



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

info@adlucemveritas.com

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

### **CV 2806-18 de fecha 26/10/2018:**

#### **IRPF – FONDO DE COMERCIO**

La consultante va a recibir de su padre la donación del 75% de una oficina de farmacia, transmitiéndose el resto (25%) a ella de forma onerosa. La oficina de farmacia está constituida por elementos del inmovilizado, existencias y un fondo de comercio.

Si es posible deducir la amortización del fondo de comercio.

A efectos contables, el fondo de comercio sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios. El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

A efectos fiscales, el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Dado que la adquisición de la oficina de farmacia va a tener un carácter parcialmente oneroso, únicamente será deducible la amortización de la parte del fondo de comercio que ha haya sido adquirido de forma onerosa.

La norma establece un porcentaje máximo, pero no mínimo, por lo que el porcentaje de deducción anual podrá ser inferior al porcentaje máximo establecido.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

info@adlucemveritas.com

**CV 2807-18 de fecha 26/10/2018:**

**IVA – TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO – DEVENGO**

La empresa consultante es operadora de transporte por carretera, realizando mayoritariamente operaciones intracomunitarias. Su actividad es de intermediación entre empresas de toda la Unión Europea. Frecuentemente, unifica los servicios prestados a distintos destinatarios en un mismo trayecto de un camión, pudiendo realizarse entregas en varios países diferentes. De acuerdo con la normativa comunitaria, estos transportes se documentan mediante una carta de porte CMR, cuya recepción tras prestar el servicio puede demorar uno o dos meses, o incluso más en ocasiones.

Momento en que se produce el devengo del Impuesto en la prestación de servicios de transporte y momento en el que nace la obligación de facturar dichas operaciones.

Los servicios de transporte de mercancías por carretera estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que su destinatario sea una persona o entidad con la condición de empresario o profesional actuando como tal, establecida en el territorio de aplicación del citado Impuesto.

En caso de que el destinatario sea un particular, estarán sujetas al Impuesto todas las prestaciones de servicios de transporte que se inicien en el territorio de aplicación del mismo.

La consultante deberá expedir las facturas cuyos destinatarios sean particulares que no ostentan la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto en el momento en que se realicen las operaciones de transporte; sin embargo, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúa como tal, la emisión de las facturas podrá efectuarse en cualquier momento antes del día 16 del mes siguiente al devengo del Impuesto.

La facturación de las operaciones se realizará conforme a las reglas del devengo de las operaciones. En consecuencia, con carácter general, el Impuesto se devengará y consiguientemente nacerá la obligación de expedir factura conforme a los plazos señalados, cuando se preste el servicio de transporte.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

info@adlucemveritas.com

**CV 2813-18 de fecha 26/10/2018:**

**IRPF – GANANCIA PATRIMONIAL – DESCUENTO**

En 2007 el consultante y su esposa transmitieron a su hija una vivienda de su propiedad cuyo precio se cobraría a plazos durante 19 años. La ganancia patrimonial generada la han ido declarando conforme al criterio de imputación de operaciones a plazos o con precio aplazado. En 2016, dado la depreciación del precio de la vivienda, han llegado al acuerdo de realizar un descuento en el precio de la vivienda.

Efectos de dicho descuento en la ganancia patrimonial que deben seguir imputando los cónyuges.

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- a) Las no justificadas.
- b) Las debidas al consumo.
- c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego.
- (...)

Desde esta consideración legal de las ganancias y pérdidas patrimoniales, el descuento efectuado al comprador se configura como un supuesto de aplicación de renta al consumo del contribuyente, por lo que no puede efectuarse su cómputo como pérdida patrimonial. Por lo tanto, el mencionado descuento no producirá efecto alguno en la ganancia patrimonial que deben seguir declarando los transmitentes en función de los cobros inicialmente pactados.

**CV 2850-18 de fecha 30/10/2018:**

**IRPF – ABOGADO – IMPAGO DE FACTURAS**

El consultante es un abogado que prestó unos servicios profesionales a una empresa pública en 2009, 2010 y 2011. En 2014, ante el impago de los servicios prestados, realizó una reclamación judicial de las cantidades adeudadas, emitiendo las correspondientes facturas (todas ellas, con fecha 2014). En el año 2015, se dictó la sentencia en el que se reconoce el



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

info@adlucemveritas.com

impago, llegando a un acuerdo con el obligado al pago de los honorarios más los intereses legales para recibir el pago de dichos honorarios en dos periodos consecutivos: 2015 y 2016.

