
SELECCIÓ DE JURISPRUDÈNCIA I DOCTRINA ADMINISTRATIVA

OCTUBRE DE 2016

FiscalistesCEC – Comissió d'Assessors Fiscals del Col·legi d'Economistes de Catalunya

A. JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES DE ÓRGANOS JURISDICCIONALES

- **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de octubre de 2016, asunto n.º C-24/15)**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Derecho a la exención por transferencia de bienes en el interior de la UE. Incumplimiento de la obligación de transmitir el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado Miembro de Destino.

La Directiva y normativa europea del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos de ese impuesto asignado por el Estado miembro de destino cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

Pese al carácter primordial del número de identificación a efectos del IVA como elemento de control en un sistema masivo, que implica numerosas transferencias intracomunitarias, no es posible admitir que dicho requisito formal se transforme en un requisito material en el sistema común del IVA, de tal forma que justifique la denegación de la exención. El propio TJUE, en su Sentencia de fecha 27 de septiembre de 2012, VSTR (Asunto C-587/10), confirmó que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales.

- **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de octubre de 2016, asunto n.º C-340/15)**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Concepto de "sujeto pasivo". Sociedades civiles.

Aquellas sociedades civiles que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión, son empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA.

- **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de octubre de 2016, asunto n.º C-576/15)**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. Fraude fiscal. Irregularidades contables. Ocultación de entregas e ingresos. Determinación de la base imponible.

El Tribunal estima conforme a la Doctrina del IVA la presunción según la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva.

La normativa nacional controvertida en el litigio principal persigue determinar la base imponible más próxima a la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo en los casos en que no es posible recabar datos objetivos en relación con las fechas de las operaciones gravadas, con sus destinatarios y con los ingresos gravados del sujeto pasivo debido a su comportamiento fraudulento y, en particular, como consecuencia de su incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad adecuada, permitiendo a las instituciones nacionales competentes restablecer la situación en función de la información de que dispongan teniendo en cuenta todas las circunstancias individuales.

Por lo que respecta, por otra parte, al principio de neutralidad, hay que señalar que los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imponibles e ingresos relativos a las mismas no se hallan en una situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Por consiguiente, este principio no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las Sentencias del TJUE de fecha 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C- 131/13, C- 163/13 y C- 164/13, y la de 28 de julio de 2016, Astone, C- 332/15).

Por tanto, el mecanismo de estimación indirecta para determinar la base imponible del IVA en supuestos de fraude fiscal no vulnera el principio de neutralidad fiscal.

- **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de octubre de 2016, asunto n.º C-412/15)**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. Entregas de órganos, sangre y leche humanos.

Las entregas de sangre humana que los Estados miembros están obligados a eximir en virtud del artículo 132.1.d) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, no comprenden las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando ese plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO de fecha 20 de octubre de 2016 (Recurso 4786/2011).**

[\(Ver aquí\)](#)

IRPF. Reducción en un 40% de los rendimientos íntegros del trabajo personal obtenido al ejercitar la opción de compra sobre acciones.

El Tribunal declara la nulidad de pleno Derecho del último inciso del artículo 10.3 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, «... *si, además, no se conceden anualmente*», ordenando que se publique este fallo en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 121/2016, de 23 de junio, ha resuelto que la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésimo primera, apartado Uno, de la Ley 2/2011, al otorgarse efectos retroactivos hasta el 5 de agosto de 2004, incide en una retroactividad de grado máximo en los ejercicios 2004 a 2010, sin que concurren razones de interés general que la justifiquen, por lo que la considera inconstitucional en cuanto infringe del artículo 9.3 de la Constitución Española, declarando su nulidad.

La expulsión del ordenamiento jurídico de las mencionadas previsiones legales retroactivas determina que la norma decidendi sea el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado en el año 2004, que estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 2007, cuya falta de cobertura legal resulta evidente, por lo que el Tribunal declara su nulidad, como ya hizo con su precedente, el artículo 10.3 del Reglamento de 1999, y también con su sucesor, el artículo 11.3 del Reglamento de 2007, por vulnerar la reserva de ley en materia tributaria e infringir el principio de jerarquía normativa.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO de fecha 19 de octubre de 2016 (Recurso 2558/2015).**
([Ver aquí](#)).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Operaciones entre sociedades vinculadas, que la Administración valora a precio de mercado.

