



CIRCULAR INFORMATIVA N° 4/2014

ÍNDICE ⁽¹⁾

1. TERRITORIO COMÚN.

- 1.1 Impuesto sobre Sociedades: Capitalización de créditos y tratamiento de las quitas y espera de créditos en empresas deudoras declaradas en "Concurso de Acreedores". Ídem. en las empresas que son acreedoras.
- 1.2 Novedades importantes en el IRPF con efectos desde 1 de enero 2014. Novedad en ITP.

2. TERRITORIOS FORALES.

2.1 ÁLAVA.

- 2.1.1 Comunicación a Hacienda de la aplicación del Régimen Especial de Fusiones y escisiones.

2.2 GUIPÚZCOA.

- 2.2.1 Precios medios de venta de vehículos a efectos fiscales
- 2.2.2 Nuevo Reglamento del IRPF. Se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.

2.3 BIZKAIA.

Sin disposiciones de interés publicadas en el período que recoge esta Circular desde Julio/14.

3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

- 3.1 Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.
- 3.2 Criterios de la Dirección General de Tributos y de las Haciendas Forales. Síntesis.

4. CONVIENE RECORDAR.

- 4.1 ¿Cómo tributa en el IVA el arrendamiento de una vivienda por una mercantil para un empleado?. Criterios administrativos contradictorios.
- 4.2. Que la constitución a favor de un tercero de un derecho de prenda sobre las devoluciones del IVA no vincula a la Administración Tributaria.
- 4.3. Cuándo la falta de cobro de una deuda constituye una pérdida patrimonial en IRPF.
- 4.4. Que no pierde el carácter de vivienda habitual la alquilada por imposibilidad de hacer frente al préstamo hipotecario.
- 4.5. El parentesco por afinidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 4.6. Que el aplazamiento de pago de deudas tributarias requiere generación de recursos suficientes para afrontar el pago de la deuda tributaria.
- 4.7. La fecha de adquisición de un inmueble adquirido por leasing.
- 4.8. Que el reembolso de gastos a un empleado no supone obtención de renta.
- 4.9. Que en la constitución de una S.L. debe consignarse, al menos, el CNAE de la actividad principal.

5. CONVIENE CONOCER: PROYECTOS NORMATIVOS.

- Algunas novedades del Proyecto de Ley sobre modificación en el IRPF en Territorio de Régimen Común.
- Tratamiento comparativo con las novedades proyectadas en Territorio Común y las que se aplican en los Territorios Históricos Forales (Bizkaia, Gipuzkoa, Álava/Araba).
- PROYECTO DE LEY SOBRE MODIFICACIÓN EN EL IVA. PRODUCTOS SANITARIOS.

(1) Nuestras Circulares Informativas que pretendemos sean, además, **formativas**, contienen información de carácter general y específico, sin que ello constituya nuestra opinión profesional ni nuestro asesoramiento tributario. **Recomendamos siempre a nuestros Clientes que lean su contenido, subrayen lo que puede afectarles y, en caso de duda, nos consulten.**



1. TERRITORIO COMÚN.

1.1 ***Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. (BOE 01/10/2014).***

La mencionada Ley consta de un único artículo, en virtud del cual se modifican varios preceptos de la Ley Concursal –Ley 22/2003, de 9 de julio-, y en su parte final, concretamente en sus disposiciones finales segunda y tercera, se modifican respectivamente, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo-, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados –Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

En el ámbito tributario esta norma recoge con alguna mínima diferencia sin importancia, las novedades que ya introdujo el **Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo**. A continuación recordamos las principales medidas fiscales adoptadas:

Modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Con efectos para los períodos impositivos que ya se han iniciado a partir del 1 de enero de 2014, se modifica el TRLIS para regular la regla de valoración de las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos y el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal.

1. Operaciones de aumento de capital por compensación de créditos (art. 15.1, 2 y 3 TRLIS)

Se regula la regla de valoración de estas operaciones y su forma de integración en la base imponible por parte de la entidad transmitente (la que tramite el crédito), señalándose al respecto, que estas operaciones se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, independientemente de su valoración contable y que la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital –en la proporción que le corresponda- y el valor fiscal del crédito capitalizado.

