



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

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

CV 2752-19 de fecha 08/10/2019:

IVA – RECARGO DE EQUIVALENCIA

El consultante es una persona física dedicada al comercio al por menor de bebidas acogido al régimen especial del recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es su intención constituir una sociedad civil o una comunidad de bienes con su mujer y sus hijos para regentar el negocio.

La inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida.

Puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes que en su caso se constituya, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial de la Ley de IRPF. Dicho régimen de tributación también será de aplicación en el caso de que la sociedad civil que se constituya no sea contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

La aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia se limita a aquellos comerciantes minoristas que sean personas físicas o bien que sean entidades en régimen de atribución de rentas. Para este segundo supuesto, la Ley de IVA restringe la aplicación del régimen especial a aquellas entidades que tributen por el régimen de atribución de rentas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, si, conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la entidad que se constituya (comunidad de bienes o sociedad civil), no va a poder aplicar el régimen de atribución de rentas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, esa entidad tributará por el régimen general del IVA.

No obstante, en el caso concreto de una comunidad de bienes, al seguir tributando como entidad en régimen de atribución de rentas en el IRPF, se aplicará el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA, siempre que se cumplan todos los requisitos previstos en la normativa del Impuesto para su aplicación.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

CV 2760-19 de fecha 08/10/2019:

DERECHO DE VUELO – IVA – IRPF

La consultante es miembro de una Comunidad de Propietarios que tiene previsto constituir un derecho de vuelo en favor de un tercero. Este último pagaría un importe en dinero y realizaría obras de mejora en el edificio.

Las comunidades de propietarios (comunidades de vecinos), con carácter general, no reúnen los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido para atribuirles la condición de empresarios o profesionales. Es criterio reiterado de este Centro Directivo que la actividad que realizan, que se concreta en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el mantenimiento, utilización, funcionamiento, etc., de los bienes, elementos, pertenencias y servicios comunes, y en la distribución de los gastos efectuados por tal concepto entre los miembros de la misma, no constituye una actividad de carácter empresarial o profesional a efectos del IVA.

Dichas comunidades tienen por tanto la condición de consumidores finales a efectos del IVA, salvo que realicen alguna actividad empresarial que le confiera el carácter de empresarios a efectos de este Impuesto.

En el presente supuesto, y a falta de otros elementos de prueba, una comunidad de propietarios va a constituir un derecho de vuelo sobre un inmueble a favor de un tercero sin que conste que dicha comunidad de propietarios realice otras actividades empresariales o profesionales que le atribuyan la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. Así pues, la mera constitución del derecho de vuelo por la comunidad de propietarios no estará sujeta al IVA.

La renta obtenida por la constitución de un derecho de vuelo se calificará con rendimiento de capital inmobiliario. El rendimiento que obtiene la comunidad de propietarios se atribuirá, en principio, a cada uno de los propietarios en función de su coeficiente de participación en el edificio. La renta deberá imputarse en la declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en el que las mismas sean exigibles y se integra en la renta general a efectos del cálculo del Impuesto.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com
info@adlucemveritas.com

CV 2768-19 de fecha 09/10/2019:

NUDA PROPIEDAD – RENTA VITALICIA – IRPF

El consultante va a transmitir la nuda propiedad de un inmueble a cambio de una renta vitalicia y reservándose el usufructo vitalicio del mismo.

La transmisión de la nuda propiedad de un inmueble a cambio de una renta vitalicia generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una variación del valor del mismo.

En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta (siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso se tomaría éste) y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

Al tratarse el elemento transmitido de la nuda propiedad de un inmueble, la mencionada cautela se aplicará cuando el valor actual financiero actuarial de la renta sea inferior al valor normal de mercado de la nuda propiedad que resulte de la edad del usufructuario.

En cada período impositivo se computará como rendimiento de capital mobiliario el importe obtenido de aplicar el porcentaje que corresponda en función de la edad del consultante en el momento de constitución de la renta.

CV 2862-19 de fecha 16/10/2019:

HIPOTECA – AJD

La entidad consultante suscribió un contrato privado por el que concedía un crédito a una entidad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria, siendo la finalidad del préstamo financiar la construcción de una vivienda. En garantía de la devolución del préstamo la prestataria otorgó escritura de hipoteca unilateral que tributó por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Posteriormente se otorgó escritura unilateral de novación modificativa del préstamo, en la que se ampliaba el capital y se modificaban los intereses y el vencimiento del préstamo, operación que asimismo tributó por el citado impuesto.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

En este momento se va a proceder al otorgamiento de escritura pública de aceptación de la hipoteca unilateral constituida a su favor.