Adquisición de mercaderías de filial española a matriz holandesa, con unos márgenes pactados que no se aplican a las compras efectuadas a terceros. Cuestión de hecho no susceptible de revisión casacional.

Por otra, la recurrente alega infracción de las Directrices de la OCDE en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias

Pues bien, el Tribunal considera que dichas Directrices no constituyen en sentido propio fuente del Derecho (artículos 117 CE y 1.6 del Código civil), al no tratarse de normas jurídicas que vinculen a los Tribunales de justicia y que, por ello, puedan fundamentar un motivo de casación en su hipotética infracción.

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria que, en el seno de las actuaciones de comprobación -como se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre- debe atemperarse a los criterios técnicos y pautas orientadoras que en aquéllas se recogen, pero no obligan a los Tribunales de justicia, al resolver los procesos judiciales de que sean competentes, a valorar las pruebas procesales con plena supeditación a tales Directrices, que no condicionan ni matizan sus facultades de libre apreciación de la prueba.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO de fecha 12 de julio de 2016 (Recurso 2447/2015) y Sentencia de la AUDIENCIA NACIONAL de fecha 19 de julio de 2016 (Recurso 355/2014).**
(Ver [Sentencia TS](#) y [Sentencia AN](#))

PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN. Plazo. Caducidad. Interrupciones justificadas. Petición de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos.

La posibilidad de interrupción del plazo de caducidad por la petición de valoraciones está prevista para aquellos procedimientos en que, además de resultar necesarios o convenientes, esos informes no sean la razón de ser del procedimiento administrativo en cuestión, es decir, no sea ese el objeto mismo del procedimiento.

Sin embargo, en un procedimiento de comprobación de valores, el objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al Impuesto, para posteriormente proceder a liquidar el mismo; por ello,

no cabe suspender el procedimiento porque es precisamente ese informe de valoración el objeto del procedimiento, sin que se pueda deducir el plazo que la Administración tributaria autonómica ha tardado en emitir ese informe de valoración, que es, precisamente, la esencia del procedimiento.

Dicho de otro modo, el procedimiento tributario de comprobación de valores tiene por objeto analizar y valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para así practicar la liquidación tributaria que corresponda; es decir, siendo el objeto del procedimiento la valoración de los bienes y la finalidad el liquidar el tributo, no cabe la suspensión del procedimiento para realizar los trámites que le son propios desde un punto de vista procedimental, los trámites que son inherentes al propio procedimiento.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO de fecha 21 de septiembre de 2016 (Recurso 2826/2015).**

[\(Ver aquí\)](#)

RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. INTERESES DE DEMORA SUSPENSIVOS.

Anulada la liquidación girada al responsable subsidiario, por no haber sido notificada, no procede liquidar intereses de demora suspensivos.

Debe convenirse que si bien la responsabilidad subsidiaria, deriva de la realización del presupuesto legal, es evidente que no es exigible sino desde que se notifica el acto de declaración o de derivación de responsabilidad. Dicho acto de derivación de responsabilidad contiene un requerimiento al pago, que claramente se diferencia tanto de las autoliquidaciones como de las declaraciones-liquidaciones giradas por la Administración, pues tanto en unas como en otras la deuda tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible y devengo del impuesto, siendo la liquidación que nos ocupa sui géneris desde el punto y hora que el acto de liquidación en el procedimiento de declaración o derivación de la responsabilidad subsidiaria si bien deriva de la regularización seguida contra el deudor principal y el impago de este, la obligación del responsable subsidiario deviene autónoma, de suerte que sólo el vencimiento del plazo voluntario da lugar a la exigencia de los intereses pertinentes, y hasta tanto no se produzca la liquidación y su notificación no se pasa de una situación de iliquidez a la de ser una obligación líquida y exigible; conforme al artículo 61 de la Ley General Tributaria, el vencimiento del plazo establecido para el pago sin efectuarse determinará el devengo de intereses de demora, previéndose también el interés de demora suspensivo en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto.

