



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

## **1.- Doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT):**

### **CV 5448-16 de fecha 27/12/2016:**

#### **IRPF – SUBSIDIO INGRESOS MÍNIMOS**

La consultante es perceptora del Subsidio de Garantía de Ingresos Mínimos. Tributación en el IRPF.

El subsidio de garantía de ingresos mínimos es una prestación económica de carácter periódico, destinada a subvenir a las necesidades básicas, tales como alimentación, vestido y habitación, de quienes, careciendo de los medios necesarios para su subsistencia, no estén en condiciones, por razón del grado de su minusvalía, de obtenerlos.

El subsidio no se encuentra amparado por ninguno de los supuestos de exención de la Ley de IRPF, dado que no se corresponde con las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Finalmente, la calificación como rendimientos del trabajo no amparados por exención alguna no comporta de forma automática su tributación efectiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues (debido al importe del subsidio: 2.098,04 €) esta tributación dependerá también de la existencia de otras rentas y puede quedar sin efecto por la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y del mínimo personal y (en su caso) familiar.

### **CV 5449-16 de fecha 27/12/2016:**

#### **ISD – ADJUDICACIÓN – REDUCCIÓN**

Adquisición "mortis causa" de inmuebles afectos a actividad económica de arrendamiento:

- Aplicabilidad de la reducción de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando el patrimonio empresarial se adjudica de manera concreta a los herederos sin permanecer en proindiviso.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

- Si, en caso de que uno de los herederos decidiera no mantener lo adquirido y transmitirlo antes del plazo legal, perderían los demás el derecho a la reducción practicada.

Cuando los bienes objeto de transmisión “mortis causa” se adjudican a un heredero o a varios pero no a todos, es decir, cuando la adjudicación civil no coincide exactamente con la fiscal, se forma un “grupo de herederos” en el sentido de que, sin perjuicio de que todos tengan derecho a la reducción de la Ley, si uno de ellos incumple con las exigencias, su incumplimiento produce efectos en los demás coherederos.

Si no existe una atribución a determinados coherederos, procedería la reducción con ocasión de la adjudicación concreta del patrimonio empresarial a los herederos y, en la hipótesis de que uno de ellos no cumpliera con posterioridad las exigencias establecidas en la Ley, ello no afectaría al derecho a la reducción practicada por los demás.

**CV 5451-16 de fecha 27/12/2016:**

**IRPF – EJECUCIÓN GARANTÍA**

Una propietaria del 33% de la nuda propiedad de un terreno, ofrece dicha participación como garantía de un préstamo hipotecario, interviniendo como hipotecante no deudor. Posteriormente se produce la adjudicación de la participación en el terreno en un procedimiento de ejecución hipotecaria.

Se produce una ganancia o pérdida patrimonial, que se deberá integrar en la base imponible del ahorro, en la que:

- el valor de transmisión es el importe del valor de adjudicación.
- el valor de adquisición es el importe real satisfecho por la adquisición del local, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el mismo y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos.

Por otra parte, la obligación de pago en la que ha incurrido la consultante en su condición de garante y materializada a través de la enajenación de su participación en el terreno, constituirá una pérdida patrimonial en el momento en el que jurídicamente queden agotadas todas las posibilidades de repercutir sobre el deudor garantizado el pago del crédito. La pérdida



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

patrimonial requiere previamente demostrar la imposibilidad jurídica de repercutir en el deudor garantizado el pago del crédito.

Esta pérdida patrimonial deberá integrarse en la base imponible general del Impuesto al no ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

**CV 5459-16 de fecha 27/12/2016:**

**SOCIEDADES – RESTRUCTURACIONES**

La entidad consultante (Z) surgió de una joint venture entre dos entidades A y B.

La entidad A realizó una operación de aportación no dineraria de rama de actividad, acogida al régimen de neutralidad fiscal, que se registró contablemente por el valor razonable del patrimonio recibido, generando activos intangibles constituidos por cartera de clientes, know-how y fondo de comercio.

Posteriormente, la entidad A transmitió el 31% de las participaciones en la entidad consultante (Z) a la entidad B, residente en Reino Unido. Dicha transmisión supuso la integración en la base imponible de A de la diferencia entre el valor de las participaciones transmitidas y su valor fiscal, practicando el ajuste extracontable positivo correspondiente.

Una vez realizada esa operación, tanto A como B aportaron las participaciones en la entidad consultante (Z) a una entidad C, a través de una operación de canje de valores acogida al régimen de neutralidad fiscal. Asimismo, se realizó una ampliación de capital en C, con aportación dineraria, tras la cual A y B pasaron a tener, respectivamente, el 50% del capital de C, la cual poseía el 100% de la entidad consultante (Z).