2. Tratamiento fiscal de las rentas derivadas de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal **en sede de la empresa concursada (deudora).**

Se modifica el TRLIS para añadir en el artículo 19 -Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos- un nuevo apartado, concretamente el 14, donde se determina un sistema de imputación diferida del ingreso generado en la base imponible, en función de los gastos financieros que posteriormente se vayan registrando.

El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

Ahora bien, si su importe es superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

En sede de la empresa acreedora, la provisión de la pérdida por quita y por insolvencia, se hará cuando se apruebe el convenio, en el primero caso, y en el 2º se declare judicialmente a la empresa en Concurso de Acreedoras, salvo que se trate de empresa vinculada. En este caso, la quita se seguirá haciendo como en el caso anterior. Sin embargo, en el segundo caso, se hará cuando se declare la insolvencia definitiva mediante la aprobación judicial del Plan de liquidación.

Modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A partir del 9 de marzo de 2014, las escrituras que documenten quitas o minoraciones de préstamos, créditos y demás obligaciones que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o extrajudiciales de pago establecidos en la Ley Concursal, se encuentran exentas, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.

1.2 Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. (BOE 17/10/2014). [Recoge la Ratificación parlamentaria de las medidas aprobadas por el Gobierno mediante el RDL 8/2014].

1.2.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, **con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos**, por razones de equidad y cohesión social, se declara exenta la ganancia patrimonial que pudiera ponerse de manifiesto como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria que afecte a la vivienda habitual del contribuyente.

Adicionalmente, con efectos desde el 1 de enero de 2014, **se permite la compensación de las rentas negativas** de la base del ahorro derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes, o de valores recibidos a cambio de estos instrumentos, generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, con otras rentas positivas incluidas en la base del ahorro, o en la base general procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales.

Por otra parte, con la finalidad de que los contribuyentes con menores ingresos que realizan actividades profesionales puedan disponer de forma inmediata de una mayor liquidez, se ratifica un tipo reducido de retención **–el 15 por ciento–** (vigente desde 5.07.14), cuando en el ejercicio anterior los rendimientos íntegros derivados de estas actividades obtenidos por el contribuyente hubieran sido inferiores a 15.000 euros, siempre que, además, estos rendimientos representen más del 75 por ciento de la suma de sus rendimientos íntegros de actividades económicas y trabajo.

Al margen de lo anterior, y en línea la medida aprobada para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introduce, con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, una exención en el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** para las personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

1.2.2 Por último, se modifica, además, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, reguladora del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. La aprobación de impuestos autonómicos posteriores al inicio de la tramitación legislativa del precepto por el que en dicha Ley se creó el **Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito**, hace necesaria esta modificación con el objeto de garantizar una tributación armonizada de los depósitos constituidos en las entidades de crédito en todo el territorio español. **A tal fin, se establece, con efectos desde el 1 de enero de 2014, un tipo de gravamen del 0,03 por ciento**, cuya recaudación será destinada a las Comunidades Autónomas donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados. Además, se introducen mejoras técnicas en la configuración de la base imponible del Impuesto.

2. TERRITORIOS FORALES.

2.1 ÁLAVA.

2.1.1 Orden Foral 565/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de septiembre, de aprobación del Modelo 20R, comunicación de la opción para la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea. (BOTH A 26/09/2014).

Hasta la fecha de publicación de este modelo especial, cuando una entidad aplicaba el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea debía, en un plazo de tres meses desde la inscripción de la operación en el Registro Mercantil, comunicarlo a la Hacienda Foral mediante un escrito.

Ahora la aplicación del citado régimen especial deberá comunicarse utilizando el modelo que aprueba esta Orden Foral, en el mismo plazo de tres meses antes indicado.

