



CIRCULAR INFORMATIVA N° 1/2014

ÍNDICE ⁽¹⁾

1. TERRITORIO COMÚN.

- 1.1 Porcentajes de retención y coeficientes de actualización en el IRPF y coeficientes correctores en el Impuesto sobre Sociedades. Interés legal (4%) y de demora (5%) en el año 2014.
- 1.2 Negocios con Argentina. Convenio para evitar la doble imposición.
- 1.3 Tipo impositivo IVA obras de arte. Porcentaje de retención del Impuesto sobre Sociedades.
- 1.4 Impuesto sobre Sociedades. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD: Capitalización de deudas y quitas y esperas en concurso de acreedores.

2. TERRITORIOS FORALES.

2.1 ÁLAVA.

- 2.1.1 **IMPORTANTE: MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**
- 2.1.2 Régimen Simplificado IVA para 2014.
- 2.1.3 Coeficientes de actualización: IRPF e Impuesto sobre Sociedades..
- 2.1.4 Pequeñas novedades en IRPF para 2014.
- 2.1.5 Consecuencias de la eliminación del régimen de estimación objetiva IRPF.

2.2 GUIPÚZCOA.

- 2.2.1 Novedades en IRPF.
- 2.2.2 Impuesto Sucesiones y Donaciones: Mínimos exentos de parientes en línea recta y cónyuges.
- 2.2.3 Nuevo Impuesto sobre Sociedades.
- 2.2.3 Novedades importantes en IRPF

2.3 BIZKAIA.

- 2.3.1 Impuesto sobre Sociedades. Nuevo Reglamento del Impuesto.
- 2.3.2 Pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

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 Declaraciones anuales informativas. Modelos 720 y 513.
- 4.2 La exoneración por contabilización de la declaración informativa modelo 720.
- 4.3 ¿Cuándo están obligados los profesionales a ingresar pagos fraccionados a cuenta del IRPF 2014?.
- 4.4 Prohibición de realizar pagos en efectivo. **Advertencia reiterada.**
- 4.5 Responsabilidad de los socios cuando una Sociedad mercantil se disuelve.
- 4.6 La importancia de las facturas y la necesidad de extenderlas, en todo caso, para poder deducir el IVA soportado.
- 4.7 La forma de acreditar la residencia fiscal.
- 4.8 Protección del socio minoritario en la "operación acordeón" que se pretenda realizar en las Sociedades mercantiles.
- 4.9 Que en Territorio común el IRPF distingue entre las ganancias y pérdidas patrimoniales > o < 1 año.

5. Consultas del ICAC desde Octubre 2013 hasta Diciembre 2013.

(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 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. (BOE 26/12/2013).*

Como medidas más significativas en materia de tributación directa, en primer lugar, destacar que, en el marco del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, se regulan los **coeficientes de actualización del valor de adquisición** de elementos no afectos a actividades económicas y se mantiene la compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años.

Adicionalmente, **se prorrogan para el año 2014 las siguientes medidas**: la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo y el régimen fiscal para los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

Por otro lado, y siguiendo con el IRPF, **se prorroga al año 2014 el gravamen complementario** (parte general, parte del ahorro y retenciones) a la cuota íntegra estatal, así como del **tipo del 21%**, para el cálculo de los pagos e ingresos a cuenta a los que anteriormente se aplicaba el 19%, **y del 42%** (frente al 35%) para los **rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros del consejo de administración**.

En paralelo, para ser coherentes, **se han mantenido también para el año 2014 los tipos de tributación y retención para no residentes**: 24,75% (frente al 24%) y 21% (frente al 19%).

En el marco del Impuesto sobre Sociedades (IS), por su parte, se regulan los **coeficientes de corrección monetaria** aplicables a los activos inmobiliarios en los supuestos de transmisión, se prorroga al año 2014 el **tipo de gravamen reducido del que disfrutaban las microempresas por mantenimiento o creación de empleo y se mantiene la regulación de la forma de determinar los pagos fraccionados del impuesto**.

Se cita que, conforme a lo establecido en el artículo 72 de la Ley 22/2013, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, se estableció una bonificación en cuota del 100% en el **Impuesto sobre el Patrimonio**, con efectos desde 01/01/2015.

Por tanto, salvo nuevo retraso en la entrada en vigor de la citada bonificación, a partir de 2015 el resultado del Impuesto se bonificará en un 100%, hecho este que determinará la obligación de presentación de la declaración (en los mismos casos que obligan a ello actualmente) pero con resultado cero por aplicación de la bonificación comentada.

Por último, se fija el interés legal del dinero en el 4%, y el interés de demora el 5%.

1.2 *Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Buenos Aires el 11 de marzo de 2013. (BOE 14/01/2014).*

El nuevo convenio introduce novedades en relación a la imposición sobre el patrimonio o sobre los intereses, y tiene como principales objetivos, no sólo garantizar un trato fiscal igualitario a emprendedores españoles y residentes fiscales en Argentina, sino que también prevenir la evasión fiscal en materia de IRPF e Impuesto del Patrimonio.

La vigencia de este convenio supone un claro incentivo para las empresas españolas que invierten en el mercado argentino, al mejorar el marco fiscal aplicable.



1.3 Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas (BOE 25/01/2014).

En el **Impuesto sobre el Valor Añadido**, la tributación de las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, así como de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, **cuando dicha entrega sea efectuada por sus autores o derechohabientes y empresarios no revendedores** con derecho a deducción íntegra del impuesto soportado, se reduce del 21 al 10 por ciento. La urgente necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección en el territorio de aplicación de este Impuesto con la finalidad de dinamizar de manera inmediata estas entregas de bienes unido a la oportunidad de impulsar la producción de nuestros artistas, aconsejan la implantación de esta medida.

Se modifica, igualmente, el texto refundido de la Ley del **Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con el objeto de **equiparar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable en este Impuesto, respecto del existente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el ejercicio 2014. Vigencia desde 01/01/2014.**

La medida propuesta en relación con el régimen de retención e ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, trata de equiparar el tipo de retención existente actualmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (21%) frente al del Impuesto sobre Sociedades (19%). Dicha equiparación debía haberse producido a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 pero se omitió, hecho por el cual se establece a través de este Real Decreto con efectos 01/01/2014.

1.4 Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. (BOE 08/03/2014).

Se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, estableciendo la **ausencia de tributación en los supuestos de capitalización de deudas**, salvo que la misma hubiera sido objeto de una adquisición derivativa por el acreedor, por un valor distinto al nominal de la misma.