1ª) Imputación temporal de los referidos ingresos.

2ª) Respecto a las retenciones, ¿momento y tipo de retención?

3ª) Calificación de los intereses legales.

El consultante no manifiesta que haya optado por la aplicación del criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los rendimientos de su actividad económica. En consecuencia, al no haberse optado por el criterio de cobros y pagos resultaría de aplicación el criterio de devengo del Impuesto sobre Sociedades.

En el presente caso, no se habría optado por aplicar la regla de devengo a las operaciones consultadas, al no haberse imputado los rendimientos de actividades económicas en los ejercicios en que se prestaron los servicios, por lo que al no haberse optado a su vez por el criterio reglamentario de cobros y pagos, y ser aplicables en consecuencia las reglas establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, sería de aplicación la regla general establecida en la normativa de dicho Impuesto para las operaciones a plazos o con precio aplazado.

La imputación temporal de las cantidades correspondientes a los servicios prestados, deberá realizarse en los periodos impositivos en los que sean exigibles los correspondientes cobros, que serían los ejercicios 2015 y 2016.

La retención se deberá practicar en el momento del pago, aplicando el tipo de retención vigente en dicho momento.

Los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, los intereses objeto de consulta han de tributar como ganancia patrimonial.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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 de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2018:**

#### **SOCIEDADES – GASTOS – VEHÍCULOS**

Se discute si procede la deducibilidad de los gastos relativos a una serie de vehículos. La recurrente viene a sostener que los mismos están sujetos a la actividad económica de la empresa, lo que niega la Inspección.

No se trata de saber qué parte del uso del vehículo es privada y qué parte está vinculada con la actividad de la empresa; la cuestión, es más radical, pues la Administración sostiene que no existe vinculación entre el uso del vehículo y la actividad empresarial. Es decir, no estamos ante un supuesto de "grado de afectación", sino de prueba de la afectación misma.

Pues bien, en opinión de la Sala, en el caso de autos, entendemos que la recurrente no ha probado la afectación. En efecto, la Inspección sostiene que la entidad MV "paga alquileres por la utilización de una parte del edificio Imagina, de manera que tiene sus oficinas ubicadas en el único destinatario de sus servicios (MP) lo que pone de manifiesto lo innecesario que es un vehículo como medio de obtención de ingresos".

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 25 de octubre de 2018:**

#### **IVA – DEDUCCIÓN**

La cuestión es la deducibilidad fiscal del IVA soportado en los gastos reflejados en las facturas referidas a servicios de asesoramiento que se dicen prestados por "SX, S.L.", dudando la Inspección de los tributos de la realidad de la prestación de los servicios en relación a los cuales solicitó a la reclamante la aportación de informes o cualquier otro documento que acreditase el motivo del pago de los honorarios reflejados en el contrato, sin que la representación de la entidad haya aportado ningún tipo de informe, dictamen, estudio o cualquier otro justificante que ella misma considerase adecuado para acreditar la realidad de los servicios prestados.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

La mercantil recurrente sostiene que una vez contabilizados los gastos, justificados documentalmente (contrato y pagos) e imputados correctamente al ejercicio en el marco del Impuesto sobre Sociedades, no le corresponde aportar prueba complementaria sobre la realidad del servicio facturado por cuanto, dada la naturaleza eminentemente oral del asesoramiento recibido, se trataría de exigirle una prueba imposible o diabólica, proscrita por la doctrina jurisprudencial.

No es sólo que no exista el más mínimo rastro documental del contenido del asesoramiento facturado, sino que tampoco se ha aportado prueba alguna del preciso objeto, finalidad o alcance de cada uno de los concretos encargos a los que teóricamente obedecen. Una cosa es que algún informe, dictamen o estrategia se haya solicitado y prestado de forma oral, y otra que todos los informes, dictámenes y encargos desplegados durante el año sean de esta naturaleza. Es contrario a las más elementales reglas de la lógica y del sentido común que, en la actualidad, no haya mediado entre las partes ningún contacto por escrito -correo electrónico, fax-, siquiera para concretar el objeto perseguido con el teórico asesoramiento.

