

CONSULTA 2014.8.7.1 – IS: Retenciones a cuenta sobre rendimientos procedentes del capital mobiliario, en concepto de derechos de imagen y asistencia técnica (contrato de franquicia).

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad Consultante se dedica a la explotación de un establecimiento hostelero, en una ciudad sita en territorio foral. Con fecha 14 de abril de 2008, la empresa Consultante, firmó un contrato de Franquicia con Sociedad Franquiciadora española con domicilio en territorio común para la explotación de un establecimiento de restauración de la franquicia denominada XXXX.

Con fecha 15 de febrero de 2014, la Sociedad Franquiciadora notificó un memorando de aclaración al contrato de franquicia consistente en desglosar el pago de 3,6% en concepto de uso directo de la marca XXXX y un 2,4 % de transferencia de know-how, ambos a aplicar sobre el volumen de ventas

CUESTIÓN PLANTEADA

Si los pagos realizados en porcentaje del 3,6% en concepto de uso directo o indirecto de la marca XXXX y el 2,4% en concepto de transferencia de know-how que la Consultante debe hacer a la Sociedad Franquiciadora, calculados ambos sobre el volumen de ventas y teniendo en cuenta que ambas sociedades son residentes en España, están sujetos a retención o ingreso a cuenta sobre el Impuesto sobre Sociedades y en su caso el tipo de retención a practicar e indicación de la Administración competente para el ingreso de la retención.

CONTESTACIÓN

Se trata de determinar si los conceptos abonados por la Consultante a la Sociedad Franquiciadora.

A) en concepto de uso directo o indirecto de la marca XXXXX, y

B) en concepto de transferencia del know-how

están sujetos a retención a cuenta del Impuesto de Sociedades.

El artículo 8 de la Norma Foral 37/2013, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades determina que constituye el hecho imponible de dicho Impuesto la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen, y por tanto no delimita distintas fuentes de obtención de renta.

Sin embargo no todas las fuentes de obtención de renta por parte de las Personas Jurídicas están sometidas a retención.

Desde un punto de vista sustantivo, el concepto "marca" se configura en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, como un derecho de propiedad industrial.

Por su parte, el concepto "Know-how" se conceptúa como un servicio de asistencia técnica, que se lleva a cabo dentro de la actividad económica del perceptor.

Ninguno de estos conceptos está incluido como sujeto a retención en el artículo 49 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que contiene el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco se contempla, para los supuestos referidos, la obligación de retención en el artículo 50 del Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Por lo que se concluye que no quedan sujetos a retención, en el caso consultado, los pagos realizados a la Sociedad Franquiciadora por parte de

la Consultante en porcentaje del 3,6% en concepto de uso directo o indirecto de la marca XXXX y tampoco el del 2,4% en concepto de transferencia de Know-How, calculados ambos sobre el volumen de ventas.

CONSULTA 2014.8.7.4 – Efecto en varios impuestos de las diferentes operaciones relacionadas con la resolución de un contrato de permuta de un solar por una edificación futura.

HECHOS PLANTEADOS

El Consultante realizó el 7 de noviembre de 2006, un contrato de permuta de solar por edificación futura, sobre una finca de su propiedad (finca en Territorio foral, Prado de XXXX conocida como VVVV que linda al norte Colindante 1 sur Colindante 2 este Colindante 3 y oeste Colindante 4 con referencia catastral x-xxx-xxx-xx), según escritura pública nº protocolo xxx, en contrato celebrado con Sociedad 1. El valor de la finca descrita asciende a X €. Al Consultante le fue entregado en metálico X/2 € y el resto sería pagado mediante la entrega de dos pabellones de edificación futura de 500m2 cada uno, por un valor ambos de X/2 €.

Para asegurar la operación se estableció en la escritura pública un aval para el caso de que la empresa constructora incumpliese con la obligación de entregar los pabellones a Consultante.

Dada la situación económica y ante la imposibilidad de construir los pabellones, manifestando la representación del Consultante que no se han concedido las licencias urbanísticas ni para urbanizar ni para la construcción de los pabellones, se ha llegado al acuerdo de que la mercantil, previa segregación, transmita la mitad de la citada finca y que el Consultante proceda a la devolución del aval.

CUESTIÓN PLANTEADA

Consideración en el IRPF de la operación de la resolución de la permuta establecida por las partes ante la no edificación de los dos pabellones que fueron objeto de permuta.

Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

- A) Tributación de la transmisión de la mitad de la finca efectuada por Sociedad 1, en favor del Consultante.
- B) Valoración de la mitad de la finca adquirida por el Consultante.
- C) Tributación de la Cancelación del Aval.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En lo que se refiere al tratamiento de la operación objeto de consulta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es de aplicación el artículo 47 i) de la Norma Foral 33/2013, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La operación realizada, "Permuta" por la que transmite la finca a cambio de dinero y dos pabellones de edificación futura, genera una variación patrimonial (ganancia o pérdida) en el momento en el que se realice la mencionada transmisión.