En resumen, dado que no se está ante una autoliquidación, si la deuda exigible a los responsables subsidiarios deriva de un acto de declaración de responsabilidad en el que debe recogerse la suma adeudada, en tanto no se notifique esta, no existe obligación alguna de pago, ni se devengan intereses.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO de fecha 2 de junio de 2016 (Recurso 2175/2015).**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD. Modalidad de Operaciones Societarias.

La cuestión que se discute es si la subsanación del aumento de capital social tiene virtualidad en la autoliquidación primera y por tanto, si afecta a la base imponible del impuesto, concepto Operaciones Societarias, que es lo que pretende la recurrente, o si no es un negocio jurídico distinto la segunda escritura pública de 2007, aunque se llame de subsanación, que es la postura

de la Administración, confirmada por la sentencia, al no dar lugar a la devolución de ingresos indebidos solicitada.

La conclusión a que se llega es que al tiempo de realizarse la aportación no dineraria habría razones justificadas, basadas en previsiones urbanísticas, que hacía razonable dicha valoración. La circunstancia, de que posteriormente se haya producido una significativa pérdida de valor en dichos inmuebles obliga lógicamente a ajustar el valor de la cifra de responsabilidad mediante la reducción de la misma, pero en sí mismo no supone una causa de anulación de la operación de ampliación de capital social válidamente aprobada, elevada a documento público y con plenos efectos frente a terceros una vez inscrita. El hecho de que, tal y como consta en el expediente, se exigiera por el Registro mercantil las mismas formalidades que para la reducción de capital social - lo que conllevó a la entidad a otorgar una segunda escritura de fecha 23 de octubre de 2007- confirma la consideración de que la operación indicada debe calificarse de mera reducción de la cifra de capital que como expresión de la responsabilidad frente a terceros debe ajustarse al verdadero valor sobrevenido del patrimonio social.

En una ampliación societaria no monetaria la base imponible coincide con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas sin que sea posible la comprobación de valor de los bienes entregados. El rechazo de la solicitud de rectificación es conforme a derecho. Aunque la sociedad intente disfrazar en la escritura de 2007 la modificación de la cifra de capital social a través de la existencia de un error, en realidad se trata de una actuación derivada de la no consolidación de las expectativas urbanísticas, negocio jurídico verdadero, y que sirve para ajustar la cifra de capital al valor efectivo del patrimonio. La ampliación de capital acaba con la inscripción de la subsanación de la misma, formando la subsanación parte de la propia operación de capital y no siendo la operación distinta.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPREMO de fecha 25 de abril de 2016 (Recurso 2870/2014).**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Tipo de gravamen. Viviendas y Apartamentos turísticos.

En cuanto a la aplicación del tipo reducido del IVA en relación a la adquisición de una vivienda, el Tribunal responde que para su aplicación, en relación con los edificios aptos para su utilización como vivienda, es necesario que concurren determinados requisitos que en el presente caso no se cumplen. En concreto, el Tribunal entiende que para aplicar dicho tipo reducido se exige que,

1º) Debe de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta.

2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 LIVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios.

3º) Conforme a la noción usual del término es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica".

4º) No es suficiente que concorra dicha aptitud en función de las características objetivas de diseño y construcción del edificio, sino que ha de tenerse en cuenta el destino legal posible. Y, así, la venta de apartamentos turísticos debe tributar al tipo general, no al tipo reducido, cuando no pueden calificarse como vivienda porque su destino, en ningún caso, puede ser la residencia habitual de una familia o persona física.

No es suficiente con que concorra la aptitud para el destino a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica, en función de las

características objetivas de diseño y construcción del edificio, sino que ha de tenerse en cuenta el destino legal posible. Así, la venta de apartamentos turísticos ha de tributar al tipo general y no al reducido, al no poder calificarse como vivienda, porque su destino, en ningún caso puede ser la residencia habitual de una familia o persona física.

- **Sentencia del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA de fecha 28 de julio de 2016 (Recurso 76/2013).**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES. Sujeto pasivo. Expropiaciones.