Si la referida escritura quedaría sujeta a cualquiera de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o si debe entenderse no sujeta al mismo por no tratarse de un acto nuevo, sino de un acto accesorio a la constitución y su novación, que ya quedaron ambas sujetas a tributación.

En principio, la constitución de una hipoteca está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, salvo que sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, si la hipoteca se constituye en garantía de un préstamo, ya no tributará tal constitución, pues solamente tributará la del préstamo que garantiza. En tal caso, al no tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la escritura pública en que se formalice la constitución de la hipoteca, estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales.

Lo anterior, por lo que se refiere a la hipoteca en general, que se trata de un negocio jurídico bilateral en el concurren un hipotecante, que constituye la hipoteca en garantía de una deuda propia o de terceros, y el acreedor hipotecario, que acepta la garantía constituida.

La constitución, mediante escritura pública, de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de la finca cumple los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, ya que habrá una primera copia de la escritura pública, la cual contendrá un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto ni al ISD ni a las otras modalidades del ITP.

La aceptación de la hipoteca unilateral no está sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, pues no concurren los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible. En concreto, la escritura de aceptación no tiene contenido valuable, pues lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía (la obligación que se garantiza con la hipoteca), la cual ya se gravó en la constitución.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

2.- Sentencias de los Tribunales:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 8 de octubre de 2019:

SOCIEDADES – PRÉSTAMO

La Inspección sostiene que se está ante una "deuda inexistente", por haberse contraído mediante un documento privado que no se ha presentado con anterioridad ante la Administración y por el que no se ha liquidado el impuesto correspondiente, careciendo de eficacia frente a terceros.

Defiende la mercantil recurrente que la suma de 100.000 € recibida responde a una operación de préstamo que consta en cuenta 171003, que la firma prestataria está obligada a devolver y por la que abona los intereses pactados cuya deducción de la base rechazan la Inspección y el TEA Foral, haciendo mención a los movimientos bancarios, que justifican el ingreso del capital prestado y el pago mensual de 500 euros de intereses a la prestamista con retención del 21 por 100 (105 €/mes).

Así le consta a la HFB una vez que mensualmente se cumplimenta el modelo 123 con ingreso de la retención a la Sra. Marta, y con declaración anual en modelo 193, constándole igualmente a dicha Hacienda Foral la declaración de tales ingresos en el IRPF por parte de dicha prestamista, al punto de que es la propia administración la que confecciona su declaración y le remite propuesta en que se le imputan las cantidades retenida por la sociedad recurrente como "intereses de obligaciones y bonos".

Al hacer equivaler la no (originaria) declaración tributaria formal del préstamo con su inexistencia o su carácter de liberalidad, la Administración tributaria no solo se desentiende de la contabilidad y los soportes documentales que avalan la existencia de una transferencia o flujo dinerario con todas las características del préstamo remunerado, sin la menor base indiciaria para no tenerlo por tal, sino que, a la vez, no extrapola las consecuencia bilaterales a la tributación del IRPF por la prestamista, con lo cual esa calificación adolece de una patente contradicción y milita frente al principio de seguridad jurídica y vinculación a los propios actos.

Se estima el recurso.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 8 de octubre de 2019:

SOCIEDADES – DIVIDENDOS

Habiendo practicado la sociedad demandante en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011, una deducción de la cuota íntegra de 56.558,25 € por doble imposición interna de dividendos percibidos por anticipado a cuenta del resultado de dicho ejercicio al ser titular del 50% de las participaciones de la sociedad I, S.L.; la A.E.A.T. reduce la cantidad susceptible de deducción a 17.500 €. Ello es consecuencia de considerar que no son 225.000 € los dividendos devengados por I, S.L., sino que se limitan a 70.000 €.

El total de dividendos que se dicen percibidos por la sociedad demandante y devengados por la participada I, S.L. asciende a 225.000 €, desglosada en cuatro cantidades menores: 55.000 €, 70.000 € (no cuestionados), 85.000 € y 15.000 €.

Examinando cada una de estas cantidades separadamente, el motivo por el cual no se admite que la recurrente hubiera percibido 55.000 € en concepto de dividendos resulta de lo reflejado en las cuentas anuales de I, S.L. depositadas en el Registro Mercantil, donde los beneficios obtenidos se destinaban en la cantidad de 161.075,49 € a compensar resultados negativos de ejercicios anteriores, 30.976,39 € a reserva legal y 117.712,05 € a reservas voluntarias. Frente a ello por la actora se hace valer el Acta de la Junta General Universal celebrada el 9 de diciembre de 2010 donde, en lugar de disponer 117.712,05 € a reservas voluntarias, se destina a 110.000 € a reparto de dividendos y el resto, 7.712,05 € a reservas voluntarias.