Dada la inconcreción del objeto del contrato -y de las propias facturas, que se limitan a reproducir uno de sus compromisos genéricos: "Consultoría y asesoría en planificación estratégica"-, unido a la exclusiva naturaleza verbal de la asesoría y de todo lo que tiene que ver con el contrato, es claro a juicio de la Sala que las partes se han colocado a sí mismas en una posición en la que únicamente ellas pueden llegar a conocer realmente a qué obedece el pago de los importes facturados, no teniendo medios en este caso la Administración tributaria para poder llegar a comprobar tanto su realidad como su correlación con los ingresos.

La cuestión litigiosa no se refiere al mayor o menor rigor formalista del documento justificativo del derecho a la deducción del IVA, sino al derecho mismo a deducir el impuesto por falta de acreditación de la efectiva realización de una operación gravada.

Las anteriores consideraciones nos llevan a la íntegra desestimación del recurso.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

info@adlucemveritas.com

**Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2018:**

**SOCIEDADES PATRIMONIALES**

En síntesis, la regularización consiste en que la reclamante, que tributó en régimen de sociedades patrimoniales, incluyó la ganancia derivada de la venta de unos solares en la parte especial de la base imponible (al tipo del 15%), y la Inspección considera que se trata de un rendimiento de actividad económica, que se debió incluir en la parte general de la base imponible (al tipo del 40%), al entender que se generó en el desarrollo de una actividad empresarial de promoción inmobiliaria.

En fechas 25.5.04 y 13.9.04, las sociedades B, S.L. y R, S.L. adquieren conjuntamente (al 50%) unas parcelas de terreno. En fecha 23.1.06, previa reparcelación voluntaria, las mencionadas sociedades transmiten a P, S.L. las referidas parcelas que constituyen solares edificables. El precio global de enajenación asciende a 2.283.846,00 €, correspondiendo a cada una de las transmitentes el 50% del precio pactado (1.141.923,00 €).

En el presente caso, no es objeto de discusión que tanto las actuaciones previas a la promoción (visado de proyectos, tramitación de licencias) como el inicio efectivo de la construcción de las edificaciones en las parcelas transmitidas fue realizada con anterioridad a la transmisión por la adquirente, P, S.L., sociedad que tiene una personalidad jurídica propia e independiente de la interesada, sin que conste que esta última haya intervenido en ninguna de dichas actuaciones.

Por otro lado, detrás de las sociedades vendedoras de las parcelas y de la compradora se encuentran las mismas personas físicas. En concreto, se ha conseguido con la intervención de las sociedades patrimoniales (B, S.L. y R, S.L.), la aplicación de su régimen especial y la posterior venta de las parcelas a una vinculada, una tributación inferior que si la compra y posterior promoción se hubiera realizado bien por las patrimoniales, bien por la compradora.

Parece claro que la obtención de ventajas fiscales ha sido determinante de la estrategia observada en las sociedades intervinientes. El que desde un principio existía una clara y evidente voluntad de ejercer una actividad de promoción inmobiliaria sobre las parcelas, se desprende de que nada más adquirir los referidos terrenos (en fechas 25/05/2004 y 13/09/2004) se procedió a su reparcelación. Es más, posteriormente, y siempre antes de la venta a P, S.L., se realizaron ya por ésta los diversos trámites para proceder a la promoción de las edificaciones, como el visado de proyectos y la tramitación de la licencia municipal de obras, iniciándose incluso la ejecución material de las obras.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

Circunstancias que solo se pueden explicar porque detrás de transmitentes y adquirente están las mismas personas, cuya finalidad es realizar una única actividad económica de promoción inmobiliaria sirviéndose de todas las sociedades intervinientes. Resulta evidente, pues, que se ha desarrollado una actividad económica considerándose el conjunto de los sujetos vinculados, en donde las entidades B, S.L. y R, S.L., han sido un mero instrumento para desarrollar tal actividad y cuya intervención tiene como única finalidad buscar una ventaja fiscal al margen de otro beneficio económico relevante.

La independencia de la personalidad jurídica no puede erigirse en argumento en contra de la regularización toda vez que la desagregación meticulosamente diseñada no puede impedir la apreciación de la existencia de un beneficio derivado de la actividad de promoción inmobiliaria.