El titular de la finca a efectos de IBI sigue siendo el expropiado hasta que no se pague el justiprecio y se ocupe posteriormente la finca.

En la expropiación por ministerio de la Ley se distinguen dos momentos separados. El primero es la advertencia de expropiación y el segundo es el expediente de justiprecio, que se inicia cuando ha transcurrido un año desde que se haya formulado la advertencia y la Administración no haya dado respuesta. Una vez iniciado el procedimiento de expropiación, éste se tramita como una expropiación ordinaria. Esto es, la singularidad de la expropiación por ministerio de la Ley está en su forma de inicio y en la fecha a la que va referida la expropiación y a la que se computan los intereses de demora, pero esta singularidad no se traslada a las reglas que regulan la ocupación y transmisión de la propiedad, como sucede en la expropiación forzosa de carácter urgente.

Así pues, hasta tanto no se pague el justiprecio y se ocupe posteriormente la finca, ésta continua siendo propiedad del expropiado, el cual, aun cuando no pueda efectuar actos de disposición puede continuar poseyéndola y en su caso obtener sus frutos.

Como afirma el TSJ, no le falta razón al recurrente cuando se queja de la actuación dilatante de la Administración, pero las disfunciones que esta pueda causar deben ser compensadas por otras vías (como son el pago de intereses de demora, los cuales si media procedimiento judicial y se observa falta de diligencia pueden ser incrementados en dos punto o, incluso la exigencia de responsabilidad por mal funcionamiento), pero en ningún caso puede modificarse las reglas de la expropiación, según las cuales (a excepción de la expropiación urgente), hasta que no se pague el justiprecio no se procede a la ocupación de la finca, razón por la cual, dado que en el ejercicio al que se refiere la liquidación del IBI inicialmente impugnada, el Ayuntamiento todavía no había ocupado la finca, el sujeto pasivo tributario continuaba siendo el propietario expropiado que era su titular registral y todavía la poseía.

B. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

- **Resolución de fecha 27 de octubre de 2016 (Rec. 4824/2016)**

[\(Ver aquí\)](#)

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN. Diligencias de embargos de créditos.

Son conformes a derecho las diligencias de embargo sobre los abonos en la cuenta del deudor tributario que se vayan realizando por la entidad financiera donde la cuenta esté abierta y como consecuencia de la utilización de terminales de puntos de venta o datáfonos en los que los clientes del deudor tributarios hacen el pago de los bienes o servicios adquiridos, sin necesidad de dictar una diligencia de embargo diferenciada por cada uno de los saldos que con la periodicidad pactada se abonen en la citada cuenta.

- **Resolución de fecha 27 de octubre de 2016 (Rec. 5832/2015)**

[\(Ver aquí\)](#)

SUSPENSIONES. Inadmisión de la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa: impugnación.

La cuestión controvertida consiste en determinar si son conformes a Derecho los actos de ejecución dictados una vez inadmitida la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa y antes de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra el propio acuerdo de inadmisión.

Pues bien, según el TEAC, son conformes a Derecho los actos de ejecución dictados una vez inadmitida la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa y antes de la interposición de recurso contencioso-administrativo contra el propio acuerdo de inadmisión, recurso en el que se podrá solicitar la suspensión que, caso de ser concedida ulteriormente por el órgano jurisdiccional, tendrá efectos desde la fecha en que se solicitó.

En el caso aquí analizado, cabe aplicar la doctrina del Tribunal Supremo citada y entender que la presentación de la solicitud de suspensión del acuerdo de inadmisión a trámite con ocasión de la interposición del recurso judicial contra él, determinó una suspensión provisional o preventiva de la ejecución de dicho acuerdo hasta tanto el órgano jurisdiccional se pronunciase sobre la medida cautelar, de forma que si éste finalmente la acordaba, el acuerdo de inadmisión a trámite dictado por el Tribunal Económico-Administrativo continuaría suspendido hasta que el órgano judicial se pronunciara sobre la resolución de inadmisión del TEAR impugnada con carácter principal.