Conforme a distintas resoluciones del ICAC este tipo de operaciones podrían reflejar ingresos que formaban parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedad en sede de la sociedad deudora como consecuencia de la necesidad de valorar la deuda capitalizada conforme a su valor razonable, así como en sede de la sociedad

En diversas consultas tributarias recientes la Dirección General de Tributos ya había evacuado criterios en virtud de los cuales el aspecto fiscal se desmarcaba del aspecto contable en el sentido de no considerar la eventual generación del ingreso antes comentado en el Impuesto sobre Sociedades, en el caso de sociedades dominantes respecto a sociedades dependientes al 100 por 100, o en el caso de sociedades participadas al 100 por 100 por el mismo socio.

Con esta modificación se traslada el citado criterio a todas las operaciones de capitalización de deudas, excepto en el caso de que la deuda capitalizada hubiera sido adquirida previamente a un tercero por debajo de su valor nominal, en cuyo caso podría producirse en éste un ingreso contable, y fiscal, como veremos.

Asimismo, con el objeto de establecer un tratamiento adecuado a la situación económica actual, y de evitar que la fiscalidad suponga un obstáculo a las **operaciones de refinanciación en general, se modifica la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de quitas y esperas** derivadas de la aplicación de la Ley Concursal. Así, teniendo en cuenta que ambas operaciones no incrementan la capacidad fiscal de las entidades, se establece un sistema de imputación del ingreso generado en la base imponible, en función de los gastos financieros que posteriormente se vayan registrando.

Por último, se amplía la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las escrituras que contengan quitas o minoraciones de los préstamos, créditos y demás obligaciones, facilitando los acuerdos de refinanciación o de pago.



a) Capitalización de deudas.

El artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece una regla de valoración general en virtud de la cual los elementos patrimoniales han de valorarse de acuerdo a los criterios del Código de Comercio.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 01/01/2014, este Real Decreto-Ley introduce una excepción a esa regla general en los supuestos de capitalización de deudas, salvo en los casos de adquisición derivativa de la deuda por el acreedor por un valor distinto a su valor nominal, que consiste en lo siguiente:

1. En relación con el deudor.

El Real Decreto-ley 4/2014 dispone que en las operaciones de capitalización de créditos, el aumento de capital se ha de valorar fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil (se entiende que por la cifra de capital establecida en la correspondiente escritura), con independencia de cuál sea su valoración contable.

La finalidad de esta norma es la de mejorar el tratamiento fiscal de estas operaciones ya que al reconocerse un resultado contable debía aparecer una renta gravable en el Impuesto sobre Sociedades.

El ICAC ha venido interpretando en este tipo de operaciones que el deudor que aumenta capital debe registrar un abono en la cuenta de resultados, un ingreso, por la diferencia entre el valor contable del pasivo y su valor razonable que suele ser inferior a aquél en situaciones de insolvencia o dificultades financieras. Este ingreso ha venido considerándose computable a efectos del Impuesto sobre Sociedades cuando esta capitalización no se realizaba entre entidades vinculadas

Con esta nueva disposición se evita que el deudor compute un ingreso fiscal, con independencia de cómo se contabilice la capitalización de la deuda, es decir, se registre o no un ingreso contable por el deudor, y también con **independencia de que exista o no vinculación previa entre el acreedor y el deudor.**

2. En relación con el acreedor.

El Real Decreto-ley también exceptúa de la regla general de valoración a mercado en los casos de aportaciones de elementos patrimoniales a entidades y los valores recibidos en contraprestación en las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos.

Sin embargo, en las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos la “entidad transmitente” debe integrar en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital (en la proporción correspondiente al transmitente) y el valor fiscal del crédito capitalizado. Es decir, en el caso de que el acreedor tenga un crédito con un valor fiscal inferior al importe por el que el deudor amplía su capital, se genera una renta fiscalmente computable en el acreedor, con independencia de cuál sea el valor de mercado de las acciones recibidas por el acreedor en la operación de capitalización. Esta consecuencia puede producirse, por ejemplo, en aquellos acreedores que hayan comprado la deuda con descuento.

b) Quitas y esperas.

Los efectos fiscales de las quitas y esperas acordadas en los procedimientos de refinanciación le restan efectividad al acuerdo. En efecto, los acuerdos de reducción y diferimiento de deudas, cuyo objeto no es otro que propiciar la supervivencia del deudor, dan lugar al reconocimiento de una renta gravable por el ingreso contable que surge de esos acuerdos.

La Ley 16/2013, de 29 de octubre de 2013, que prorrogó para los periodos impositivos que se inicien en los años 2014 y 2015 las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, estableció que estas limitaciones no resultaban de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de acuerdos con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, que hubieran sido aprobados en un período impositivo que se hubiera iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

La Dirección General de Tributos ha manifestado, en la reciente consulta V3509-13, de 3 de diciembre, que esta regla es ya aplicable en los ejercicios iniciados en 2013, en tanto los acuerdos con los acreedores no vinculados se hayan aprobado a partir de 1 de enero de 2013.

Ahora, el Real Decreto-ley 4/2014 introduce, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, un nuevo apartado al artículo 19 del TRLIS (que regula las reglas de imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades), según el cual, para los supuestos de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal:

- (a) El ingreso contable que se registre se debe imputar en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad a la contabilización de dicho ingreso los gastos financieros derivados de esa deuda y hasta el límite del citado ingreso.
- (b) Sin embargo, cuando el importe del ingreso contable sea superior al de los gastos financieros pendientes de registrar derivados de la misma deuda, su imputación en la base imponible 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.

Por último, y en relación con el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados**, se amplía la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prevista anteriormente para determinadas operaciones realizadas en el ámbito concursal a las escrituras que se otorguen para documentar quitas o minoraciones de los préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor, cuando estén incluidas en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos por la Ley Concursal.

2. TERRITORIOS FORALES.

2.1 ÁLAVA.

2.1.1 Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOTH A 27/12/2013).

Dado que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades aprobada y publicada es igual que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades aprobada y publicada en Bizkaia, nos remitimos a lo establecido en el apartado 2.3.4 de nuestra Circular 7/2013, que también pueden consultar en nuestra [página web www.grupoepinosa.es](http://www.grupoepinosa.es).

2.1.2 Decreto Foral 47/2013, del Consejo de Diputados de 17 de diciembre, que regula para el año 2014 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTH A 27/12/2013).

