una parte sustancial de su masa.

Por tanto, las cabezas tractoras pueden considerarse autocamiones, con un coeficiente lineal de amortización máximo del 20 por ciento, y un período máximo de amortización de 10 años, mientras que los semirremolques pueden considerarse como elementos de transporte externo, con un coeficiente lineal de amortización máximo del 16 por ciento y un período máximo de amortización de 14 años.

### 3.7.- Impuesto sobre Sociedades - Exceso de imposición sobre límite previsto en Convenio para Evitar la Doble Imposición internacional (DGT Consulta Vinculante V1637/ 2016)

La cuestión que se aborda en esta consulta resulta habitual para muchas empresas españolas, a la luz del fuerte proceso de internacionalización en el que se han visto inmersas en los últimos años.

En concreto, se consulta sobre las consecuencias en España del exceso de retención soportada en un tercer país, con el que el nuestro tenga suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI).

Por lo general, los CDI fijan tipos de retención máxima aplicables por cada uno de los países, sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en el otro país firmante.

En este caso, la empresa consultante, dedicada al alquiler de maquinaria, ha soportado una retención del 15 por ciento en Costa Rica, al calificarse estos pagos como cánones.

El CDI entre España y Costa Rica, fija un tipo máximo de retención sobre estas rentas, del 10 por ciento.

En nuestro país, la empresa en cuestión habrá de incluir, en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, las rentas íntegras obtenidas en todo el mundo, incluidas, obviamente, las procedentes de su actividad en Costa Rica.

El mecanismo previsto para eliminar la doble imposición internacional consiste en la aplicación de una deducción en cuantía igual al impuesto soportado en el extranjero sobre las rentas citadas.

No obstante, esta deducción se somete a un doble límite:

- a) No puede exceder del impuesto devengado en España sobre las mismas rentas.
- b) El impuesto extranjero a deducir no puede ser superior al que corresponde satisfacer en virtud del correspondiente CDI, cuando lo hubiere.

Por tanto, la deducción por doble imposición que podrá aplicar la empresa consultante, será del 10 por ciento sobre el importe íntegro de los cánones procedentes de Costa Rica, tipo máximo fijado en el CDI.

Los 5 puntos adicionales retenidos en la fuente, ni forman parte de la deducción por doble imposición, ni tienen la consideración de gasto deducible.

Para recuperarlos, la empresa puede instar la iniciación de un procedimiento amistoso, al amparo del CDI vigente entre ambos países, con el fin de que las autoridades competentes de ambos Estados, puedan acordar la correcta aplicación de las reglas de reparto de la potestad tributaria pactadas en el Convenio.

### 3.8.- IVA – Deducción de cuotas en caso de regularización administrativa de las inicialmente repercutidas por el proveedor. (DGT Consulta Vinculante V1484/ 2016)

Una persona física, que actúa como empresario, recibe una serie de facturas rectificativas de un proveedor, a través de las cuales se le repercuten cuotas de IVA no incluidas en las facturas originalmente emitidas, algunas de ellas con antigüedad superior a cuatro años.

Se plantea si está obligado a soportar esta repercusión, así como a su derecho a deducir dichas cuotas de IVA.

En primer lugar, sobre la procedencia de la rectificación, la Dirección General de Tributos, recuerda su posición al respecto, manifestada en Consultas Vinculantes V830/ 2008 y V541/ 2012 respecto del plazo de 4 años que fija la Ley del IVA para que la rectificación de cuotas resulte procedente: se requiere que el proveedor del bien o

servicio hubiese emitido en su momento una factura que documentara originalmente la operación, tal como se ha hecho en este caso.

En segundo lugar, es necesario que la rectificación se efectúe en el momento en el que el proveedor advierta las causas de la incorrecta determinación inicial de las cuotas, es decir, desde la firmeza del acto administrativo por el que se regulariza la situación tributaria del proveedor, quedando este obligado a rectificar las facturas, siempre que no hubiesen transcurrido más de cuatro años desde el devengo de la operación.

Para computar los cuatro años del plazo anterior, se ha de descontar el período durante el que se hubiesen desarrollado las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria, y hasta que la liquidación resultante adquiera firmeza.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que si la regularización de cuotas deriva de una actuación de la Administración, será necesario que no se haya acreditado, en el curso de las actuaciones, que el proveedor en cuestión participaba en un fraude, o que sabía o debía saber, actuando con razonable diligencia, que participaba en una operación incardinada en una trama fraudulenta.

Cumplidas estas condiciones, la persona consultante podrá deducir las cuotas que le han sido repercutidas, vía facturas rectificativas, en el período impositivo en que reciba dichas facturas.

### 3.9.- Impuesto sobre Sociedades, ISD e IVA – Donación de inmuebles de Sociedad a socios (DGT Consulta Vinculante V1550/2016)

El Órgano de Administración de una Sociedad, ha acordado donar una nave industrial a los socios de la entidad.

Se consulta sobre las repercusiones fiscales de la operación.

Para la Sociedad, la operación tiene efectos en dos tributos, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA.

En el Impuesto sobre Sociedades, la entidad habrá de integrar en la base imponible del tributo, la diferencia entre el valor de mercado del inmueble donado y su valor fiscal (valor neto contable si no hay diferencias temporales pendientes de integrar).

En el IVA, la entrega gratuita del inmueble constituye un autoconsumo, operación asimilada a la transmisión onerosa.

Sin embargo, al tratarse de un inmueble, la operación puede estar exenta de tributación, si la entrega califica como una segunda o ulterior transmisión. En tal caso, si no se renuncia a la exención, no se debe repercutir cuota alguna.

De resultar una entrega exenta, si el inmueble donado está dentro del período de regularización (había sido adquirido por la Sociedad dentro de los 10 años anteriores a esta transmisión) se deberán reintegrar a la Hacienda Pública, una parte de las cuotas deducidas en la compra.

Para los donatarios (socios) se trata de una operación sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la modalidad de transmisiones *inter vivos*. La base imponible estará dada por el valor real del inmueble donado (susceptible de revisión por la Administración tributaria autonómica en la que radique dicho inmueble).

A efectos de este tributo, la sociedad se considera un extraño, por lo que en la determinación de la cuota a ingresar serán de aplicación los coeficientes multiplicadores correspondientes al Grupo IV.

Por último, la operación consultada verifica también el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal) siendo los donatarios (beneficiarios de la donación) los sujetos pasivos y, por tanto, los obligados a ingresar la correspondiente cuota.





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**