Por tanto, la Administración no podría ejecutar la liquidación impugnada mediante el dictado de la providencia de apremio una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo contra la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión de la liquidación y hasta tanto el órgano judicial rechazara la suspensión cautelar de dicha inadmisión o, para el caso de que la admitiera, hasta tanto se pronunciara sobre la conformidad o no a derecho de la resolución de inadmisión a trámite acordada por el TEAR.

- **Resolución de fecha 20 de octubre de 2016 (Rec. 2568/2016)**

[\(Ver aquí\)](#)

IVA-ITP. Ventas de oro y joyería hechas por particulares a empresarios y profesionales. No sujeción tanto a IVA como a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Cambio de criterio.

En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el IVA como de la modalidad TPO del ITP.

Se produce un cambio de criterio en procedimiento de adopción de Resoluciones de unificación de criterio por parte del TEAC.

Se analizan el auto del Tribunal Supremo de fecha 13 de noviembre de 2014 así como las sentencias de fechas 10 de diciembre de 2009 y de 15 y 16 de diciembre de 2011. Se describe la postura adoptada por los distintos Tribunales Superiores de Justicia. Llegados a este punto, este TEAC, como órgano de la Administración encargado de fijar los criterios vinculantes para todos los órganos administrativos tanto de aplicación de los tributos como de revisión, tanto de la Administración estatal como de la Administración autonómica, tiene que plantearse qué solución debe adoptar. La primera hipótesis que se ha contemplado es la del mantenimiento de nuestro criterio, pues nos reiteramos en que lo entendemos jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Pero, de adoptarse esta postura, se derivarían las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del TEAC, liquidarán estas operaciones exigiendo su tributación por TPO; deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del TEAC, las desestimarán; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el auto de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada. A todo lo anterior, se añaden otros dos hechos que este TEAC no puede dejar de tomar en consideración:

- El reciente auto del TS de 23 de junio de 2016 por el que de nuevo por defectos formales archiva el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad Autónoma de Canarias.
- El tiempo transcurrido desde el auto de noviembre de 2014 y la fecha de hoy, en el que no se ha adoptado solución legislativa alguna.

- **Resolución de fecha 29 de septiembre de 2016 (Rec. 3760/2016)**

[\(Ver aquí\)](#)

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS. Legitimación para su solicitud en los supuestos de ingresos indebidos realizados por terceros en virtud de una diligencia de embargo de créditos.

El obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos emitida por la Hacienda Pública, está legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que entiende ha podido realizar con ocasión de ese pago a la Hacienda.

- **Resolución de fecha 22 de septiembre de 2016 (Rec. 4090/2016)**

[\(Ver aquí\)](#)

IVA. Exenciones. Concepto de Rehabilitación. Tipo de obras que pueden considerarse como obras de rehabilitación. Prueba y motivación del rechazo de la prueba.

Centrada la cuestión en determinar el significado y alcance de la expresión “obras de rehabilitación”, la contribuyente sostiene que, para que se trate de obras de rehabilitación, es requisito que se opere sobre la estructura, la fachada o sobre la cubierta, elementos que, sin duda, han sido objeto de reparaciones y obras de consolidación en el caso que se analiza, tal y como se deriva de los documentos obrantes en el expediente. Asimismo, son obras análogas a las de rehabilitación, aquellas que tengan por objeto la remodelación de un edificio para modificar la

superficie útil destinada a viviendas o modificar el número de éstas, y en el presente caso las obras realizadas tienen dicho carácter.

Es criterio del TEAC, que para la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.22º LIVA, en la redacción vigente en 2006, sólo las obras que afecten a la estructura del edificio, fachadas y tejados pueden considerarse como obras de rehabilitación, incluyéndose en el concepto de “otras análogas” al que se refiere el precepto las destinadas, entre otras, a la consolidación y saneamiento de los cimientos de la edificación, o los drenajes efectuados para preservar los muros de humedades. Cuando existe un contrato único de ejecución de obras o un proyecto general de la obra, la calificación como “obras de rehabilitación” debe hacerse para el conjunto de la obra, atendiendo a la prestación principal, definida normalmente por su coste relativo y tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas.