2.2 GUIPÚZCOA.

2.2.1 ORDEN FORAL 446/2014, de 29 de julio. (BOG 11/08/2014).

Se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones no incluidos en la Orden Foral 1/2014, de 9 de enero aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas

2.2.2 DECRETO FORAL 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales. (BOG 17/10/2014).

En la confección del nuevo Reglamento se ha respetado, en la medida de lo posible, la estructura y contenidos del Reglamento anterior, eliminando aquellos que resultan inadecuados o contrarios al contenido de la nueva Norma Foral 3/2014, como por ejemplo el desarrollo relativo al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, el relativo a la no consideración como rendimiento del trabajo en especie la entrega de acciones o participaciones a trabajadores y el referido a la deducción por depósito en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica, e incorporando aquellos otros necesarios para complementar lo previsto en la citada Norma Foral y los considerados de interés para un adecuado desarrollo del Impuesto, entre otros los siguientes: **el régimen especial de tributación aplicable a los trabajadores desplazados; los nuevos regímenes especiales de la modalidad simplificada del método de estimación directa de actividades económicas; las nuevas obligaciones de información; el desarrollo relativo a la amortización conjunta en la estimación directa normal de actividades económicas; el referido al régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación; el relativo a la reducción por aportaciones a sistemas de previsión social, a la consideración de situación de jubilación y a la limitación de esta reducción cuando se simultánea con determinadas percepciones en forma de capital; y, por último, el referido a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.**

La **disposición adicional primera**, que establece los **coeficientes de actualización** (corrección monetaria) aplicables a efectos de determinar las ganancias y pérdidas patrimoniales manifestadas como consecuencia de las transmisiones efectuadas **en el ejercicio 2014**.

La **disposición final primera**, que modifica el Reglamento por el que **se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales**, para adecuar su contenido a la reforma operada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto a nivel de Norma Foral como la que se opera a través del presente Decreto Foral mediante la aprobación del nuevo Reglamento. Además, esta disposición final añade un artículo al citado Reglamento por el que se desarrollan **determinadas obligaciones tributarias formales**, el 45 bis, **que regula la obligación de las instituciones financieras de suministrar información sobre cuentas financieras y de identificar la residencia o, en su caso, nacionalidad de las personas que ostenten la titularidad o el control de las mismas**, conforme a las normas de diligencia debida que resulten de aplicación, al objeto de adaptar la normativa sobre **asistencia mutua al intercambio automático de información basado en un sistema global y estandarizado que se prevé implantar para prevenir y luchar contra el fraude fiscal**. Esta nueva obligación, aprobada a nivel estatal a través del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, **posibilitará implementar lo dispuesto en el Acuerdo formalizado entre el Reino de España y los Estados Unidos de América** para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), y los acuerdos que se puedan formalizar en un futuro.

La **disposición final tercera** establece que el Decreto Foral y el Reglamento que éste aprueba entran en vigor **18 de octubre de 2014** y **surtirán efectos a partir del 1 de enero de 2014**. No obstante, establece que la disposición adicional duodécima del Reglamento del Impuesto, **que regula las retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de actividades profesionales, surtirán efectos a partir del 5 de julio de 2014**. Además, concreta que la nueva obligación de información a la que se alude en el párrafo anterior **será exigible por primera vez cuando se establezca en la norma de asistencia mutua que resulte de aplicación**.

2.3 BIZKAIA.

Sin disposiciones de interés durante el período informativo que se recoge en esta Circular: hasta 23.10.14.

3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

3.1 Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
STS	29.09.2014	PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. DOCTRINA DEL «TIRO ÚNICO». Supuestos de anulación de la liquidación tributaria practicada por defectos sustantivos o de fondo. La cuestión que suscita este recurso de casación para la unificación de doctrina es la de si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración puede liquidar de nuevo. ¿Cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo? Y, en el caso de que la respuesta sea negativa, ¿la imposibilidad de dar

marcha atrás en el procedimiento significa que la Administración tributaria no puede ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada? La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, **si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa** (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), **no cabe retrotraer** para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión. Por lo tanto, como sostiene la compañía recurrente, **no cabe la retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo. El hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra.** Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, **la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es,** una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad **no haya prescrito**, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho. **No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre,** de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. **No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar", sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido** si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, **tampoco cabe hablar de "privilegio exorbitante" de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución. No obstante,** y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, **la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error.** www.aedaf.es.

