

Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en primer trimestre de 2017

ÍNDICE

I.-	Normativa:	4
1.1.-	Efectos fiscales del RDL 1/ 2017, sobre Cláusulas Suelo:	4
II.-	Jurisprudencia:	5
2.1.-	Plusvalía Municipal – Se declara inconstitucional en supuestos de pérdida real:	5
2.2.-	Dilaciones no imputables a la Administración – exigen concurrencia de elementos finalista:	6
2.3.-	Dilaciones no imputables a la Administración – Prueba insuficiente:	7
2.4.-	Interrupción de la Prescripción – No vale cualquier acto realizado por la Administración:	8
2.5.-	Procedimiento Sancionador – Suscripción de un acta de conformidad no equivale a reconocimiento de culpa:	9
III.-	Doctrina Administrativa:	9
3.1.-	Procedimiento Sancionador – Fecha de inicio en caso de orden de complemento de actuaciones inspectoras de las que se deriva:	9
3.2.-	IRPF – Para determinar variación patrimonial, no procede considerar valor de adquisición cero por falta de prueba:	11

3.3.- IRPF – En caso de custodia compartida, el mínimo por descendientes se computa por mitades, aunque la sentencia judicial conceda mayor tiempo de convivencia a uno de los padres:	13
3.4.- Impuesto sobre el Patrimonio – Valor teórico de participaciones no cotizadas, refiere al último balance aprobado dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto:	13
3.5.- ISD – Falta de identificación de todas las personas que comparten un billete premiado, puede originar una donación en el reparto:	14
3.6.- ISD – Ingreso de dinero privativo en cuenta con titularidad compartida no supone la existencia de una donación:	14
3.7.- Definición de actividad empresarial en el Impuesto sobre Sociedades – No trasciende al Impuesto sobre el Patrimonio:	15
3.8.- IRPF – Prestación por maternidad no goza de exención:.....	16
3.9.- Cálculo de límites para formular cuentas abreviadas, cuando la entidad forme parte de un grupo:	16

Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el primer trimestre de 2017

El primer trimestre de 2017 tiene dos protagonistas claros:

En primer lugar, el Real Decreto-ley 1/2017, que regula el mecanismo extrajudicial para resolver las consecuencias de la declaración de nulidad de las conocidas como "cláusulas suelo", después de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que consideró contraria al derecho comunitario, la Sentencia del Tribunal Supremo español, que limitó temporalmente los efectos de la nulidad citada.

Este Real Decreto-ley regula también el tratamiento fiscal que habrá de aplicarse a las cantidades reembolsadas por las entidades financieras, fijando uno más benévolo que el dimanante de los últimos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos, ya que deja exentos de tributación a los intereses de demora que se perciban por esta causa.

El segundo término, han adquirido gran notoriedad los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, sobre las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas contra normas forales de Álava y Guipúzcoa, referidas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía Municipal).

El Tribunal ha declarado inconstitucional este tributo, pero únicamente cuando su normativa determina la exigencia de gravamen en casos en los que no ha existido una plusvalía real. No se pronuncia sobre otras situaciones igualmente conflictivas, tales como aquellas en las que la base imponible determinada por el régimen de estimación objetiva es desproporcionadamente superior a la real.

Es también de gran interés la Consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto del cómputo de los límites para la formulación de cuentas abreviadas, en sociedades pertenecientes a un grupo mercantil.

Tras las modificaciones en el Plan General de Contabilidad introducidas por el Real Decreto 602/2016, que obliga a considerar las cifras del grupo a la hora de verificar si se han rebasado a no los límites que permiten utilizar los modelos abreviados, el ICAC difiere hasta el próximo año, la aplicación práctica de esta modificación.

Visto el objetivo con el que se aprobó esta modificación (reducción de cargas) y los efectos contrarios a aquél, que produce en muchas sociedades, cabe esperar que antes de que entre efectivamente en vigor, se proceda a rectificar esta cuestión.

I.- Normativa:

1.1.- Efectos fiscales del RDL 1/ 2017, sobre Cláusulas Suelo

(Real Decreto-ley 1/ 2017, de 20-01-17 – BOE 21-01-2017)

El Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero ha establecido una serie de medidas, necesarias para regular las consecuencias de la STJUE de 21 de diciembre de 2016, en los asuntos acumulados C-154-15, C-307/15 y C-308/15 por la que se considera contraria al Derecho de la Unión Europea la limitación de efectos que la Sala primera del Tribunal Supremo, en su sentencia núm. 241, de 9 de mayo de 2013, otorgó a la declaración de nulidad, por abusivas, de las llamadas cláusulas suelo en los contratos de préstamo con garantía hipotecaria.