La demandante ha justificado cumplidamente, mediante la presentación del Acta, el acuerdo de la Junta General de I, S.L. de pagar dividendos.

Respecto a la cantidad de 85.000 € que la demandante considera que se corresponde con dividendos percibidos con cargo a reservas voluntarias de libre disposición, según resulta del Acta de fecha 16 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria opone que lo recogido en el Acta no coincide con las Cuentas anuales de la entidad I, S.L. ni con la distribución de resultados en el Impuesto sobre Sociedades.

Igual suerte debe correr que la cantidad analizada con anterioridad pues, además de lo ya expuesto sobre el valor del Acta y la no cuestionada transferencia realizada por I, S.L., como se indica en la demanda las cuentas anuales de esta entidad son las del ejercicio 2011-2012, ya que el reparto se produce el 16 de diciembre de 2011 y su ejercicio económico abarca desde el 1 de julio de 2011 a 30 de junio de 2012 y el depósito de cuentas anuales que incorpora el Estado abreviado de cambios en el Patrimonio Neto se refleja el importe de 170.000 € (85.000



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

€ para la demandante), sin que en el modelo se incorpore casilla correspondiente a "distribución de dividendos". Este formato de cuentas anuales abreviadas a su vez condiciona la confección del modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de tal modo que la cantidad cuestionada no puede incluirse en la "Distribución de dividendo" sino en la de "Otras operaciones con socios o propietarios", donde sí aparece reflejada.

En lo que se refiere, por último, a los 15.000 € restantes, en realidad son dividendos a cuenta de los resultados del ejercicio 2012, enviando la orden de pago por parte de I, S.L. a favor de la demandante el 29 de diciembre de 2011 e incluso la Administración Tributaria, al regularizar el ejercicio 2012 de la recurrente así lo admitió, por lo que no cabe una doble deducción a la que habría lugar si la admitiésemos también respecto del ejercicio 2011.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 9 de octubre de 2019:

IMPUESTOS ESPECIALES – HIDROCARBUROS

Cuestiona la recurrente el método de cálculo que utiliza la Inspección por considerar que debería considerarse de forma global las pérdidas correspondientes a los distintos productos incluidos en un mismo epígrafe de la Ley reguladora del impuesto.

Así las cosas, cumple manifestar que ni de la redacción de la Ley (Supuestos de no sujeción) ni de la del Reglamento (porcentajes de pérdidas admitidos), ni del espíritu general de la normativa de Impuestos Especiales, se desprende en modo alguno que el cálculo de las pérdidas reglamentarias haya de realizarse acumulando todos los productos incluidos en un epígrafe.

El legislador, en realidad, lo único que hace es agrupar en epígrafes los productos de características similares por una cuestión de técnica legislativa lo que en ningún caso implica que considere cada epígrafe como un todo y así, a lo largo de la Ley se utiliza en todo momento el concepto de producto.

Es principio básico, por otra parte, en la contabilidad de existencias la individualización de cada producto, como no podría ser de otro modo a fin de que aquella sea la imagen fiel de la empresa. No cabe olvidar que la contabilidad específica se exige que sea clara, fiable y exacta y que esté sellada para que sea útil a los efectos de terceros toda vez que los impuestos especiales se caracterizan por la estricta formalidad de sus documentos.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

Las posibles pérdidas se calculan por productos individualmente considerados y no por el conjunto de productos que se incluyen en un epígrafe. En consecuencia entendemos que el método de cálculo utilizado por la Inspección se ajusta plenamente a derecho.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de octubre de 2019:

INTERNACIONAL – ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La Inspección considera que, para la determinación del beneficio atribuible a las actividades empresariales desarrolladas en el EP de Argelia, y, por tanto, para la aplicación de la exención, deben descontarse una serie de gastos en concepto de investigación y desarrollo, de dirección y generales de administración de C y gastos financieros del grupo mercantil, en la parte imputable a dicho EP. El obligado tributario no ha realizado ninguna imputación por estos conceptos en orden a la determinación del beneficio derivado del EP.

En el presente recurso se discute la determinación de gastos de dirección y administración generales que la Administración entiende imputables al Establecimiento Permanente de Argelia.