En relación a la prueba o acreditación, el TEAC afirma que presentado el proyecto de ejecución de obras por el sujeto pasivo ante la Administración tributaria, ésta debe justificar y acreditar el rechazo a considerar dicho proyecto como de rehabilitación, sin que baste incorporar al acuerdo de liquidación el importe de las obras que considera de rehabilitación sin especificar o motivar adecuadamente.

C. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- **DGT Consulta V3790-16 de 8 de septiembre de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Establecimiento permanente.

Se analiza si puede existir un Establecimiento Permanente, a los efectos del IVA, en el supuesto de la contratación por parte de una sociedad no establecida en el territorio de aplicación del IVA (no cuenta en el TAI con ninguna oficina o filial ni personal propio o subcontratado) de una sociedad establecida en España para la prestación de determinados servicios logísticos en España. La sociedad no establecida vende mercancías a través de una plataforma en internet y precisa de dichos servicios para la entrega de los bienes y mercancías a los clientes finales en España.

Siguiendo el criterio tradicional y la jurisprudencia existente, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia. Por tanto, el mero hecho de ser destinatario de los servicios logísticos prestados por no determina necesariamente que la sociedad no establecida disponga de un EP en el TAI.

- **DGT Consulta V3695-16 de 5 de septiembre de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO / IRPF. Relación socio-sociedad.

Se analizan y revisan los criterios a seguir para determinar el tratamiento en el IVA y la calificación a los efectos del IRPF de las rentas percibidas por una persona que presta servicios a favor de una Sociedad de la que es socio mayoritario y administrador.

En materia del IRPF, se insiste en el criterio de que, cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el IRPF como rendimientos de actividad económica si el consultante estuviera dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA) o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas. En caso contrario, la calificación de los servicios debe ser de trabajo personal.

En cuanto al IVA, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se hacen referencia en la Resolución.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del IVA en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

En aquellos servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante (servicios "intuitu personae") y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en

el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

De esta forma, la relación se debe calificar como laboral (y por tanto estaría no sujeta a gravamen de IVA), si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos.

En caso contrario, es decir, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y el socio responde frente a terceros, dicha relación será ajena al ámbito laboral por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad estarían sujetas al IVA.

- **DGT Consulta V3692-16 de 5 de septiembre de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO / IRPF. Obligación de declaración.

El consultante es un empleado por cuenta ajena. Ha realizado fuera de dicha actividad laboral, para una empresa un servicio de informático (realización de un sitio web) emitiendo una factura extraordinaria por una cantidad inferior al salario mínimo interprofesional.

Pues bien, en materia del IVA, se señala que, no está sujeto al IVA el servicio de prestado por el consultante consistente en la realización de un sitio web, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuado al margen de una actividad empresarial o profesional. No obstante, si está sujeta al IVA la citada operación cuando el consultante tenga intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, dado que ello determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, con la consiguiente obligación, entre otras, de emitir facturas y presentar declaraciones-liquidaciones correspondientes.

En materia del IRPF, el servicio prestado por el consultante, fuera de una relación laboral, debe calificarse como rendimiento de actividad económica, aunque el mismo tenga carácter ocasional y sea de escasa cuantía, por lo que, a efectos de este Impuesto, tendrá la consideración de empresario o profesional, debiendo cumplir las obligaciones de carácter censal que incumben a los empresarios y profesionales.

- **DGT Consulta V3644-16 de 2 de septiembre de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. Bonificaciones y reducciones.

No afecta al mantenimiento de la reducción practicada conforme al artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto, la disolución de la copropiedad sobre un bien inmueble comprendido en la adquisición "mortis causa" de que se trata, siempre que se haga entre el grupo de coherederos llamados a la herencia y que, en consecuencia, tenían todos ellos derecho a la aplicación de la reducción sobre el valor adquirido por cada uno.

- **DGT Consulta V3559-16 de 3 de agosto de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Gasto deducible.

La entidad consultante tiene interés en patrocinar un equipo deportivo, en concreto, una escudería de automovilismo, encuadrada dentro de la federación insular de automovilismo.

La entidad consultante le aportará una cantidad de dinero para que puedan participar en los campeonatos de las carreras automovilísticas.

Si se considerarían fiscalmente deducibles todos los gastos de patrocinio al equipo a efectos del Impuesto sobre Sociedades, y en su caso si existe alguna limitación de dichos gastos o en el importe deducible de los mismos.