Además de regular las obligaciones de información y los plazos en los que han de resolverse las reclamaciones de los deudores afectados por las cláusulas declaradas nulas, se aborda la cuestión de los efectos fiscales que se desencadenarán, en función del tipo de compensación que se reciba por parte de la entidad financiera acreedora.

La regulación fiscal introducida por esta norma, comprende tres aspectos:

- a) No sujeción a gravamen de las cantidades abonadas o compensadas, en las que se traduzca la anulación de las cláusulas suelo. Esto incluye la devolución de los excesos pagados, como a los intereses de demora que la entidad financiera está obligada a satisfacer.
- b) De no optarse por la compensación de las cantidades acordadas, con el principal de la deuda pendiente de amortizar, se habrán de revertir las deducciones realizadas en su día en base o en cuota, aunque limitada esta rectificación a los ejercicios no prescritos (en principio, los ejercicios 2012 a 2015). Esta regularización no exige la presentación de declaraciones complementarias, sino que se realizará en la del ejercicio en que se reciba la compensación, incluyendo las deducciones computadas en exceso en aquellos períodos, más los correspondientes intereses de demora.

Algo más complejo es el caso en que los intereses resultaron gasto deducible para la determinación de rendimientos generados por la actividad a la que el inmueble estuviese afecto. La regularización, en estos casos, sí exigirá la presentación de declaraciones complementarias de los ejercicios no prescritos, reduciendo el importe de los gastos deducibles, en la cuantía de los intereses reembolsados por la entidad financiera.

- c) Por último, se dispone que lo anterior será de aplicación en igualdad de condiciones tanto si las cantidades a devolver o compensar derivan de un acuerdo extrajudicial como si traen causa de la ejecución de una sentencia judicial o de un laudo arbitral.

II.- Jurisprudencia

2.1.- Plusvalía Municipal – Se declara inconstitucional en supuestos de pérdida real.

(STC de 16-02-2017 y de 01-03-2017)

El Tribunal Constitucional declara contrarias al artículo 31.1 de la Constitución (según el cual todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio) las normas forales que regulan este tributo, en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, respectivamente.

Este pronunciamiento se limita, no obstante, a los casos en los que no exista incremento de valor. El tratamiento que otorgan los artículos controvertidos de las normas forales, "a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a incrementos derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1."

Por consiguiente, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

No se pronuncia el Tribunal Constitucional sobre el Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales (norma que regula este tributo en territorio común) aunque es de esperar que lo haga en los mismos términos que lo ha hecho en las dos sentencias aquí referidas, cuando se resuelva alguna de las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes de resolución:

- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en el recurso contencioso-administrativo núm. 174/2015.
- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 4865-2016 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera, en el recurso ordinario núm. 445-2015.

- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 4866-2016 planteada por el recurso contencioso-administrativo núm. 446/2015
- Cuestión de inconstitucionalidad número 4867-2016 planteada por Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en el recurso contencioso-administrativo núm. 670-2015.
- Cuestión de inconstitucionalidad núm. 4868-2016 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en el recurso contencioso-administrativo núm. 802/2014.

A pesar de ello, estos pronunciamientos permiten iniciar los correspondientes procedimientos para instar a la Administración a devolver las cantidades indebidamente ingresadas.

2.2.- Dilaciones no imputables a la Administración – exigen concurrencia de elemento finalista.

(STS de 23-01-2017, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Rec. 2554/2015)

Una de las cuestiones que recurrentemente se suscitan en el marco de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Administración tributaria, es el cómputo de las dilaciones no imputables a la Administración (es decir, las que se atribuyen al contribuyente inspeccionado) que han de descontarse, a efectos de determinar si las labores de la Inspección se han realizado dentro del plazo máximo que fija la Ley.

Es habitual que cualquier retraso en la entrega de documentos requeridos por los actuarios, se compute como una dilación en el procedimiento y que, por tanto, permita la extensión de este por un período igual al de referido retraso, sin consecuencias para la Administración.