Es cierto que la existencia de vinculación no es suficiente para entender que la actividad de una sociedad se ejercita por otra. Pero en nuestro caso, no es éste el argumento esencial de la resolución recurrida sino el hecho de que sobre las parcelas adquiridas y con anterioridad a la transmisión, se llevó a cabo un proceso de reparcelación voluntaria que da lugar a cuatro solares edificables. Y esa parcelación es evidentemente un acto de urbanización, pues dio lugar a cuatro solares edificables. No es por tanto una tarea administrativa para obtener la recalificación urbanística de un terreno, sino que junto con la urbanización de terrenos figura como ejemplo de actividad promotora inmobiliaria en el Plan General de Empresas Inmobiliarias.

Luego la actividad enjuiciada en el recurso se debe entender realizada en el ámbito de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, tributando al 40%.

**Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 2018:**

**SOCIEDADES – FONDO DE COMERCIO**

A la fecha de la combinación, los fondos propios de MSWM, sumados a los de MS Consulting (es decir, todo el negocio de banca adquirido), ascendían a 86,7 millones de euros. Por consiguiente, razona la recurrente, quedaban 386,5 millones de euros (diferencia entre el importe pagado por la adquisición de MSWM y los fondos propios de la sociedad adquirida) que, entiende, debía asignar, en primer lugar, a los activos y pasivos latentes que pudiera identificar, aun cuando no estuviesen contabilizados por la sociedad adquirida y, de no existir tales partidas, a fondo de comercio.





**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

[info@adlucemveritas.com](mailto:info@adlucemveritas.com)

El actuario niega que tal <Lista de clientes> pudiera reconocerse como un activo intangible autónomo, por no cumplirse los criterios exigibles para ello:

- 1.- Que la parte de la mencionada diferencia, 36.100.000,00 €, que el obligado tributario ha activado contablemente como un activo intangible no cumple el criterio de identificabilidad que el Plan General de Contabilidad exige para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, sin perjuicio de lo dispuesto para el fondo de comercio.
- 2.- Y no cumple el requisito de identificabilidad porque no cumple ninguno de los requisitos exigidos por la norma contable: ni es susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado ni ha surgido de derechos legales o contractuales.

La recurrente afirma en su demanda que KPMG hizo un análisis exhaustivo de los posibles activos intangibles no contabilizados por MSWM, -esto es, las relaciones con clientes, los acuerdos de no competencia, la marca AB Asesores y los contratos-, y concluyó que el único elemento que podía y debía ser registrado como un intangible era la lista de clientes, que se valoró siguiendo el método del *income approach* en 36,1 millones de euros, y al que se asignó una vida útil de 10,75 años.

Ahora bien, la cuestión no radica en la determinación del importe del fondo de comercio o lista de clientes, o si el valor de ésta es deducible, porque la Administración lo admite como parte del fondo de comercio.

Para el actuario el importe asignado a ese activo intangible denominado <Lista de clientes> (de 36.100.000,00 €) no es más que un mayor valor del Fondo de comercio de fusión; entiende que ese importe podría -y podrá- deducirse en las mismas condiciones que el importe aflorado directamente como Fondo de comercio.

Como en esos dos ejercicios (2008 y 2009) C dotó con cargo a resultados del ejercicio una "Reserva indisponible por amortización fiscal Fondo de Comercio" por unos importes de 9.189.173,24 € y 17.516.861,48 € respectivamente, y como esos importes coinciden exactamente con los que C ya se dedujo en esos dos ejercicios, no cabe admitir deducibilidad alguna suplementaria, pues opera la restricción fiscal que la condiciona a <que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil>; con lo que en los ejercicios 2008 y 2009 rechaza la deducibilidad fiscal de la amortización de ese activo inmaterial <Lista de clientes> por los importes que la entidad se dedujo de 1.761.646,97 € y 3.358.139,53 €, respectivamente.



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**

Número 64

Semanas del 21 de enero de  
2019 al 10 de febrero de 2019

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

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

info@adlucemveritas.com

Por lo tanto, la cuestión no es relativa a si se admite o no la deducción del fondo de comercio de fusión, integrado por la lista de clientes, el problema radica en que la recurrente efectuó la deducción por los importes señalados en los años citados.

El requisito de dotar una reserva específica es uno de los que determinan la deducción del fondo, por lo que no es posible la exclusión de su aplicación. No se trata de que la Administración realice una interpretación literal y rígida, sino de la aplicación del límite existente.