STS

22.09.2014

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN. Comprobación limitada. Aprobación de liquidación provisional. **Prohibición de regularizar otra vez, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas.** La administración, si ha mediado una resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, tiene prohibido -artículo 140.1 de la ley General Tributaria de 2003- efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. www.aedaf.es.

RTEAC	11.09.2014	<p>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. OPERACIONES VINCULADAS. Conformidad a derecho de las liquidaciones practicadas y los acuerdos sancionadores derivados de las mismas. Valoración de operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Interpretación de las reglas especiales establecidas por la normativa combinada del IRPF y del IS. Regla general de valoración a precio normal de mercado. Aplicabilidad de la presunción del artículo 45.2 del RDL 3/2004. Ámbito temporal. Procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Aplicación de la previsión contenida en el artículo 45.2 Requisito 2ª: Tenencia de medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. La base de cálculo es la cantidad dejada de ingresar en cada ejercicio; no puede admitirse la tesis de que la base de cálculo sea el importe no recaudado por la Hacienda Pública, esto es la diferencia entre lo ingresado por la sociedad y la cuota a ingresar por la persona física/socio. www.aedaf.es.</p>
RTEAC	11.09.2014	<p>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Reinversión en vivienda habitual. Adquisición de vivienda habitual en los dos años anteriores a la transmisión de la antigua en la que parte del pago se efectúa con fondos propios. CAMBIO DE DOCTRINA. Ganancia patrimonial. Posibilidad de incluir la totalidad de lo invertido a los efectos de la exención. Ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta. Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión. www.aedaf.es.</p>
TEAF GIPUZKOA	10.07.2014	<p>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Ganancias patrimoniales. Exención por reinversión en vivienda habitual. Requisitos. Cumplimiento. Analizados los documentos, así como los argumentos de la interesada, la valoración conjunta de todo ello lleva a concluir que queda acreditada la realidad del préstamo analizado. A pesar de la debilidad probatoria frente a terceros que despliega el documento privado relativo al contrato de préstamo entre particulares, existe una concordancia de fechas en el conjunto de operaciones, y además se constata en la documentación obrante en el expediente que el destino del contrato de crédito en cuenta corriente, préstamo-puente, titularidad de ambos cónyuges, fue la adquisición de la vivienda que compró y adquirió en pleno dominio y con carácter privativo, según escritura de 28-9-2007. También se constata que el importe total obtenido de la venta de la vivienda sita en la misma localidad, también privativa de la reclamante, fue destinado el 8-5-2008, entre otros, a la cancelación de la cuenta de crédito mencionada. En consecuencia, de estos hechos se desprende la existencia de un préstamo entre cónyuges y, por tanto, la realidad de la reinversión en los términos establecidos en la normativa aplicable, por lo que procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada. www.bitopus.es.</p>