En esta Sentencia, el Tribunal Supremo reitera su doctrina sobre esta cuestión. Para que exista dilación en el plazo de las actuaciones, se hace necesaria la concurrencia de dos elementos:

- a) Uno objetivo, cual es la existencia de una dilación o demora en la entrega de documentos o en la respuesta a la petición de determinada información.
- b) Un elemento teleológico o finalista: No basta la simple dilación, el mero transcurso del tiempo, se precisa que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el curso de las actuaciones.

Únicamente cuando concurren ambos requisitos, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

El problema, según podrá apreciarse en la Sentencia que se comenta a continuación, se plantea con la prueba de que la demora no supuso un retraso para el normal desarrollo de las tareas de comprobación.

El Tribunal Supremo hace recaer la prueba de esta cuestión en el contribuyente, y plantea unas exigencias que parece difícil se puedan cumplir.

2.3.- Dilaciones no imputables a la Administración – Prueba insuficiente.

(STS de 20-12-2016, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Rec. 2298/2015)

La doctrina fijada por el Tribunal Supremo es clara con respecto a que la sola constatación de que ha existido un retraso en la entrega de documentos o información a la Inspección, no supone la existencia de una dilación en la duración de las actuaciones. En cambio, la posición del Alto Tribunal resulta un tanto ambigua a la hora de fijar los elementos de prueba para demostrar que tal retraso no ha entorpecido la labor de la Administración.

Manifiesta el Supremo, que de su doctrina respecto de las dilaciones, no deriva que basta confirmar que la Inspección siguió practicando diligencias y actuaciones para negar la posibilidad de imputar dilaciones al inspeccionado por la tardía aportación de documentación requerida.

Resulta posible y razonable entender que esa aportación tardía de la documentación, siempre que su requerimiento fuera pertinente, aun cuando no impidiera seguir practicando diligencias y actuaciones, sí demoró la finalización del procedimiento de inspección, y de lo que se trata es de decidir si se respetó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras legalmente previsto.

Como puede verse, la prueba que se exige partiendo de este planteamiento (la Inspección continuó trabajando, pero de todas formas la demora en la aportación de documentos pudo dilatar la duración del procedimiento) se presenta un tanto complicada.

2.4.- Interrupción de la Prescripción – No vale cualquier acto realizado por la Administración

(STS de 22-12-2016, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Rec. 391/ 2016)

Estrechamente vinculada con lo tratado en las Sentencias comentadas en los dos puntos anteriores, está la cuestión del efecto interruptivo de la prescripción, de las actuaciones realizadas tras superar el plazo máximo de duración del procedimiento por parte de la Inspección de los Tributos.

Superado aquel plazo, el efecto que de forma inmediata acaece, es que el inicio de las mismas, pierde su efecto sobre la interrupción de la prescripción. Por tanto, el plazo de ésta seguirá computándose como si la comprobación nunca se hubiese iniciado.

Tras declarar esta primera consecuencia, la Ley General Tributaria dispone que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del obligado tributario, interrumpe el plazo de prescripción (siempre que el período comprobado no hubiese prescrito con causa en rebasamiento del plazo máximo de las actuaciones).

Lo que se aclara (mejor dicho, se reitera) con esta Sentencia, es que no vale cualquier acto de la Administración, como puede ser un acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones, adoptado de forma extemporánea, tal como pretende la Abogacía del Estado.

Una mera actuación ulterior sin más no "revive" un procedimiento ya fenecido, sino que debe tratarse de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido.

Por ello el precepto legal citado señala que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Ha de mediar, por tanto, una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones.

En el mismo sentido, se han dictado las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/ 2011, FJ 4º), 13 de junio de 2014 (casación 848/ 2012, FJ 4º), 12 de marzo de 2015 (casación 4074/ 2013, FJ 5º) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/ 2014 FJ 3º).

2.5.- Procedimiento Sancionador – Suscripción de un acta de conformidad no equivale a reconocimiento de culpa (STS de 22-12-2016, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, Rec. 348/2016)

Mediante este recurso para unificación de doctrina, se anula la sanción impuesta al recurrente por no declarar un depósito constituido a favor de la Audiencia Provincial de Madrid para poder atender diversas responsabilidades derivadas de un litigio.

En el expediente, se reconoce por la actuario la duda razonable en la interpretación de la norma. Por tanto, no puede deducirse, como hace el acuerdo sancionador, la culpa del sujeto pasivo por el hecho de que éste reconociera los hechos y suscribiera el acta de conformidad.