1. Si la entidad consultante (Z) podrá integrar en la base imponible los ajustes extracontables negativos y, por tanto, amortizar fiscalmente los intangibles, considerando la contabilización a valor razonable y la transmisión del 31% del capital de la entidad.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un mecanismo para eliminar la doble imposición en el caso de que, por aplicación de la normativa contable, los bienes recibidos se hubieran registrado por su valor razonable, no obteniéndose resultados contables en relación con las rentas diferidas en las operaciones de aportación no dineraria, de manera que no resultan efectivos los métodos generales de eliminación de la doble imposición.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

En caso de probarse que la entidad A ha transmitido la participación recibida en la entidad Z tras la aportación de rama de actividad, y que integró en su base imponible la renta obtenida en dicha transmisión, la entidad consultante (Z) podrá realizar un ajuste de signo contrario a los practicados con anterioridad en el momento en que se integre en la base imponible la renta diferida, esto es, con la amortización o transmisión de los elementos patrimoniales, y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible del socio (A) con ocasión de dicha transmisión.

En este caso, dado que la participación transmitida se corresponde con el 31%, los referidos ajustes negativos deberán realizarse de manera proporcional a dicho porcentaje.

2. Si se debieran tener en cuenta los límites de deducibilidad fiscal establecidos para la amortización del intangible en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y si, a estos efectos, se podría considerar que la entidad aportante no forma parte de un grupo de sociedades.

En este caso, se produce la aportación del negocio por parte de A a la entidad consultante (Z), para proceder, posteriormente a la transmisión de un 31% de las participaciones en esta entidad y una aportación al capital de la misma, de manera que, con anterioridad a la finalización del período impositivo, la participación de A queda reducida al 50%.

Puede entenderse que se ha producido la enajenación del negocio de forma indirecta a través de la enajenación de las participaciones en la entidad, de manera que la entidad perceptora (Z) de la aportación no dineraria no formaría parte del grupo al que pertenece la entidad aportante (A), siempre que dicha aportación se haya realizado en el marco de un acuerdo que incluya la transmisión posterior de las acciones de la entidad a un tercero, así como la aportación de capital de este, de manera que ambas operaciones determinan la pérdida del control de A sobre la entidad consultante (Z).

Por tanto, una vez probada la transmisión de la entidad A, del 31% de la participación en la entidad consultante (Z), esta última (Z) podrá integrar en la base imponible los ajustes de signo contrario que correspondan realizar, con ocasión de la asignación de valor, de manera proporcional a dicho porcentaje de participación, a los elementos patrimoniales adquiridos, esto es, a los activos intangibles.

Dichos ajustes negativos se realizarán en función de la amortización fiscalmente deducible, así como en caso de transmisión de los referidos activos.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

## **2.- Sentencias de los Tribunales:**

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 29 de diciembre de 2016:**

#### **SOCIEDADES – FUSIÓN – RENTA NEGATIVA**

Una sociedad absorbe a otra con un valor patrimonial negativo, aplicando el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y considera que el valor de mercado de lo recibido es negativo.

Se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y se entenderá por valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, valoración que podría ser comprobada por la Administración Tributaria efectuando, en su caso, las correcciones procedentes.

El valor de mercado es el acordado en condiciones normales por partes independientes, esto es, por operadores entre los que no existe vinculación. Es por ello que existe un límite a la renta negativa de transmisión que es cero y por debajo de eso nada se puede transmitir, adquirir o absorber e incluso fusionar impropiaamente. El valor de mercado es el valor por el cual puede ser razonablemente vendido un producto por un comprador con potencial económico y correctamente informado de las características de un producto.

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de diciembre de 2016:**

#### **SOCIEDADES – PRÉSTAMO PARTICIPATIVO - CALIFICACIÓN**

A, S.L. había concedido a B, S.A. un préstamo participativo por importe de 12.000.000 de euros, teniendo en cuenta que la prestamista, que era una Sociedad de Promoción de Empresas, no tributaba por los intereses recibidos y la prestataria se deducía como gastos el importe de los intereses abonados.

La Inspección considera que no cabe hablar de economía de opción sino de un " montaje societario " merced al cual B, S.A. se desprendía de fondos propios para posteriormente recibirlos en forma de préstamo participativo, llamando la atención sobre " lo absurdo de en lugar de destinar dichos fondos a su financiación " destinarlos " a operaciones societarias que culminaron con la vuelta del dinero en forma de préstamo".



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

B, S.A. rechaza que la facultad calificadora de la Administración sea ilimitada y le habilite para eludir la declaración de fraude de ley.

La Hacienda Foral no se ha limitado a calificar el negocio jurídico en cuestión, sino que ha apreciado una discordancia entre el negocio jurídico querido (la participación en el capital - como único accionista- de A, S.L, lo que implica que el contrato por el que se prestan los 12.000.000 de euros deba calificarse como aportación a los fondos de B, S.A. y, por tanto, calificar los intereses devengados como dividendos que reparte B, S.A. a su accionista, A, S.L.) y el instrumentado para crear una apariencia jurídica distinta (la del préstamo participativo).