3.2 Criterios de la Dirección General de Tributos y de las Haciendas Forales. Síntesis.

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT	09.06.2014	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Sujeto pasivo. Un Ayuntamiento encarga la rehabilitación y reforma de un inmueble que es explotado por una empresa privada a través de concesión administrativa. En las ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones, en las que la empresa actúa como contratista y el destinatario, su cliente, es un Ayuntamiento que no actúa en su condición de empresario o profesional, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo. Dicha regla se puede aplicar en las ejecuciones de obra que, en el marco de las operaciones, la empresa, contratista principal, pueda subcontratar con otros empresarios, pues en dicho caso el destinatario de las operaciones sí tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. www.aedaf.es
DGT	3.07.2014	IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. Reducciones de la base imponible. Constitución de Consejo de Administración de entidad mercantil, integrando como Vocal a un ex-socio, que ha donado sus participaciones. En el caso, el ex-socio por donación de sus participaciones sería Vocal del Consejo sin ningún poder ejecutivo, de lo que cabe inferir que, con independencia de aportar su experiencia, ni intervendría en la toma de decisiones en la gestión de la empresa ni, consecuentemente, percibiría retribuciones por ello. En tales circunstancias, se entiende que no se infringiría el requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 ni se perdería el derecho a la reducción practicada por la donación. www.aedaf.es .
DGT	01.08.2014	IRPF. Procedimiento Judicial para la liquidación de gananciales adjudicando el único bien a un solo cónyuge. Si al deshacerse la indivisión se atribuyen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro cónyuge, pues se considera que se ha producido una transmisión respecto a esa parte superior a su cuota de titularidad, generándose una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de la parte transmitida. La imputación de la ganancia tendrá lugar en el periodo impositivo en que dicte la sentencia judicial que determina la liquidación de la sociedad de gananciales adjudicando el inmueble y establece la compensación. www.aedaf.es .
HFBIZKAIA	14.07.2014	IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. Valoración de bienes. Los interesados vendieron a una sociedad promotora un terreno de su propiedad, a cambio de un importe a abonar en metálico y de la futura entrega de seis de los pisos que la citada sociedad promotora iba a construir sobre la finca. Más tarde, una compañía tercera adquirió el inmueble en cuestión, y se subrogó en la obligación del transmitente de cumplir los compromisos asumidos con los comparecientes. Se trata de un derecho de crédito mediante cuyo ejercicio habrán de obtenerse bienes determinados con una regla específica de valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que, para ello, los contribuyentes tengan que hacer frente a ningún desembolso adicional. En la medida en que los inmuebles sobre los que se detentan los derechos de crédito en cuestión no disponen ni de valor mínimo atribuible, ni de valor catastral, toda vez que, según parece, ni siquiera se ha iniciado su construcción, el valor que procede otorgar a los mismos será igual al 25% de su valor de adquisición, actualizado de conformidad con los coeficientes de corrección monetaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 45 de la Norma Foral 13/2013, del IRPF. www.bitopus.es .

HFBIZKAIA 28.07.2014

REGÍMENES FORALES FISCALES. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Integración de rentas. El consultante cobró parte de sus derechos consolidados en un plan de pensiones de empleo del que es partícipe, como consecuencia del acaecimiento de la contingencia de jubilación. En 2014, tiene intención de percibir de nuevo otra parte de los citados derechos en forma de capital. Desea conocer la tributación correspondiente al cobro en forma de capital durante 2014 del plan de pensiones de empleo del que es partícipe. En concreto, quiere conocer si podrá aplicar sobre el mismo el porcentaje de integración en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 60%. Consecuentemente, de cara a la aplicación del porcentaje de integración del 60 por 100 regulado en el artículo 19.2 b) de la NFIRPF, se entiende por primera cantidad percibida por cada uno de los conceptos por los que se puede cobrar de los sistemas de previsión social a que se refiere dicho precepto, el conjunto de las cuantías que se obtengan en forma de capital en un único ejercicio por primera vez a partir del 1 de enero de 2014, con independencia de que se hayan recibido prestaciones o percepciones con anterioridad a esa fecha, y del tratamiento tributario que se les haya aplicado, al amparo de lo previsto en la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente hasta el pasado 31 de diciembre de 2013. De modo que **el consultante podrá aplicar el repetido porcentaje de integración del 60% sobre los importes que, en su caso, reciba por jubilación a lo largo de 2014 en forma de capital del plan de pensiones del que es partícipe o beneficiario, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (arriba transcrito), con un máximo de 300.000 euros anuales, al tener la consideración de primera cantidad percibida por este motivo (con independencia de las percepciones que haya obtenido en 2013 y del tratamiento que les haya dado), sin que, en ese caso, pueda volver a aplicar dicho porcentaje de integración sobre las cuantías que obtenga en ejercicios posteriores por la misma contingencia de jubilación.** www.bitopus.es.