El presente Decreto Foral mantiene, para 2014, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

2.1.3 Decreto Foral 46/2013, del Consejo de Diputados de 17 de diciembre, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2014. (BOTH A 09/12/2013).

Para la determinación del valor de adquisición de los elementos patrimoniales en el caso de transmisión, en el ámbito del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, se aplicarán los siguientes coeficientes en función de su ejercicio de adquisición:

1994 y anteriores	1,572
1995	1,669
1996	1,608
1997	1,572
1998	1,537
1999	1,495
2000	1,445
2001	1,391
2002	1,342
2003	1,305
2004	1,266
2005	1,226
2006	1,186
2007	1,153
2008	1,107
2009	1,104
2010	1,086
2011	1,053
2012	1,030
2013	1,010
2014	1,000

Los sujetos pasivos del **Impuesto sobre Sociedades** aplicarán los siguientes coeficientes de actualización:

Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,411
En el ejercicio 1984	2,190
En el ejercicio 1985	2,022
En el ejercicio 1986	1,903
En el ejercicio 1987	1,813
En el ejercicio 1988	1,732
En el ejercicio 1989	1,649
En el ejercicio 1990	1,585
En el ejercicio 1991	1,532
En el ejercicio 1992	1,486
En el ejercicio 1993	1,473
En el ejercicio 1994	1,444
En el ejercicio 1995	1,378

En el ejercicio 1996	1,329
En el ejercicio 1997	1,307
En el ejercicio 1998	1,360
En el ejercicio 1999	1,311
En el ejercicio 2000	1,224
En el ejercicio 2001	1,206
En el ejercicio 2002	1,185
En el ejercicio 2003	1,168
En el ejercicio 2004	1,154
En el ejercicio 2005	1,133
En el ejercicio 2006	1,112
En el ejercicio 2007	1,087
En el ejercicio 2008	1,053
En el ejercicio 2009	1,036
En el ejercicio 2010	1,034
En el ejercicio 2011	1,021
En el ejercicio 2012	1,012
En el ejercicio 2013	1,005
En el ejercicio 2014	1,000

2.1.4 Decreto Foral 49/2013, del Consejo de Diputados de 24 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A 03/01/2014).

La reciente modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha supuesto la sustitución a partir del 1 de enero de 2014 del sistema de llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión para la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero residente mediante cuenta global, sea dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes. Por lo tanto, la entidad gestora ya no tendrá por qué disponer de toda la información de los partícipes, sino que parte de éstos podrán figurar en los registros de las entidades comercializadoras, motivo por el que estas últimas deberán asumir, entre otras, obligaciones en el ámbito de los pagos a cuenta. La asunción por parte de las entidades comercializadoras de esta obligación de retener e ingresar a cuenta requiere modificar el Reglamento del Impuesto.

Asimismo, se fija la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras para el 2014.

2.1.5 Decreto Foral 48/2013, del Consejo de Diputados de 24 de diciembre, que aplica la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A 03/01/2014).

La entrada en vigor, con efectos desde el 1 de enero de 2014, de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supone, entre otras novedades, la desaparición del método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento de actividades económicas.

La desaparición de este método de cálculo del rendimiento de actividades económicas implica la exclusión del mismo de todos aquellos contribuyentes que durante el periodo impositivo 2013 determinaron el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas mediante el citado método de estimación objetiva.

Es, por lo tanto, objeto de este Decreto Foral la inclusión de estos contribuyentes dentro de la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo renuncia expresa a dicha modalidad.

2.2 GUIPÚZCOA.

2.2.1 DECRETO FORAL 52/2013, de 26 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2014 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el citado Impuesto (BOG 31/12/2013).

En primer lugar, la deflactación de cara al periodo impositivo 2014 de la tarifa aplicable a la base liquidable general del Impuesto y la actualización de algunas deducciones familiares y personales, aconsejan la modificación de los tipos aplicables a los rendimientos del trabajo, ajustándolos a las cuotas resultantes de los nuevos importes. Tales retenciones coinciden con las ya expuestas para el caso de Bizkaia en nuestra Circular número 7/2013, en su apartado 2.3.7.

En segundo lugar, la reciente modificación de la Ley 35/2003, ha supuesto la sustitución a partir del 1 de enero de 2014 del sistema de llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión para la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero residente mediante cuenta global, sea dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes. Por consiguiente, la entidad gestora ya no tendrá por qué disponer de toda la información de los partícipes del fondo, sino que parte de éstos podrán figurar en los registros de las entidades comercializadoras, motivo por el que estas últimas deberán asumir, entre otras, obligaciones en el ámbito de los pagos a cuenta. La asunción por parte de las entidades comercializadoras de esta obligación de retener e ingresar a cuenta requiere modificar el Reglamento del Impuesto. Además, el nuevo esquema requiere redefinir la base de retención en estos supuestos.

En tercer lugar, el hecho de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014 haya mantenido para ese año el tipo de retención del 21 por 100 sobre los rendimientos de capital y de actividades económicas de carácter profesional, así como sobre las ganancias patrimoniales (tipo de retención que en un principio, y mediante Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, se había establecido con carácter excepcional sólo para los ejercicios 2012 y 2013), obliga, en virtud de lo previsto en el Concierto Económico, a introducir modificaciones para mantener idénticos tipos de retención que el Estado en la mayor parte de estas fuentes de renta, concretamente en los tipos de retención de rendimientos del capital mobiliario, de actividades económicas y de ganancias patrimoniales derivadas de premios. Por otra parte, al igual que en el año 2012, se ha entendido conveniente mantener el mismo tipo de retención respecto a los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de ganancias derivadas de la transmisión o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con la finalidad de mantener la lógica global y cohesión del sistema de retenciones del capital y de las ganancias patrimoniales.

Se especifica que el valor de adquisición a considerar para calcular la diferencia respecto al valor de transmisión y determinar así la cuantía de la ganancia o pérdida generada en una transmisión patrimonial a título oneroso, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente. A partir del 1 de enero de 2014, para aplicar los referidos coeficientes se exige además que haya transcurrido más de un año entre la adquisición y la transmisión del elemento patrimonial.