Tampoco puede deducirse una conducta dolosa del sujeto pasivo que cuente con cierta experiencia o disponga de suficientes medios y asistencia profesional.

Es criterio jurisprudencial reiterado de esta Sala que el simple hecho de que el obligado tributario tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistido de profesionales jurídicos" no permite presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables » [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997 (LA LEY 123331/2002)), FD Segundo; y de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm.11/2004), FD Cuarto].

III.- Doctrina Administrativa

3.1.- Procedimiento Sancionador – Fecha de inicio en caso de orden de complemento de actuaciones inspectoras de las que se deriva (Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 12-01-2017, Rec. 00738/2013)

Se trata de una extensa resolución en la que se abordan diversas cuestiones relativas a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, además otras referentes a los procedimientos sancionadores, que revisten especial interés.

La Ley General Tributaria, divide el procedimiento sancionador en tres fases: inicio, instrucción y finalización o terminación.

Con respecto a la finalización del procedimiento, se prevén únicamente dos vías: la resolución o la caducidad.

La caducidad se producirá por el transcurso de seis meses desde el inicio, sin que hubiese recaído resolución sobre el procedimiento.

Producida la caducidad, queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

En el caso planteado, se había iniciado un procedimiento sancionador en la misma fecha en que se firmaron las correspondientes actas de inspección, práctica habitual en la Administración tributaria.

Tras recibir las alegaciones del contribuyente, el Inspector Jefe ordenó completar las actuaciones, haciendo expresa mención al expediente sancionador ya iniciado:

Dado que en el procedimiento inspector del que deriva este procedimiento sancionador se ha dejado sin efecto el acta de conformidad formalizada y se ha ordenado la realización de actuaciones complementarias procede, asimismo, dejar sin efecto la propuesta de imposición de sanción y ordenar completar este expediente sancionador [. . .]. El resultado de estas actuaciones complementarias se recogerá en una nueva propuesta de imposición de sanción que será notificada a interesado, concediéndole un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente.

A partir de esto, la Administración pretende se interprete que el expediente sancionador inicial había quedado sin efecto y la nueva propuesta de sanción, girada tras la confección de las nuevas actas, es un expediente diferente, por lo que no se ve afectado por los plazos de caducidad del anterior.

Con este razonamiento, la Inspección de los Tributos no hace más que introducir una forma de finalización del procedimiento distinta de las dos previstas en la Ley, su anulación por acuerdo del Inspector Jefe.

El Tribunal Económico Administrativo, al que con razón tantas veces se le achaca una actuación poco imparcial, presenta esta vez un impecable argumento para desestimar las pretensiones de la Administración:

Como se aprecia claramente, la orden del Inspector-Jefe se basa en la posibilidad que los artículos 24.1 y 25.5 del Reglamento Sancionador Tributario otorgan al Inspector-Jefe de la Inspección para que, en el marco de la fase de resolución de un procedimiento sancionador tributario, pueda ordenar al instructor que amplíe o complete el expediente. Tal posibilidad retorna el procedimiento a su fase de instrucción, debiendo el instructor elaborar, en su caso, una nueva propuesta sancionadora.

Sin embargo, tal posibilidad no afecta en modo alguno a la fase de inicio del procedimiento sancionador, por lo que dicho procedimiento, iniciado en su día, sigue su curso, por mucho que se haya retornado de la fase de resolución a la fase de instrucción, con el objeto de realizar actuaciones complementarias. o, dicho de otra manera, el procedimiento ya iniciado no queda anulado por el acuerdo por el que se ordena completar actuaciones, lo que implica que, al mismo, le sigue aplicando el plazo máximo de 6 meses para su conclusión. Y, así, debe concluir por alguna de las dos formas previstas en la LGT: bien por resolución, bien por caducidad.

Tras esta contundente argumentación, el TEAC acoge las alegaciones del contribuyente y anula el acuerdo de imposición de sanción, al entender que el mismo había finalizado por caducidad, en un momento anterior la fase de resolución.