La Inspección se decantó por la potestad de calificación, tomando en consideración una serie de elementos que indiciariamente le llevaron a considerar que el negocio celebrado era distinto al de préstamo participativo y que, de asistir la razón a la Inspección debieron haber conducido, en su caso, al ajuste por operaciones vinculadas, que no desdice la naturaleza del negocio, sino le confiere una prestaciones acordes con las del mercado, que es potestad de signo diferente y de intensidad cualitativamente inferior.

En suma, la potestad de calificación no tiene el alcance universal que la Inspección pretende. Su valor es más restringido, autoriza el gravamen de la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados y, además, no es alternativa al fraude de ley, que en modo alguno puede ser dispensado acudiendo a la calificación, tal y como en este caso se ha producido. El contrato de préstamo en cuestión no puede, en definitiva, ser objeto de recalificación -sin más- por la vinculación existente entre prestamista y prestataria; por el plazo del mismo y las prórrogas que hayan podido tener lugar; por el interés que fuese fijado o por si los intereses vencidos y no satisfechos se devengaban nuevos intereses.

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 30 de diciembre de 2016:**

**SOCIEDADES – REPARCELACIÓN**

La cuestión que se plantea en la presente causa es si la entrega por un propietario de parcelas urbanizadas al agente urbanizador de una unidad de actuación, en el seno del acuerdo de reparcelación, en pago de las cuotas de urbanización devengadas, supone una transmisión que genera para el transmitente una ganancia patrimonial que como tal tributa en el impuesto de sociedades por la diferencia de valor entre el coste de adquisición y el de enajenación.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

La Administración considera que una cosa es que en la reparcelación no haya incrementos de patrimonio en cuanto a las parcelas que se adjudican a quienes intervienen en la misma como propietarios, pues meramente se sustituye un bien por otro, y otra que haya un abono en terrenos en pago por la urbanización, caso en que hay una traslación apta para poner de manifiesto el incremento de patrimonio. Y aunque la reparcelación pueda tener por objeto la adjudicación de solares resultantes al agente urbanizador en pago por su gestión, ello no implica que dicha adjudicación no implique una entrega de bienes generadora de una alteración de patrimonio gravable en sede del transmitente.

En el acuerdo de reparcelación cuando se abonan los costes de urbanización mediante terrenos urbanizados, no pueda decirse que el propietario reciba los mismos y luego los entregue para el pago de los costes de urbanización, de modo que hay dos transmisiones, sino que los terrenos se adjudican directamente al urbanizador al mismo tiempo que al propietario se le adjudican otros (de los que ya se han detraído los adjudicados al urbanizador en pago de los costes).

La adjudicación al urbanizador es una adjudicación primaria u originaria idéntica a la que se hace a los propietarios, y sin un pase previo por el patrimonio de éstos. Tanto el propietario como el agente urbanizador reciben primariamente los terrenos como consecuencia del acuerdo de reparcelación; el propietario ya los recibe con la correspondiente detracción de la parte de los mismos que va al agente urbanizador, de modo que no hay una verdadera transmisión desde el patrimonio del propietario al del urbanizador, pues el terreno urbanizado y reparcelado no llega a ingresar en aquél.

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 30 de diciembre de 2016:**

**IVA – PRORRATA**

La actividad de la sociedad no está sujeta al IVA, por lo que no puede deducirse el IVA soportado, aunque en un periodo, se reconoce que una de sus actuaciones sí estaba sujeta y no exenta del IVA: la cesión de una marca; lo que conduce a la aplicación del sistema de prorrata, que contempla los supuestos en los que el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

A los efectos de la aplicación de la regla de prorrata general y considerando que la sociedad sólo presta servicios a la Administración de la Comunidad Autónoma por ser un ente instrumental de la misma, la Administración aplica como valor normal de mercado (base imponible): "Con



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 34

Semanas del 6 de marzo de 2017  
al 26 de marzo de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional."

La discrepancia surge en la aplicación de esta fórmula:

- El TEAR fija un porcentaje del 69% para el año 2010 y del 24% para el año 2011, superior en dos puntos al que fijó la Agencia tributaria.
- La sociedad alega la doctrina del TJUE según la cual en casos en que se realicen tanto actividades sujetas al IVA como no sujetas, se ha de establecer un método de cálculo de las deducciones que objetivamente refleje la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de las actividades. Y así obtienen unos porcentajes de prorrata de 72% para el ejercicio 2010 y 35% para el ejercicio 2011.

Estos porcentajes de deducibilidad la sociedad los obtiene por el método de sustituir en el numerador de ambos ejercicios la contraprestación obtenida por las operaciones sujetas y no exentas del IVA (cesión de la marca) por el importe de los "costes incurridos para el ejercicio de las actividades sujetas".

Las pretensiones de la recurrente deben ser rechazadas de plano, pues se estructuran sobre un método alegado. La regla de prorrata se encuentra regulada de forma imperativa, y la existencia de operaciones vinculadas necesitadas de cuantificación resulta intrascendente a los efectos de modificar la cuantía determinada ex lege de la contraprestación de las operaciones sujetas y no exentas del IVA repercutido por la parte.