4. CONVIENE RECORDAR.

- 4.1 **Que el arrendamiento de la vivienda constituye una prestación de servicios sujeta al IVA**, si bien, cuando el arrendamiento del inmueble sea para el uso exclusivo como vivienda de las personas al servicio de la entidad **arrendataria**, está sujeto pero exento de IVA. (Consulta 6672 de 15.05.14 de la Hacienda Foral de Bizkaia). La Dirección General de Tributos (DGT) mantiene el criterio contrario (V0703-12), es decir, que el arrendamiento de vivienda, cuando el arrendatario sea una entidad mercantil que, a su vez, ceda el uso de dicho inmueble a uno de sus empleados estará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general (21%).
- 4.2. **Que la constitución a favor de un tercero de un derecho de prenda** sobre las devoluciones del IVA no vincula a la Administración Tributaria. (STS Sala 3ª, Sección 2ª de 2.06.14).
- 4.3 **Que las pérdidas patrimoniales en el IRPF** derivadas de la falta de cobro de préstamos personales entre particulares, se producirán –fiscalmente– cuando el crédito sea judicialmente declarado por insolvencia del deudor, formando parte de la base general. (Consulta 6673 de 13.06.14 de la Hacienda Foral de Bizkaia).
- 4.4 **Que no pierde el carácter de vivienda habitual** la alquilada por imposibilidad de hacer frente al préstamo hipotecario, cuando el consultante no tiene alternativa al traslado y posterior arrendamiento del inmueble (Consulta 6676 de 15.05.14 de la Hacienda Foral de Bizkaia).



- 4.5 Que a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones** el parentesco por afinidad de los sobrinos políticos continúa cuando el matrimonio se disuelve. (STS 1.04.14. Secc. 2).
- 4.6 Que el aplazamiento de pago de deudas tributarias** se deniega, con carácter general, cuando existan dificultades de tesorería que no garanticen la generación de recursos suficientes para afrontar el pago de la deuda tributaria. (SAN de 21.07.14).
- 4.7 Que la fecha de adquisición de un inmueble adquirido en virtud del ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero,** a efectos del IRPF, será la fecha del ejercicio de la opción de compra. Entendiéndose que si el ejercicio de la opción de compra se efectuó el 16/10/2002, el 15/10/2003 se cumplió un año (365 días)... por lo que si la transmisión se efectuó el 16/10/2003, la titularidad permaneció durante más de un año (366 días), y procedería de todas formas la incorporación de la renta gravada en la base especial, y no en la general (TEAC, Resolución de 8 de mayo de 2014).
- 4.8 Que la retribución concedida por una empresa a los empleados para compensar el uso profesional de su móvil personal** no supondrá obtención de renta para el empleado, siempre que tal compensación se limite a reembolsar a los empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo, es decir, no se entienda producido el hecho imponible del impuesto (IRPF). Ahora bien, si la cantidad satisfecha fuese superior al importe abonado por los empleados, el exceso constituiría renta gravable en el IRPF. En cuanto a la justificación documental de la situación, las **hojas de gasto formalizadas por los empleados constituyen un medio de prueba**, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá su valoración (DGT V0932-14).
- 4.9** Que en la constitución de una S.L. **debe consignarse, al menos, el CNAE de la actividad principal** (Resolución de 2 de junio de 2014 de la DGRN, BOE 25/07/2014).

5. CONVIENE CONOCER: PROYECTOS NORMATIVOS.

En TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN se ha aprobado un Proyecto de Ley por el que se modifica, entre otras, la Ley 35/2006 del IRPF que, en el caso de su aprobación definitiva, **entrará en vigor el 1 de enero de 2015.**

Como todo Proyecto de Ley puede tener modificaciones antes de su aprobación definitiva y su publicación oficial posterior (BOE). **Lo que se indica a continuación es un adelanto sujeto a tales posibles modificaciones.**

Las novedades de este Proyecto que queremos destacar son las siguientes:

5.1 En relación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, destacamos, según el Proyecto de Ley:

- La eliminación de los conocidos como **“coeficientes de abatimiento”** (antigüedad). Estos coeficientes tienen una gran trascendencia a la hora de calcular la ganancia patrimonial gravable en el IRPF, generada con la transmisión de **elementos patrimoniales** (inmuebles, valores, etc.), **adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994**, porque reducen esa ganancia de una forma importante en beneficio del vendedor. También se eliminan los coeficientes de actualización, éstos únicamente se aplican a las transmisiones de inmuebles, **corrigiendo al alza el valor de adquisición**, dependiendo del año de adquisición. **Confiamos** que no se apruebe esta modificación recogida en el Proyecto de Ley.