Como colofón, deja un atinado comentario sobre el origen de esta situación, habitual en las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos:

El problema de la Administración surge por su costumbre de iniciar los procedimientos sancionadores con anterioridad a que se haya dictado la correspondiente liquidación. Tal práctica, no prohibida por el ordenamiento jurídico, no le exime sin embargo de cumplir con el plazo de seis meses contemplado por la Ley para concluir los procedimientos sancionadores. Así, en el caso que nos ocupa, la Administración Tributaria dejó pasar cinco meses desde que se incoó la primera Acta e inició el "primer" procedimiento sancionador antes de tomar una decisión sobre los mismos. Meses que consumieron una gran parte del plazo máximo del procedimiento sancionador. Pero es que, luego, además, empleó otros 19 meses (i!!) en resolver el expediente de comprobación.

3.2.- IRPF – Para determinar variación patrimonial, no procede considerar valor de adquisición cero por falta de prueba del contribuyente

(Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 02-02-2017, Rec. 3961/2016)

Una vez más, se deja en evidencia una habitual mala práctica de la Agencia Tributaria.

Un contribuyente que ha donado un inmueble a su hijo, no ha declarado la correspondiente variación patrimonial.

La Administración inicia un procedimiento de comprobación limitada, requiriendo al citado contribuyente para que acredite el coste de adquisición del inmueble transmitido a título lucrativo.

En su respuesta, el donante afirma no contar con las escrituras de adquisición, por tratarse de un inmueble que formaba parte de su patrimonio desde hacía más de 20 años.

Posteriormente, la Administración tributaria, le notifica una propuesta de liquidación, en la que se computa como valor de adquisición del inmueble cero euros, por no haberse aportado documentación relativa a la compra.

En el trámite de alegaciones, el contribuyente presentó certificados de tasación de fechas cercanas a la compra, un presupuesto de la obra de construcción del local donado, visado por el Colegio de Arquitectos.

Recibido esto, la Administración le requirió aportase el proyecto de obra y declaración de obra nueva del inmueble.

El contribuyente aportó un Certificado final de la dirección de obra y manifestó la imposibilidad de fotocopiar la escritura de declaración de obra nueva, por su volumen y formato, pero la puso a disposición de la Administración, para presentar el original a un funcionario para revisión.

Finalmente, la Administración acordó practicar una liquidación provisional, manteniendo en cero el coste de adquisición, por falta de prueba.

Ante este proceder, que dista mucho de ser justo, justificable o mínimamente razonado, de la Administración tributaria, el TEAC se ve en la obligación de afejar la actuación de la Oficina de Gestión Tributaria.

Razona que si la Administración no entendía suficientemente probado el valor de adquisición declarado, debió comprobarlo requiriendo al Notario o a la Administración correspondiente las escrituras o declaraciones que considerase necesarias; pues al igual que era conocedora de las fechas de otorgamiento de las escrituras públicas de adquisición del solar y de declaración de obra nueva, estaba a su alcance verificar el precio escriturado por dichas operaciones. Resulta inexplicable que los órganos de gestión tributaria no hicieran uso de las facultades de comprobación que la Ley les atribuye.

Y tras relatar otras actuaciones en las que se procedió de igual forma por parte de la Administración tributaria, concluye:

En relación con todo lo anterior, llama la atención la pasividad de las oficinas en todos los casos en que se ha acabado aplicando el criterio controvertido, pues, ante la posibilidad de acudir al criterio de cero euros, no despliegan actividad alguna para determinar el valor de adquisición incluso pese a la documentación aportada por el contribuyente y la información que obra en poder de la Administración suministrada por Notarios y Registradores, y la información que, a partir de lo aportado por el contribuyente -aunque sea documentación todavía insuficiente- y de los datos que ya

obran en poder de la Administración, ella misma podía haber intentado obtener razonablemente, entre otros medios, mediante los oportunos requerimientos de información a terceros.

3.3.- IRPF – En caso de custodia compartida, el mínimo por descendientes se computa por mitades, aunque la sentencia judicial conceda mayor tiempo de convivencia a uno de los padres (DGT Consulta Vinculante V4665/ 2016)

Conforme a Sentencia Judicial de guarda, custodia o alimentos de hijos menores no matrimoniales, se atribuye la custodia compartida de un hijo menor de edad a sus dos progenitores.

No obstante, referida sentencia regula una mayor convivencia del menor con la madre.

En los casos de custodia compartida, si uno de los padres tributa conjuntamente con el hijo, aquél aplicaría íntegramente el mínimo por descendientes correspondiente a ese descendiente, siempre que el hijo tuviese rentas superiores a 1.800 euros, no teniendo el otro progenitor derecho al mínimo al presentar el hijo declaración.