Por otro lado, teniendo en cuenta que es previsible la exclusión de un número importante de contribuyentes de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva con ocasión, principalmente, de la aplicación efectiva de la magnitud en función del volumen de operaciones de 60.000 euros, la disposición transitoria única establece un régimen excepcional de opción por la modalidad simplificada de estimación directa para el año 2014 para este colectivo de contribuyentes. Este régimen excepcional reconoce la posibilidad de efectuar la opción en la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo impositivo 2014. Así pues, los contribuyentes que en el ejercicio 2013 hubieran determinado el rendimiento neto de su actividad económica aplicando la estimación objetiva por signos, índices o módulos y que, de cara al ejercicio 2014 queden excluidos de esta modalidad, podrán efectuar la opción por la modalidad simplificada de estimación directa, bien mediante la presentación del modelo 036 de declaración censal en el plazo ordinario previsto en el apartado 1 del artículo 26 del Reglamento del Impuesto (antes del 1 de marzo de 2014), bien optando por su aplicación en la presentación de la autoliquidación del Impuesto efectuada dentro del plazo establecido por la diputada foral de Hacienda y Finanzas.

Por último, se establecen los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2014 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, que son los mismos que los expuestos más arriba para el caso de Álava.

2.2.2 NORMA FORAL 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 21/01/2014).

Mediante la presente Norma Foral, se modifica la tributación de dichas transmisiones «mortis causa» y de las adquisiciones de cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que continúan tributando al tipo proporcional del 1,5 por 100, si bien **se eleva el mínimo exento de tributación a 400.000 euros por cada sucesor.**

2.2.3 NORMA FORAL 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 22/01/2014).

La nueva Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades es sustancialmente similar al texto de las recientemente aprobadas en Álava y Bizkaia, si bien mantiene algunas especificidades, básicamente relacionadas con el tratamiento de los elementos de transporte titularidad de la entidad (conservando el restrictivo régimen introducido respecto de la deducibilidad de los gastos derivados de los mismos por la Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas contra el fraude fiscal) y la exención por reinversión.

Por otro lado, a diferencia de los otros dos territorios, el texto guipuzcoano no contempla el listado de opciones que el contribuyente debe necesariamente ejercitar con la presentación de la autoliquidación del impuesto.

Por lo anterior nos remitimos a lo establecido en el apartado 2.3.4 de nuestra Circular 7/2013, que también pueden consultar en nuestra página web www.grupoespina.es

2.2.4 NORMA FORAL 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 22/01/2014).

Se exponen a continuación las principales novedades:

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.

▪ **Indemnización por despido.**

Se mantiene el límite al importe exento de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en un máximo de 180.000 euros que había introducido, igualmente con efectos desde 1 de enero de 2014, la Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias.

Dicho límite, único por cada despido o cese del trabajador, con independencia de la forma en que se abone la indemnización, no será de aplicación a las indemnizaciones derivadas de despidos o ceses producidos con anterioridad a la entrada en vigor de la norma.

▪ **Entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la empresa.**

Deja de considerarse exenta la entrega gratuita o por precio inferior al normal de mercado a los trabajadores de acciones o participaciones de la empresa, que la anterior normativa admitía hasta un importe máximo de 3.500 euros

Al igual que en el caso anterior, se establece un régimen transitorio, que mantiene la exención para los planes de entrega de acciones o participaciones que se hubiesen implementado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente norma y cuya oferta a los trabajadores se hubiese formulado también con anterioridad a dicha fecha, resultando de aplicación la regulación vigente en 2013.

▪ **Seguro de enfermedad.**

Pierde el carácter de exenta la renta derivada del pago, por parte de la empresa, de las primas de seguro de enfermedad del trabajador, su cónyuge o pareja de hecho y descendientes menores de 30 años que, hasta ahora, gozaba de esa consideración con el límite de 500 euros por persona asegurada.

▪ **Rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero.**

Se mantiene el importe máximo de exención de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero en 60.100 euros.

No obstante, como novedad, se establece que dicho importe máximo se reducirá, de forma proporcional, en función del número total de días en que se hayan prestado los servicios en el extranjero sobre el total de días del ejercicio.

El resto de requisitos necesarios para poder disfrutar de la exención se mantienen sin modificación alguna, salvo la necesidad de que el contribuyente manifieste la opción por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar, sin que dicha opción se pueda modificar tras la finalización del período voluntario de declaración del impuesto.

▪ **Régimen de impatriados.**

Se reincorpora este régimen especial, que había suprimido la Norma Foral 5/2011 con efectos desde 1 de enero de 2012.

Dicho régimen, consistente en la opción por tributar conforme a las reglas del impuesto sobre la renta de no residentes en el ejercicio del cambio de residencia y los cinco años siguientes, tiene como objetivo facilitar la atracción de trabajadores especialmente cualificados en el ámbito, exclusivamente, de la investigación y desarrollo.

2. RENDIMIENTOS IRREGULARES.

- Se reinstaura la duplicación del límite (cantidad que reglamentariamente se determine, multiplicada por el número de años de generación del rendimiento) susceptible de integración reducida en el caso de opciones sobre acciones, cuando la entrega de las mismas respondan a una oferta realizada en las mismas condiciones a todos los trabajadores y las acciones se mantengan al menos 3 años desde el ejercicio de la opción.
- Límites a la integración reducida

A la hora de poder aplicar los porcentajes de integración inferiores al 100%, la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del IRPF hasta ahora vigente contemplaba un límite conjunto de 300.000 euros respecto de los siguientes rendimientos del trabajo:

- ❖ Los de período de generación superior a dos años y no obtenidos de forma periódica o recurrente y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- ❖ La entrega de opciones sobre acciones.
- ❖ Los complementos salariales percibidos de forma periódica por despidos colectivos o determinadas extinciones por causas objetivas.

La Norma Foral 3/2014 contempla ahora dos límites diferenciados:

- ❖ Mantiene el límite de 300.000 euros anuales respecto de la base sobre la que aplicar los coeficientes de integración (40%,50% o 60%), para las rentas con período de generación plurianual y para los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- ❖ Introduce el límite de 300.000 euros anuales respecto de las prestaciones en forma de capital derivadas de instrumentos de previsión social (EPSVs, etc.), si bien dicho límite no resultará de aplicación respecto de las prestaciones de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por la empresa.

3. PLANES DE PENSIONES, EPSVS Y SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL.

▪ ***Aportaciones a sistemas de previsión social.***

- ❖ En cuanto a los límites a la reducción de la base imponible aplicable con motivo de las aportaciones que se efectúen a sistemas de previsión social:
 - se mantiene en 5.000 euros para el caso de aportaciones individuales,
 - se introduce un límite expreso de 8.000 euros para el caso de contribuciones empresariales,
 - pero no se modifica el límite conjunto de 12.000 euros.