- **DGT Consulta V3375-16 de 18 de julio de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IRPF. Calificación de las rentas. Ganancia patrimonial.

En la citada Resolución se analiza el tratamiento fiscal de las cantidades abonadas en concepto de cláusulas de rescisión para la contratación de un jugador profesional por otro club o sociedad anónima deportiva (SAD).

En materia del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de la realización directa de la operación, esto es, a través del pago del traspaso, o de la realización indirecta a través de la satisfacción por parte del jugador de la cláusula de rescisión, cuyo importe satisface asimismo el nuevo club/SAD, se pone de manifiesto que por medio del pago de dicho importe, el nuevo club adquiere los derechos federativos del jugador, sin los cuales el jugador no puede ser contratado por el nuevo club. Teniendo en cuenta, por tanto, las condiciones económicas de ambos tipos de pagos, que no son otras que permitir la salida del jugador del antiguo club/SAD y su fichaje por el nuevo club/SAD, el importe satisfecho por el nuevo club debe tener el tratamiento de un activo intangible que tendrá la misma naturaleza en ambos casos.

En cuanto al IRPF (del jugador/deportista profesional), la percepción por parte del deportista profesional de una cuantía equivalente al importe de la cláusula de rescisión no responde a una finalidad remuneratoria que permita entender que nos encontramos ante una contraprestación que deriva directa o indirectamente de una relación laboral, presente o futura, sino que se trata del pago de una cantidad necesaria para que el club o entidad deportiva pueda adquirir un activo autónomo, intangible, transmisible y valorable económicamente como son los derechos federativos sobre el deportista profesional, cuya titularidad corresponde exclusivamente a un club o entidad deportiva. Por tanto, dicho pago tendrá la consideración a los efectos del IRPF de ganancia patrimonial, conforme con lo establecido en el artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, a integrar en la base imponible general del Impuesto.

Por último, se analiza si la operación está sujeta al gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Recordemos que la extinción anticipada del contrato de trabajo entre un club de fútbol y sus jugadores determina para el jugador la obligación de satisfacer al club una cantidad de dinero que, en ocasiones percibe de forma anticipada el jugador del nuevo club de fútbol que le contratará para su abono al club con el que cesa la relación laboral.

Pues bien, según el órgano consultivo, la cantidad percibida por el deportista profesional tendrá la naturaleza de indemnización, a los efectos del IVA, con independencia de si la indemnización es asumida directamente por el jugador que rescinde su relación laboral o por un tercero (el club de fútbol por el que va a fichar). A su vez, el importe de la indemnización no se considera que sea contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto que pudiera realizar el jugador a favor

del club que asume su desembolso. Por tanto, cabe concluir que de la cuantía satisfecha al jugador por el club para que el jugador haga efectiva la misma, no se deriva operación alguna sujeta al IVA.

(En el mismo sentido, [Consulta V3549-16](#) de fecha 29 de julio de 2016).

- **DGT Consulta V3449-16 de 20 de julio de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IRPF. Exención por becas.

Sujeción al IRPF de la beca concedida por un centro de estudios privado por la realización de un Master profesional que ostenta acreditación oficial por una Universidad.

Según el órgano consultivo, para que resulte aplicable la exención del art. 7 j) Ley del IRPF, es necesario que se trate de becas públicas, o becas concedidas por entidades sin fines lucrativos, o las otorgadas por fundaciones bancarias, lo cual no parece cumplirse, puesto que la beca la concede el centro de estudios.

Dado que, en el presente caso, no se trata de becas para investigación, únicamente cabría analizar su posible exención con arreglo al primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF, y ello bajo la hipótesis de que el centro de estudios concedente de la beca cumpla el mencionado requisito de tratarse de una entidad sin fines lucrativos a las que le sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002.

Suponiendo que se cumple dicho requisito y si además, se pudieran entender cumplidos los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria, la exención resultaría aplicable a la beca obtenida por la consultante, y dentro de los límites cuantitativos establecidos en el artículo 2.2 del RIRPF, en la medida en que los estudios para cuya realización se otorga la beca formen parte del ámbito de los planes de estudios conducentes a la obtención de un título oficial de Máster Universitario, de manera que la realización de dichos estudios constituya un requisito para la obtención del correspondiente título oficial.