- Se mantiene la posibilidad de excluir de gravamen las **ganancias** obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.
- Se incentiva fiscalmente la constitución de rentas vitalicias aseguradas por mayores de 65 años, **declarando exenta la ganancia patrimonial** derivada de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, siempre que el importe obtenido en la transmisión se destine a constituir una renta de tal naturaleza.
- Desaparece la distinción entre ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en más o en menos de un año. Todas ellas pasan a integrar la base imponible del ahorro.
- Se permite la compensación en la base del ahorro, entre los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales. Esta compensación estará sujeta a unos límites que se irán incrementando anualmente a partir del 2014 inclusive.
- Por último, los tipos de la base del ahorro se reducirán en 2015 respecto a 2014, y en 2016 frente a los dos ejercicios anteriores (la escala del tipo del ahorro es del 21% al 27% en el 2014; del 20% al 24% en el 2015 y del 19% al 23% en el 2016).

RECOMENDACIONES: 1ª. Si usted reside en Territorio de Régimen Común (excluidos territorios forales) y tiene intención de transmitir durante el período 2014/2016 elementos patrimoniales adquiridos antes del 31/12/1994, consulte a su asesor personal (en nuestra Asesoría), para conocer el impacto fiscal de la reforma proyectada, pendiente de aprobación definitiva y 2ª. Si es propietario de valores cotizados adquiridos antes del 31/12/1994 consulte también a su citado asesor, si puede ser conveniente realizar alguna transmisión antes del 31 de diciembre de 2014.

5.2 Arrendamiento de viviendas, según el Proyecto de Ley.

En el Proyecto de Ley antes citado se elimina para el arrendatario la deducción por alquiler de la vivienda habitual pero, con carácter transitorio, mantiene la deducción cuando el contrato de arrendamiento se celebró con anterioridad al 1 de enero de 2015 y se hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

Se elimina la reducción incrementada (100%) del rendimiento neto de los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda. Recordemos que esta reducción se aplicaba cuando el arrendatario tenía una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos del trabajo o de la actividad superiores al INDICADOR PÚBLICO DE RENTA DE EFECTOS MÚLTIPLES (IPREM).

5.3 Planes de pensiones, según el Proyecto de Ley.

La Reforma Proyectada modifica la tributación de los planes de pensiones. Por un lado elimina el límite máximo de aportaciones por edad. Por otro lado, limita temporalmente el régimen transitorio que permite la aplicación de la reducción del 40% a las prestaciones percibidas **en forma de capital**, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas **hasta 31 de diciembre de 2006**.



A modo de ejemplo diremos que aquellas **contingencias acaecidas** (jubilación, incapacidad, etc.), **en el ejercicio 2010 o anteriores**, sólo se beneficiarán del **régimen transitorio**, en su caso, para las prestaciones percibidas **hasta el 31 de diciembre de 2018**.

Además, se establece la posibilidad de disponer anticipadamente del importe de los derechos consolidados correspondientes a aportaciones con al menos diez años de antigüedad de determinados instrumentos de previsión social. Respecto de los **derechos consolidados existentes a 31 de diciembre de 2014**, mediante una disposición transitoria, también se permite la disposición **a partir del 1 de enero de 2025**.

5.4 Dividendos, ventas de derechos y reducciones de capital, según el Proyecto de Ley.

Desde el 1 de enero de 2015, la reducción de capital con devolución de aportaciones **de una mercantil no cotizada**, tributará como rendimiento de capital mobiliario en el IRPF.

RECOMENDACIÓN para sociedades no cotizadas con capital elevado: consulte a su asesor personal en nuestra Asesoría, porque la Reforma Proyectada elimina la posibilidad de **devolver aportaciones** a través de una reducción de capital sin coste fiscal en el IRPF.

Desde el 1 de enero de 2015, **el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores cotizados**, tendrán la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. Afecta al conocido como *“dividendo opción”* que vienen utilizando las entidades cotizadas del sector bancario, eléctrico y también otros sectores.

Desde el 1 de enero de 2015 se proyecta eliminar la exención de 1.500 euros sobre los dividendos percibidos.