En el caso que el hijo no tuviese rentas superiores a 1.800 euros o que sus padres tributasen individualmente, el mínimo por descendiente se distribuiría entre los padres por partes iguales, sin que este criterio se vea afectado por el hecho de que la sentencia conceda un mayor tiempo de convivencia con uno de ellos.

3.4.- Impuesto sobre el Patrimonio – Valor teórico de participaciones no cotizadas, refiere al último balance aprobado dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto (DGT Consulta Vinculante V5434/ 2016)

La valoración de acciones o participaciones en el capital de entidad no cotizadas, en defecto de auditoría o cuando no sea favorable, ha de hacerse por el mayor que resulte entre el valor nominal, el teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de la capitalización al 20 por ciento del promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales, cerrados con anterioridad a la fecha del devengo.

Por tanto, basta con que dentro del plazo de autoliquidación del impuesto, se apruebe un nuevo balance aunque sea con posterioridad al devengo del 31 de diciembre, para que el valor teórico resultante de éste, pueda tomarse como base para determinar el valor de las acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.5.- ISD – Falta de identificación de todas las personas que comparten un billete premiado, puede originar una donación en el reparto (DGT Consulta Vinculante V0237/ 2017)

El consultante compartía un billete agraciado con el sorteo del euromillón.

El premio fue pagado por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado al poseedor del billete, sin que en ese momento se identificase como ganador al consultante.

Posteriormente, sin necesidad de acudir a la vía judicial, se procedió por quien recibió el pago del premio, a la entrega de la parte que correspondía al consultante.

Según la Dirección General de Tributos, resulta coherente gravar la operación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una donación, si el consultante no es capaz de demostrar que poseía una participación en el billete, ya que parece claro el "animus donandi". De otra manera no se entiende que no se haya identificado al consultante como ganador del premio desde el primer momento.

No obstante (y como no podía ser de otra manera) deja abierta la posibilidad de que el consultante demostrar lo contrario, aunque con esta respuesta, no parece ponerle las cosas nada fáciles.

3.6.- ISD – Ingreso de dinero privativo en cuenta con titularidad compartida no supone la existencia de una donación (DGT Consulta Vinculante V4734/ 2016)

El consultante recibirá una indemnización de unos 80.000 € por despido improcedente.

Tiene la intención de efectuar el ingreso en una cuenta bancaria indistinta, cuyos titulares son él mismo y su pareja de hecho.

Al respecto, consulta si este acto supone la realización de una donación a su pareja, del 50 por ciento del dinero ingresado.

Reiterando su criterio al respecto, la Dirección General de Tributos responde que el mero ingreso de una cantidad de dinero privativa por una persona en una cuenta cuya titularidad es compartida con otra u otras no supone "per se" la existencia de una donación si no va acompañada de los requisitos exigidos por el Código Civil para conformar tal donación.

Conforme se regula en aquél, existirá donación cuando una persona disponga gratuitamente de una cosa –en este caso, de dinero– en favor de otra que la acepta,

donación que se perfeccionará cuando el donante conozca la aceptación del donatario.

Es decir, que la existencia de donación requiere la concurrencia sucesiva de los tres requisitos siguientes:

- Acto de disposición del donante a título gratuito con ánimo de liberalidad ("animus donandi") de una cosa a favor del donatario.
- Aceptación de la donación por el donatario.
- Conocimiento por el donante de la aceptación del donatario.

Si no concurren los tres requisitos señalados, no se producirá la donación ni, en consecuencia, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el supuesto planteado, el consultante no indica que tenga la intención de transmitir la propiedad de la mitad de la cantidad a ingresar, por lo que, en principio –si esto es así– no se producirá el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Consecuentemente, en el IRPF, los rendimientos de la cuenta correspondiente al importe de la indemnización deberán ser declarados exclusivamente por el consultante, en su condición de propietario exclusivo de tales fondos.

3.7.- Definición de actividad empresarial en el Impuesto sobre Sociedades – No trasciende al Impuesto sobre el Patrimonio (DGT Consulta Vinculante V5120/2016)

En respuesta a la Consulta Vinculante V3744/2015 ([ver boletín enero 2016](#)) la Dirección General de Tributos consideraba que los inmuebles propiedad de una entidad se encontraban afectos a la realización de actividades empresariales, a pesar de que su gestión no se llevaba a cabo con medios propios, sino en virtud de un contrato de gestión patrimonial con una tercera entidad.