En los supuestos de aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad resultarán de aplicación los límites siguientes:

- 8.000 euros para las aportaciones realizadas por el cónyuge, pareja de hecho o parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado.
- 24.450 euros para las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad.
- 24.450 euros como límite conjunto.
- ❖ Se mantiene la imposibilidad de incrementar los límites en función de la edad del contribuyente.
- ❖ Las aportaciones a este tipo de sistemas no darán derecho a reducción de la base imponible a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en el que el contribuyente pase a estar en situación de jubilación (la norma hasta ahora vigente remitía al periodo siguiente a haber cumplido 67 años).
- ❖ Se establece una limitación para la reducción en el caso de aquellas aportaciones que se efectúen en el mismo ejercicio en que se perciba una prestación en forma de capital por la contingencia de jubilación, o por el rescate voluntario del plan. En dicho supuesto, únicamente generarán derecho a reducción en el importe que se corresponda con la parte de la percepción que se hubiese integrado en la base imponible.
- ❖ Se mantiene la posibilidad de reducir en los cinco años siguientes los excesos de aportación efectuados en un ejercicio, o las aportaciones que no hubiesen disfrutado de reducción por no disponer el sujeto pasivo de base imponible suficiente que compensar, así como la limitación de dicha posibilidad una vez se produzca la jubilación (antes, 68 años). A partir de ese momento no se podrá efectuar la reducción a la base imponible.

No obstante, respecto de los excesos de aportaciones de años anteriores, realizadas conforme a la redacción de la Norma Foral 10/2006 vigente a 31 de diciembre de 2013 y pendientes de reducir a 1 de enero de 2014, se establece un régimen transitorio específico.

- ***Prestaciones a sistemas de previsión social.***

- ❖ Como ya hemos indicado, de modo semejante a lo que ocurre con los rendimientos irregulares del trabajo, se limita la cuantía de las prestaciones percibidas en forma de capital a integrar en la base imponible al 60% a 300.000 euros.
- ❖ Además, al igual que en la norma hasta ahora vigente, dicha integración en la base imponible con derecho a reducción del 40% se limita a la primera prestación que se perciba por cada una de las diferentes contingencias, así como a la primera cantidad percibida por rescate voluntario.

4. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

- ***Rendimientos de actividades irregulares.***

Se mantiene el límite de 300.000 euros sobre los que aplicar los distintos tipos de reducción (40% o 50%) a la hora de integrar en la base imponible rendimientos de actividades económicas generados en más de dos años o de forma notoriamente irregular en el tiempo.

- **Supresión del régimen de estimación objetiva.**

Se suprime el método de estimación objetiva. Por tanto, la determinación del rendimiento de todas las actividades económicas queda sometida, a partir del 1 de enero de 2014, al método de estimación directa, en sus modalidades normal o simplificada.

- **Requisitos de la actividad inmobiliaria.**

Entre los requisitos necesarios para considerar el arrendamiento o la compraventa de inmuebles como actividad económica, se mantiene el de contar con, al menos, una persona con contrato laboral, a jornada completa. A partir de ahora, esta persona deberá tener una dedicación exclusiva y no podrá tratarse de un familiar ni estar vinculada con el contribuyente en los términos del artículo 42.3 de la Norma Foral sobre el Impuesto de Sociedades.

También como novedad, se suprime el requisito de que la actividad se ejerza en un local destinado a llevar la gestión de la misma.

- **Reducción del rendimiento neto positivo derivado de actividades económicas.**

Se establece una reducción del 10% del rendimiento neto derivado de actividades económicas, aplicable en los dos primeros ejercicios con beneficio, dentro del período de cinco años desde el inicio de la actividad.

5. RENDIMIENTOS DE CAPITAL.

- Se asimila el régimen aplicable al subarrendamiento de viviendas (rendimientos de capital mobiliario) al de su arrendamiento (rendimientos de capital inmobiliario), limitando el gasto deducible de los rendimientos procedentes del subarrendamiento al 20% de los rendimientos íntegros obtenidos, evitándose así la generación de rendimiento negativo o cero.
- Al igual que el resto de rendimientos irregulares del trabajo y de actividades económicas, se mantiene, respecto de los que se deriven de rendimientos de capital, el límite de integración en 300.000 euros.
- Se establece una presunción de onerosidad en atención a la cual, en caso de que la Administración tenga constancia de que algún inmueble titularidad del contribuyente ha sido cedido en arrendamiento y no se hubiese computado rendimiento alguno, se estimará un rendimiento neto de capital inmobiliario del 5% de la valoración del inmueble a efectos de Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Esta presunción de onerosidad no se aplicará en caso de que la cesión se hubiese practicado en favor del cónyuge, pareja de hecho o parientes, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive.

6. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.

- **Ganancia patrimonial derivada del incumplimiento de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero.**

Se regulan las consecuencias del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos del sujeto pasivo en el extranjero que estableció la Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal.

Esta obligación de información se debe realizar a través del modelo 720 aprobado por la Orden Foral 1094/2013, de 19 de diciembre, el cual se debe presentar durante los meses de enero a marzo del año siguiente al que se

refiera la declaración. La primera vez que se va a tener que presentar este modelo 720 es durante los meses de enero a marzo de 2014, y será la declaración informativa correspondiente al ejercicio 2013.

En cuanto a las consecuencias de su incumplimiento se considerará ganancia de patrimonio no justificada se integrará en la base líquida general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes, o derechos, respecto de los que no se hubiera cumplido, la mencionada obligación de información, salvo que el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto. No obstante, en Gipuzkoa, a diferencia de lo que ocurre en la normativa de régimen común o en la del Territorio Histórico de Álava, dichas consecuencias solo se producen si el contribuyente no ha declarado sus bienes en el extranjero en el plazo establecido al efecto o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria. De este modo, la norma guipuzcoana prevé la posibilidad de enervar el cómputo de una ganancia patrimonial gravable y no prescrita siempre que los bienes en el extranjero se declaren antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria, aunque ello se haga después de transcurrido el plazo reglamentario para efectuar la declaración.

El incumplimiento de esta obligación de información supondrá la comisión de una infracción tributaria sancionable con multa por importe del 150% de la cuota íntegra resultante de la integración en base imponible señalada en el párrafo anterior.