5.5 Actividades Económicas, según el Proyecto de Ley.

En la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles se suprime el requisito del local destinado a llevar la gestión de la actividad, manteniendo el de empleado.

Se sustituye el límite cuantitativo que había de 4.500,00 € en relación con la deducibilidad por contratos de seguros con mutualidades para profesionales no integrados en el RETA, por el del 50% de la cuota máxima por contingencias comunes establecido para cada año en el RETA.

En la **Estimación Directa Simplificada** a efectos de calcular el rendimiento gravable por el IRPF, desaparece la deducción del 5% sobre el beneficio para provisiones y gastos de difícil justificación y se determina una deducción fija de 2.000,00 € .

Para el año 2016 se establecen numerosos cambios en la Estimación Objetiva (Módulos), lo que conllevará que muchas actividades queden excluidas de la aplicación de este sistema.



En **LOS TRES TERRITORIOS HISTÓRICOS**, las novedades proyectadas en Territorio de Régimen Común, pendientes de aprobación definitiva, tienen el **siguiente tratamiento**.

5.1 En relación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

Se mantienen los coeficientes de actualización y abatimiento.

Respecto a los tipos de gravamen del ahorro, en los Territorios Históricos Forales se han elevado respecto al ejercicio 2013, oscilando según escala, del 20% al 25%.

5.2 Arrendamiento de viviendas.

Se mantiene la deducción para el arrendatario por alquiler de la vivienda habitual.

Respecto a los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, se bonifican al 20%, integrándose en la base del ahorro, sin que existan modificaciones relevantes en esta materia.

5.3 Planes de pensiones.

Existía la posibilidad de disponer anticipadamente el importe de los derechos consolidados en las EPSV correspondientes a aportaciones con al menos diez años de antigüedad. No obstante, esta especialidad fue declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su reciente Sentencia 97/2014 de 12 de junio, inconstitucionalidad que afectaba a las aportaciones realizadas **desde el día 4 de julio de 2014** (según interpretación del Gobierno Vasco, Resolución de 4 de julio de 2014).

5.4 Dividendos, ventas de derechos y reducciones de capital.

La venta de derechos de suscripción procedentes de valores ya tiene la consideración de ganancia patrimonial en el año 2014.

Respecto a la exención de 1.500 euros por dividendos y la novedosa tributación de las reducciones de capital de las mercantiles no cotizadas, no existen modificaciones de la normativa foral en vigor.

5.5. Actividades Económicas.

En la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles también se suprime el requisito del local destinado a llevar la gestión de la actividad, manteniendo el requisito de contar con un empleado.

No hay cambios respecto al límite de la deducibilidad por contratos de seguros con mutualidades para profesionales no integrados en el RETA.

No hay cambios respecto al porcentaje de deducción sobre el beneficio para provisiones y gastos de difícil justificación en la Estimación Directa Simplificada, a efectos de determinar el rendimiento gravable en el IRPF.

Desaparece el método de Estimación Objetiva (módulos) desde el ejercicio 2014. inclusive.



En **TODOS LOS TERRITORIOS**, por cuanto los territorios forales no tienen competencia normativa en el IVA, el Proyecto de Ley que modifica la Ley del IVA limita **los productos sanitarios a los que resulta aplicable el tipo reducido del 10%**.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013, en el asunto C-360/11, conocida comúnmente como la sentencia de «*productos sanitarios*», determina que se debe modificar la Ley del Impuesto en lo que se refiere a los tipos aplicables a los productos sanitarios.

Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10 por ciento del Impuesto al 21 por ciento, manteniéndose exclusivamente la tributación por aquel tipo para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y cuya relación se incorpora a un nuevo apartado octavo al anexo de la Ley del Impuesto.

El listado de productos que se relacionan en el nuevo apartado octavo del anexo (que tributan al tipo reducido del 10%), incorpora productos destinados exclusivamente a personas con discapacidad como aparatos que están diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva; con otros, donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con discapacidad.

CIRCULAR ENVIADA, EXCLUSIVAMENTE,
A LOS CLIENTES DE LA ASESORÍA