En aquel momento, manifestó que las normas reguladoras de estas cuestiones debían interpretarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, pudiendo diferir de la que se realice en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva.

De esta forma, concluía que la entidad consultante realizaba una actividad económica, puesto que en el caso concreto de la actividad de arrendamiento de inmuebles, deben entenderse cumplidos los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir

en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil.

Ahora, restringe la interpretación plasmada en la consulta anterior, exclusivamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, negando que la actividad pueda considerarse empresarial, a efectos de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los socios.

En este caso, la calificación de la actividad ha de hacerse conforme a las normas del IRPF, en virtud de la remisión que a las mismas se hace en la regulación legal del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto y con independencia de la calificación de la actividad en el ámbito de otras figuras tributarias, por lo que respecta a la exención en el impuesto patrimonial, la externalización de la gestión de la actividad bien por el titular de las participaciones bien por un despacho profesional no cumpliría, en sus estrictos términos, la norma referida y, por ende, impediría la calificación como económica de la actividad a efectos, se insiste, de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

3.8.- IRPF – Prestación por maternidad no goza de exención

(Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 02-03-2017, Rec. 7334/2016)

En lo que parece ser el colofón, al menos en lo que a la posición de la Administración refiere, el Tribunal Económico Administrativo Central, ha emitido la presente Resolución en un procedimiento iniciado de oficio, para la unificación de criterio, fijando el siguiente: La prestación por maternidad pagada por la Seguridad Social no está prevista en la normativa del IRPF como renta exenta de tributación.

La principal razón que, a juicio del TEAC justifica la diferencia de trato fiscal entre las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social, respecto de las satisfechas por los demás Entes Públicos obedece a su dispar naturaleza.

La prestación satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso.

La causa real de concesión de estas prestaciones no es, por tanto, la maternidad en sí misma considerada como una finalidad a proteger, sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de maternidad y que se da igual en los casos de maternidad y adopción que en los demás previstos en la norma, para el cobro de otras prestaciones, tales como el acogimiento, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo para el embarazo.

En todos estos casos, el fundamento de la prestación es la suspensión del contrato de trabajo, careciendo de trascendencia la causa que origina dicha suspensión.

En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección.

3.9.- Cálculo de límites para formular cuentas abreviadas, cuando la entidad forme parte de un grupo (ICAC Consulta de 16 de marzo de 2017)

El artículo 1 del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, y el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas empresas, introduce, entre otros, cambios el apartado relativo a las normas de elaboración de las cuentas anuales.

En relación con la posibilidad de formular cuentas anuales abreviadas, se dice que podrán utilizarlas las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Por su parte, podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Hasta aquí, no hay cambio alguno con respecto a las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2015.

Sin embargo, el Real Decreto antes citado, introduce un párrafo final en la regulación de los límites:

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

Eso supone que un gran número de empresas que hasta ahora venían formulando cuentas anuales en modelo abreviado, pasen a tener que hacerlo en los modelos normales, por lo que para estas, una norma aprobada con el ánimo de reducir cargas administrativas, tiene el efecto contrario.

A través de esta Consulta, el ICAC sostiene que teniendo en cuenta la finalidad con la que se aprobó el Real Decreto, la interpretación que mejor la satisface lleva a concluir que el ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2016 será el primero a tener en cuenta a los efectos de juzgar si las sociedades que integran un grupo tienen la facultad de formular las cuentas anuales en modelos abreviados.

Dar otra solución supondría no satisfacer esa finalidad, por cuanto que la nueva normativa incorpora ahora unas reglas, antes inexistentes, para poder hacer uso de la citada facultad.

En definitiva, las nuevas reglas se deben aplicar a los ejercicios que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2016. Por lo tanto, si en este primer ejercicio las sociedades del grupo superan en términos consolidados los citados umbrales, pero no lo hacen en términos individuales, las cuentas del ejercicio 2016 se podrán formular en modelos abreviados.



fiscal | contable | mercantil

Para más información:

Gabriel García Fernández (Economista)

Teléfono 985 19 55 61 – 670 423 162

gabriel.garcia@taxymas.es

www.taxymas.es

www.invage.es

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo

33203 Gijón

Miembro de



AEDAF