- ***Régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación.***

Se establece un régimen simplificado de tributación en la transmisión de valores admitidos a negociación, en virtud del cual podrá optarse por aplicar un gravamen especial del 3% sobre el valor de transmisión, siempre que dicho valor sea inferior a 10.000 euros en cada ejercicio para el conjunto de valores transmitidos.

- ***Limitación de la exención en la transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años.***

Se circunscribe a supuestos de transmisión onerosa de la vivienda habitual.

Se incrementa el límite de la exención de la ganancia patrimonial pasando a ser de los primeros 400.000 euros (antes, 220.000) y para una única transmisión.

- ***Coefficientes de actualización.***

Desaparece el requisito, para su aplicación, de que haya transcurrido más de un año desde la adquisición hasta el momento de la transmisión del elemento patrimonial, introducido por la Norma Foral 5/2013 que, por lo tanto, únicamente ha resultado aplicable respecto de las transmisiones realizadas en 2013.

7. NUEVAS ESCALAS DE GRAVAMEN.

Se deflacta la tarifa de la base liquidable general. Los tipos se sitúan entre el 23% y el 49%.

Se modifica la tarifa de la base imponible del ahorro, introduciéndose nuevos tramos, reduciendo el tipo respecto de las bases más bajas y alcanzando un máximo del 25% para una base liquidable superior a 30.000 euros.

8. DEDUCCIONES.

▪ ***Deducción general vs. minoración de cuota.***

La nueva Norma Foral suprime la denominada “deducción general” si bien el efecto de dicha supresión se atenúa con la introducción de una “minoración de cuota” aplicable por todo contribuyente. Esta podrá disminuir únicamente la cuota íntegra resultante de la base liquidable general de todo contribuyente, y no podrá aplicarse, por tanto, sobre la cuota resultante de la base del ahorro.

El importe de esta minoración se establece en 1.389 euros, sin que pueda resultar un saldo negativo en la cuota íntegra resultante de la base liquidable general como consecuencia de su aplicación.

▪ ***Deducciones por vivienda habitual.***

Tanto respecto de la deducción por alquiler, como por adquisición de vivienda habitual, se reduce, de 35 a 30 años, la edad máxima para poder aplicar la deducción incrementada.

Salvo por lo anterior, la deducción por alquiler se mantiene inalterada, no así la deducción por adquisición de vivienda. La deducción vuelve a ser del 18% de las cantidades invertidas, incrementándose la deducción máxima anual de 1.500 a 1.530 euros. En el caso de familias numerosas y menores de 30 años, la deducción será del 23%, aunque la deducción máxima anual se reduce de 2.000 a 1.955 euros.

Por otro lado, se vuelve a instaurar en 36.000 euros (se había reducido a 30.000 euros) el límite de la suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos períodos impositivos y ello, en relación con todos los contribuyentes, con independencia del momento en que hubieran adquirido la vivienda.

▪ ***Deducciones por actividades mecenazgo.***

La deducción por donativos, que la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, de modificaciones tributarias había reducido al 10% con efectos para el año 2013, se incrementa al 20%.

▪ ***Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos.***

Las deducciones por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos se ven disminuidas del 30% al 20%.

2.3 BIZKAIA.

2.3.1 **DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOB 31/12/2013).**

En materia de **amortizaciones**, se establece la posibilidad de incorporar a planes de amortización ya aprobados otros elementos de idénticas características.

El reglamento pretende aclarar cuándo la **actividad de promoción inmobiliaria** debe considerarse una actividad empresarial. A estos efectos, habrá de tenerse en cuenta

la plantilla media en el ejercicio en que se realizó la construcción y promoción, independientemente de cuando se enajenen los bienes. Sin embargo, si el inmueble se destina a arrendamiento, el requisito de la plantilla media también deberá cumplirse en los ejercicios del arrendamiento. Asimismo, se considerarán afectos los inmuebles registrados como existencias siempre que constituyan más del 85% del activo, la sociedad cuente con medios materiales y humanos para ejercer la actividad de promoción de forma continuada en el tiempo y el 85% de los ingresos procedan de la transmisión de inmuebles promovidos por la entidad.

En cuanto a los restantes requisitos para calificar a una sociedad como **sociedad patrimonial**, se establece que aquellas entidades no sometidas a normativa vizcaína, pero que, de estarlo, habrían sido calificadas como patrimoniales, serán consideradas como tales a efectos de determinar si se cumple el requisito de que el 75% del accionariado sean personas físicas o entidades de este tipo. Por otro lado, para determinar los elementos que se considerarán afectos por no superar su precio de adquisición el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad en la realización de actividades económicas en los diez años anteriores, habrá de atenderse a la definición de actividad económica en la normativa vigente cuando se generaron.

En materia de **precios de transferencia**, desaparece la mayor parte de la regulación que anteriormente se encontraba en el reglamento, por haberse trasladado a la nueva Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, en lo que quizás sea la novedad más relevante, **el reglamento limita la rectificación de errores aritméticos o de hecho que suponga una reducción de la base imponible o la cuota a un límite de variación del 50%, y sin que quepa la posibilidad de rectificación por conceptos u operaciones que no constaran en la autoliquidación presentada en plazo.**

2.3.2 **DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2014, de 4 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de pagos a cuenta. (Entrada en vigor (BOB 10/02/2014).**

Se establece que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, hasta 31/12/2014, será del 21%.

Destaca que la modificación se realice con efectos 04/02/2014, hecho este que determina que, hasta esa fecha, el porcentaje de retención ha sido del 19%.

Por tanto, tanto en el supuesto de haber retenido al 21% como al 19%, en ningún caso la sociedad habrá dejado de ingresar un euro por este concepto.