Ahora bien, en la medida que la beca objeto de consulta no está amparada por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF, procederá la tributación de las cantidades derivadas de la misma por el IRPF como rendimientos del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF, estando sometidas a retención o ingreso a cuenta en los términos previstos en el artículo 99 de la LIRPF.

- **DGT Consulta V3246-16 de 12 de julio de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exención servicios médicos y sanitarios.

Se analiza la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del IVA en relación a la prestación del servicio de segunda opinión médica realizados a través de una plataforma web. En el caso planteado, el servicio consiste en la realización por parte del personal médico de la consultante de la función de análisis del expediente médico del paciente elaborado por los profesionales médicos que establecieron la primera opinión o, en su caso, de los servicios médicos recomendados que deban prestarse al asegurado.

En estas circunstancias, los servicios prestados por la consultante estarán exentos siempre que la entidad consultante actúe en nombre propio respecto de la prestación de servicios de asistencia sanitaria, en la medida en que sea destinatario en nombre propio de los servicios prestados por los profesionales sanitarios en los términos señalados y proceda, a continuación, a prestar los mismos servicios sanitarios a sus clientes, como así parece deducirse, del contenido de la misma.

- **DGT Consulta V3194-16 de 8 de julio de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IRPF. Retenciones. Rentas profesionales.

En relación a las facturas emitidas por un abogado ejerciente que también percibe rendimientos del trabajo personal, el tipo de retención del artículo 95.2 del Reglamento del IRPF es único y no puede elevarse voluntariamente.

- **DGT Consulta V3098-16 de 4 de julio de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IRPF. Rendimientos del trabajo personal y Rendimientos de actividades económicas. Calificación.

El consultante tenía la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente, sin embargo, como consecuencia de una inspección de trabajo a la empresa para la que prestaba sus servicios ha sido dado de alta en la Seguridad Social como trabajador por cuenta ajena con efectos retroactivos.

Pues bien, esta inclusión en el Régimen General de la Seguridad Social como consecuencia de una inspección de trabajo - en cuanto (cabe entender) conlleve la consideración de existencia de una relación laboral entre el consultante y la empresa para la que prestaba sus servicios - comporta que esta regularización tenga efectos fiscales en cuanto a la calificación de los rendimientos percibidos por el consultante (en su momento calificados por las partes como rendimientos de una actividad económica) durante el período temporal al que se contrae la existencia de esa relación laboral, por lo que procede calificarlos como rendimientos del trabajo. Por tanto, el trabajador deberá presentar declaración tributaria complementaria/sustitutiva regularizando la declaración de los rendimientos.

- **DGT Consulta V2868-16 de 22 de junio de 2016.**

[\(Ver aquí\)](#)

IRPF. Reserva de capitalización y Reserva de nivelación.

Se cuestiona si la consultante, persona física, puede aplicar las reducciones de la base imponible por reserva de capitalización y nivelación establecidas en la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, el artículo 28 de la Ley del IRPF dispone que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en dicho artículo 28, y en el artículo 30 de la LIRPF para la estimación directa. Ahora bien, la remisión que el citado artículo 28 de la LIRPF realiza a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, queda limitada a la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, pero no se extiende a la determinación de la base imponible, que se realizará por tanto de acuerdo con las reglas establecidas al efecto en la normativa del IRPF.

En consecuencia, en ningún caso una persona física podría aplicar en el IRPF ninguna de las reducciones de base imponible establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y en concreto, las consultadas correspondientes a la reserva de capitalización y de nivelación.

- **Consulta nº 1 del BOICAC 106 (Junio de 2016). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.**

[\(Ver aquí\)](#)

Se aborda el tratamiento contable del efecto impositivo de la “reserva de capitalización” y la “reserva de nivelación” reguladas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente, mientras que la reserva de nivelación, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorar la base imponible se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal.

(Ver también [Resolución de 9 de febrero de 2016](#), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios).

* * * * *