La Inspección pone de manifiesto que en los grupos mercantiles se producen unas actividades y servicios que no siempre generan transacción y consecuente gasto en todas las entidades del grupo, pero que revierten en utilidad y beneficio de las mismas y de sus establecimientos permanentes. Desde esta perspectiva, se imputan determinados gastos corporativos en concepto de dirección y generales de administración (dirección de sistemas de información, presidencia, relaciones institucionales, etc), cuyos costes deben ser, a juicio de la Inspección, parcialmente imputados al EP de Argelia en una determinada proporción. Cuantificado el importe total del gasto correspondiente a estos centros de coste, la Inspección procede a calcular un porcentaje obtenido al relacionar la inversión en Argelia neta con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil.

Ahora bien, esta mecánica en la imputación de gastos en concepto de dirección y generales de administración, ha sido rechazada por esta Sala respecto a la recurrente en relación a los ejercicios 2000 y 2004, en los que la Administración realizó la imputación por gastos por los mismos conceptos utilizando el mismo método que aplica en los ejercicios que nos ocupan.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

La Sala considera que el acto administrativo de liquidación, así como la resolución del TEAC que lo respalda, no se ajustan para la determinación del importe final a norma jurídica alguna, sino que tales gastos se imponen, para minorar la base económica de la deducción o exención, de modo estimativo o conjetural, sin tener en cuenta, tal como la recurrente alega, la diferente actividad desplegada por el establecimiento permanente en relación con el conjunto de actividad del grupo.

A la hora de cuantificar la participación del establecimiento permanente en tales gastos, no parece tener reflejo directo y justificado esa diferencia o heterogeneidad entre el establecimiento permanente y el conjunto del grupo, pues únicamente se registra una regla de proporcionalidad entre las ventas del establecimiento permanente y el porcentaje que representan sobre el importe neto de la cifra de negocios, para establecer que, siendo aquél el 4,21 por 100, en el mismo porcentaje debería participar de los gastos generales o comunes, conclusión a que llega el acuerdo de liquidación sin mayor motivación.

Debemos llegar a la misma conclusión plasmada en la anterior sentencia, pues el supuesto que analizamos es idéntico al resuelto por ella en este punto, aunque en el presente caso la magnitud considerada por la Administración es el inmovilizado.

Señala el TEAC que la Inspección ha dispuesto de información con la que no contaba en la anterior comprobación. Pero la determinación de los gastos se ha vuelto a hacer sobre criterios proporcionales y no individualizando cada uno de ellos.

La segunda de las cuestiones planteadas es la relativa a la imputación de gastos financieros a la base imponible del EP de C en Argelia. La Inspección regularizó la base imponible de dicho EP aplicando gastos financieros mediante un sistema de imputación indirecta en función del porcentaje resultante de dividir el inmovilizado neto del EP de Argelia entre el Inmovilizado neto total del Grupo mercantil.

La recurrente sostiene que, durante los períodos objeto de litigio (años 2005, 2006, 2007 y 2008), el EP, al estar en fase de Explotación, obtuvo beneficios derivados de la venta de los barriles que le permitieron, tanto amortizar anticipadamente los préstamos específicamente contratados para las inversiones de la fase de Exploración, como acometer las inversiones que pudieran hacer falta, en base a la estructura financiera del propio EP, desde el año 2004, éste generó flujos suficientes que supusieron la falta de necesidad de financiación para llevar a cabo sus inversiones, de ahí que la actora se oponga a una imputación de los gastos financieros totales de la entidad en base a un criterio de imputación indirecta.



**Carta de Novedades doctrinales
y jurisprudenciales**

Número 81

Semanas del 17 de febrero de
2020 al 8 de marzo de 2020

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

www.adlucemveritas.com

info@adlucemveritas.com

La actora admite que los préstamos recibidos en dólares se destinaron a las inversiones acometidas en Argelia. C entiende que los gastos e ingresos financieros derivados de estos préstamos específicos que solicitó para cubrir las necesidades de financiación del EP, deben ser imputados íntegramente al EP hasta el momento de su amortización.

Pues bien, debemos aceptar el planteamiento de la recurrente en cuanto a que, una vez amortizados los préstamos correspondientes a inversiones realizadas en la EP, no consta que los restantes préstamos del grupo guarden correlación con ingresos de la EP, fundamentalmente porque consta en autos que las inversiones que se realizan desde el año 2005 en adelante, son muy inferiores a la caja generada cada año por lo que la entidad no necesite financiarse para llevarlas a cabo.