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
SAN	20.11.2013	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deduciones y devoluciones. Regla de prorrateo. La realización habitual de operaciones financieras dará lugar a la inclusión de los importes correspondientes en el denominador de la prorrateo, mientras que las operaciones financieras realizadas de forma eventual u ocasional no deberán considerarse a estos efectos, ya que se trataría de operaciones no habituales para el sujeto pasivo. En el caso analizado, la venta de las acciones a la entidad mercantil si bien tiene la consideración de operación financiera, debe reputarse como no habitual y, en consecuencia, no debe formar parte ni del numerador ni del denominador de la relación que fija el porcentaje de prorrateo. www.aedaf.es

SAN	23.12.2013	INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Actuaciones sancionables. Principio de culpabilidad. Motivación suficiente de la resolución sancionadora. Bajo la invocación del artículo 96.Uno.3º, 4º y 5º de la LIVA, concluye la Administración que la ley es clara y rotunda sobre la imposibilidad, en todos los casos, de deducirse las cuotas correspondientes a las adquisiciones de bienes y servicios para atender a los clientes de la empresa, tales como entradas para espectáculos, alojamiento, o restaurantes. Es justamente esa rotundidad con la que se expresa la resolución, sin dar oportunidad al obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, lo que determina una quiebra del principio de neutralidad del IVA, que conduce, directamente, a la estimación del recurso por este motivo. www.aedaf.es .
RTEARA	13.09.2013	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. TPD. Compraventa de oro a particulares. Sujeción a IVA o a TPD. Las adquisiciones en pública subasta de artículos de oro y joyería, en poder de una entidad financiera en garantía de pago de créditos a particulares y que realiza un empresario para transformar las mercancías de que se trata o para revenderlas, forma parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas operaciones se encuentran al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios sino particulares. En este mismo sentido se pronunció la STS de 18 de enero 1996. www.aedaf.es .
STJUE	6.02.2014	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Modalidades de devolución del IVA. Sujetos pasivos residentes en otro estado miembro. Interpretación de la Octava Directiva IVA en relación con los artículos 38, 171 y 195 de la Directiva 2006/112/CE. El sujeto pasivo establecido en un estado miembro que ha efectuado entregas de electricidad a sujetos pasivos revendedores establecidos en otro Estado miembro tiene derecho a invocar la Octava Directiva IVA en este segundo Estado para obtener la devolución del IVA soportado. El mero hecho de haber designado un representante fiscal identificado a efectos del impuesto en este último Estado, no excluye el derecho a la devolución instada. www.aedaf.es .
STS	12.01.2014)	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Dedución por actividades de investigación y desarrollo. Carga de la prueba acerca de la novedad de los productos incluidos en los muestrarios. La regularización sólo puede basarse en un informe técnico a cargo de la Administración que acredite que no nos encontramos ante una actividad de investigación o desarrollo, en el sentido marcado por la ley, siendo entonces cuando el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido. www.aedaf.es .
STS	09.12.2013	INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Actuaciones inspectoras. Comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos. La legislación aplicable es la vigente en el ejercicio liquidado, 2001, tras la reforma establecida por L 40/98 en el TRLIS. Inaplicación de la jurisprudencia declarada al amparo de la legislación anterior que consagraba la imposible modificación de las bases procedentes de ejercicios prescritos. CARGA DE LA PRUEBA. Anulación de los actos impugnados. Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles compensables en el ejercicio no prescrito, con las consignadas en el prescrito, si la Administración sostenía que la deducción era improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien correspondía acreditar que datos ofrecidos no se ajustaban a derecho. www.aedaf.es .

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

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT	14.02.2014	ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Transmisión de valores. Aplicación de la exención. Nueva redacción del art. 108 de la LMV. Adquisición de la totalidad de las acciones o participaciones en el capital de diversas compañías que incluyen en su activo bienes inmuebles. La aplicación de la excepción a la exención del art. 108.2 de la LMV va a depender de la concurrencia de los requisitos exigidos en los incisos a) y b) del párrafo segundo de dicho apartado, que en su caso, determinarían la existencia de alguno de los supuestos de presunción de elusión previstos. Si concurren tales requisitos, se produce el traslado de la carga de la prueba al obligado tributario, en caso contrario, deberá ser probado de forma

expresa por la Administración. Tributación IVA/ITP y AJD. La Ley del IVA excluye expresamente la posibilidad de que la misma operación tribute por IVA y por TPD, excepto determinadas operaciones referidas a bienes inmuebles, siempre que dichas operaciones estén no sujetas o exentas de IVA. En estos casos, aun produciéndose la sujeción de dichas operaciones a ambas figuras impositivas, en ningún caso se producirá la tributación por ambos conceptos, pues es requisito ineludible para tributar por una de ellas (TPD) que la operación este exenta en la otra (IVA), por lo que en ningún caso la doble sujeción determinará la doble imposición.¹⁷ de septiembre de 2013. www.aedaf.es.

- DGT 19.07.2013 **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. La interesada realiza ejecuciones de obra que cobra mediante un sistema de confirming sin recurso. Devengo.** En los **contratos de confirming** el devengo del Impuesto se produce con la puesta a disposición de la obra en los supuestos de ejecuciones de obra que tengan la consideración de entrega de bienes y en el momento de su exigibilidad en los casos en que tengan la consideración de prestación de servicios. Los pagos anteriores al hecho imponible por la entidad de confirming no suponen el devengo anticipado del IVA el cual sólo se producirá con el pago del deudor. www.aedaf.es.
- DGT 31.01.2014 **ITP-AJD. El padre del consultante le ha dejado 3.000 euros. Tributación de la operación.** De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe indicar que la concesión de un préstamo entre particulares constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de constitución de préstamo, según el artículo 7.1.B) transcrito; ahora bien, dicha constitución de préstamo está exenta del impuesto, según lo previsto en el número 15 del artículo 45.1.B) del texto refundido. **No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto**, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imposables, con independencia de que estén o no exentos del impuesto. Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado. www.aeat.es.
- DGT 24.06.2013 **MODELO 720. OBLIGACIÓN. El consultante dispone de un piso valorado en 51.000 euros en el extranjero acabado de construir y no habitable (sólo están las paredes sin baño ni tuberías).** A la vista de la escasa información aportada por el consultante, limitada a exponer un valor y a indicar que el inmueble está terminado pero no habitable, teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo 609 y demás concordantes del Código Civil en cuanto a la adquisición de la propiedad, en la medida en que resulte titular del bien inmueble que describe, de superar la valoración del mismo los límites establecidos reglamentariamente y de no concurrir causa de exclusión de la obligación de declarar, dicho bien deberá ser incorporado en la declaración informativa a la que se refiere la consulta. www.aeat.es.
- DGT 23.01.2014 **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS. Base imponible. Transmisión de un inmueble por un precio inferior al de adquisición. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real sino una cuantificada de forma objetiva.** Aumentando la cuantía del impuesto en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno hasta un máximo de 20, **independientemente de la ganancia real obtenida con la transmisión.** El porcentaje de incremento máximo anual constituye una regla objetiva disociada de la realidad, pudiendo resultar inferior o superior al incremento real del terreno. www.bitopues.es.
- DGT 20.01.2014 **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Entidad arrendataria de bienes inmuebles. Base de retención del impuesto personal del arrendador.** La normativa del Impuesto sobre Sociedades no determina de forma expresa si la base de la retención debe incluir los gastos asociados al alquiler (basuras, comunidad de propietarios, IBI, etc.). No obstante, atendiendo a la LIRPF que es más específica, y en concreto su Reglamento en el que se indica que la retención se practicará sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el IVA, permiten entender como **contraprestación íntegra el importe de la renta devengada** así como los gastos que el arrendador repercute al arrendatario, tales como los mencionados gastos de basura, comunidad de propietarios o IBI. www.bitopus.es.



4. CONVIENE RECORDAR.

4.1 Que el 31 de marzo finaliza el plazo para presentar las siguientes declaraciones informativas anuales:

- **¡Importantísimo!** La Declaración Informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero –modelo 720- debe presentarse telemáticamente dentro del primer trimestre de cada año. El perjuicio económico (cuota + sanción) derivado de no presentar esta declaración de bienes en el extranjero, puede superar con creces el valor del bien no declarado.
- **Declaración de actividad del Impuesto sobre la Electricidad (modelo 513).** Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Electricidad deberán presentar telemáticamente una declaración por cada establecimiento.

4.2 Exoneración por contabilización para personas jurídicas de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero –modelo 720-.

No resultará de aplicación la **obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras** situadas en el extranjero –modelo 720- cuando sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes, así como E.P. de no residentes, **registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.**

Esta **exoneración resulta extensible** a las **personas físicas apoderadas o autorizadas**, cuando la persona jurídica residente en España tenga la citada cuenta correctamente registrada e identificada en su contabilidad.

Asimismo, la **exoneración** por contabilización resultará aplicable al **resto de bienes y derechos** depositados o situados en el extranjero, **cuando se cumpla el requisito de contabilización.**

A los efectos expuestos, la **contabilización ha de entenderse en sentido amplio**, siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas. **En todo caso de la misma se debe poder extraer, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia del bien o derecho en el extranjero.**

Recomendación: legalizar siempre el soporte contable en el Registro Mercantil.

4.3 Que en Territorio Común y Gipuzkoa, los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar **pago fraccionado** en relación con las mismas cuando, en el año natural anterior (2013) al que correspondan los pagos fraccionados (2014), al menos el 70 por 100 (50 por 100 en Gipuzkoa) de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. Importante: profesionales sujetos a normativa de Territorio Común!!!: si durante el año 2013 menos del 70% de los ingresos de su actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta, deberá efectuar pagos fraccionados trimestralmente durante el ejercicio 2013. En el ejercicio de inicio de la actividad (y en Bizkaia también en el siguiente), se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

En el Territorio Histórico de Bizkaia se atiende al penúltimo año natural anterior (2012) al que correspondan los pagos fraccionados (2014), es decir no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas cuando, en el penúltimo año anterior (2012) al que correspondan los pagos fraccionados (2014), al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

En el Territorio Histórico de Araba-Álava, los pagos fraccionados se liquidan de oficio por parte de la Administración Tributaria.

- 4.4 Que a partir del 19.11.12 está prohibido -se insiste- realizar pagos en efectivo en operaciones que superen los 2.500 € a profesionales y/o empresarios.**
- 4.5 Que la responsabilidad de los socios cuando una Sociedad fiscalmente deudora, de la que formaban parte como tales, se disuelva o liquide, no se limita a responder con la cuota de liquidación que les corresponda, sino además a partir del 31.12.12 (Ley 7/2012 de 29.19) con las percepciones patrimoniales que hubieran recibido de la Sociedad en los dos años anteriores a la fecha de disolución.**
- 4.6** Que el único documento que habilita para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, es la factura expedida conforme al Reglamento de facturación. El criterio vinculante de la D.G.T. (V3099-13) es que **las escrituras públicas y las sentencias no son válidas para acreditar el derecho a la deducción** (del IVA.).
- 4.7** Para poder acreditar la residencia fiscal en España, el documento principal de prueba es el **certificado de residencia fiscal** emitido por la Administración tributaria competente. En caso de que no se pueda obtener, es el propio contribuyente el que tiene que, mediante la aportación de pruebas o indicios que considere oportunos (certificado de empadronamiento, justificantes de colegios de los hijos, posibles pagos de alquileres, recibos de consumos de luz, teléfono, etc...), probar su residencia en España (V3107-13).
- 4.8** **Existiendo en el Derecho de sociedades mecanismos de salida del socio disidente, no podrá utilizarse la operación acordeón para conseguir este objetivo.** La DGRN de 20.11.2013 (BOE 19.12.2013) establece que *“Incluso por encima de la inequívoca literalidad de la Ley, integrada por el artículo 345 que constituye una norma especial dictada en singular para la denominada operación acordeón. Conforme a aquellos principios configuradores, tanto desde la perspectiva contractual como institucional, el socio posee el derecho fundamental de ser tratado igual que los demás, aunque esa igualdad implique diversidad; a que su parte del capital social, no sea objeto de aguamiento o supresión, y a que su posición social, no mediando su consentimiento, sea mantenida –derecho de no decrecer en su parte social–. De ahí que los artículos 350 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital prevean un especial procedimiento para la exclusión de socios que, en este supuesto concreto, pese a producirse la salida de un socio sin su consentimiento expreso, no ha sido respetado.*
- 4.9** **Que en Territorio de régimen común, las ganancias y pérdidas patrimoniales** que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos **con menos de un año** de antelación a la fecha de transmisión o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación, se integran en la **renta general**, no en la del ahorro.



5. Consultas del ICAC desde octubre 2013 hasta diciembre 2013 (Continuación de la relación que figura en la Circular Informativa nº 5/2013) ⁽¹⁾

BOICAC Nº	CONSULTA
96	Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.
96	Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión.
96	Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.
96	Sobre el tratamiento contable de los contratos de "servicios energéticos".
96	Sobre el tratamiento contable del "Régimen especial del criterio de caja" en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
96	Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.
96	Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC).
96	Sobre el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.
96	Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el Plan General de Contabilidad.
96	Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.
96	Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con "rentas escalonadas".
96	Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente.

(1) *Leído el concepto de que trata cada consulta, si alguno de Vds., está interesado en conocer la respuesta completa de la consulta que le afecta, le rogamos nos envíe su correo electrónico solicitándonos su envío.*

CIRCULAR ENVIADA, EXCLUSIVAMENTE,
A LOS CLIENTES DE LA ASESORÍA