Dicha variación se calcula por diferencia entre el valor de adquisición del inmueble transmitido y el mayor de los dos siguientes: a) el valor de mercado del bien o derecho entregado; o b) el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

La entrega o tradición es el medio jurídico de transmitir al comprador la propiedad de la cosa o el derecho real sobre ella, de modo que la transmisión de la propiedad no se opera por la mera perfección del contrato sino que ha de ser seguida de la tradición, según se deriva del artículo 609 del Código Civil, en cuya virtud la propiedad se adquiere por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, y del artículo 1.095 del citado cuerpo legal, según el cual el acreedor no adquiere derecho real sobre la cosa hasta que le haya sido entregada.

El artículo 1.462 del Código Civil establece que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Dicho artículo añade que cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorga-

miento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

En el caso planteado en la consulta, dicha entrega se produjo en 2006, ya que la formalización de la escritura pública de permuta supuso la tradición instrumental del bien. De modo que, en ese ejercicio, se dieron los elementos (de título y modo) necesarios para considerar transmitida la propiedad de la finca.

Según los términos reflejados en la escritura de permuta, la transmisión por el Consultante del terreno a la entidad constructora se habría producido en el momento del otorgamiento de la escritura pública de permuta, -7 de noviembre de 2006- produciéndose en ese momento una alteración en el patrimonio del Consultante.

Como consecuencia de la permuta operada en 2006, el Consultante adquirió en esa fecha, a cambio de la finca, dinero y un derecho a la entrega de edificaciones futuras.

En este momento las partes acuerdan, ante el incumplimiento del plazo de entrega de las edificaciones a construir por la promotora, proceder a devolver la mitad de la finca transmitida en la permuta, y esa devolución comportará a su vez una nueva transmisión, siendo el adquirente el Consultante, quien sustituye el derecho de crédito correspondiente a los pabellones que se iban a construir, por la entrega del 50% indiviso de la finca.

En este caso, al producirse la sustitución de ese derecho de crédito por la entrega por la entidad constructora de parte del terreno transmitido en su día en la permuta, se producirá una nueva alteración patrimonial, distinta a la producida en la permuta, viniendo determinada la ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición de dicho derecho y su valor de transmisión.

En cuanto al valor de adquisición del derecho a recibir la obra futura, al haber sido adquirido en

virtud de la permuta, dicho valor será el que resulte de la aplicación de la regla establecida en el artículo 47. i) de la NF, por lo que será la cantidad mayor de las dos siguientes: el valor de mercado atribuible a la obra futura en el momento de la permuta o el valor de mercado en dicho momento de la finca.

Por lo que respecta al valor de transmisión del derecho a recibir la obra futura, por aplicación asimismo de las reglas establecidas en el artículo 47.i) de la NF para la permuta, éste será el mayor de los dos siguientes: el valor de mercado atribuible a la obra futura en el momento en que se acuerde su sustitución por la devolución del terreno, o el valor de mercado del 50% de la finca en ese mismo momento.

La ganancia o pérdida patrimonial así calculada se imputará al ejercicio 2014, si en ese ejercicio se produce la sustitución del derecho a recibir los pabellones por el derecho a recibir parte de la finca transmitida que fue en su día por el contrato de permuta.

Al tratarse de ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes al precio percibido en sustitución del derecho a recibir los pabellones, al producirse en este ejercicio la sustitución del derecho a recibir la obra futura por la entrega del terreno permutado, se integrará la ganancia o pérdida y formarán parte de la renta del ahorro (artículo 63 de la NF).

En el supuesto planteado el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, por lo que el contrato por el que se pregunta no podrá ser objeto de resolución, con efecto "ex tunc", y, por lo tanto, con devolución al Consultante del mismo bien que entregó en su momento de modo que las partes vuelvan al estado jurídico preexistente.

Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Con respecto a la operación de construcción de los pabellones por parte de la Sociedad 1, que queda sin efecto, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 80.Dos del De-

creto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), que dispone lo siguiente: *"cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente."*

Igualmente, el artículo 89.Uno de la Norma señala:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Norma, dan lugar a la modificación de la base imponible"

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80."

Por tanto, la Sociedad 1 deberá rectificar las cuotas repercutidas como consecuencia del devengo del IVA por los pagos anticipados de la entrega de las edificaciones que iba a construir a favor del Consultante, en el plazo de cuatro años desde que se deja sin efecto la operación, mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa en dicho plazo.

En cuanto al procedimiento, dado que no cabe calificar como ingreso indebido el ingreso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, es el señalado en el artículo 89.Cinco. tercer párrafo letra b) de la Norma, la mercantil deberá regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación

correspondiente al período en que deba efectuarse la mencionada rectificación, quedando obligada a la reintegración al Consultante del importe de la cuotas debidamente repercutidas.

2. Por lo que se refiere a la entrega de la mitad de la finca por parte de la Sociedad 1 al Consultante que se acuerda como consecuencia de la resolución de la operación de construcción de los pabellones.

El artículo 4.Uno de la Norma, dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el apartado Dos del citado artículo 4 dispone que:

"Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(...)."

De conformidad con lo anterior la entrega de la mitad de la finca por parte de la Sociedad 1, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Norma, para las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, no resulta aplicable en los casos de los terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies o viales de uso público.

La finca que se segrega, para la posterior entrega de la Sociedad 1 a la adquirente, según

datos catastrales tiene la calificación de urbana (solar).

En consecuencia, en el caso de la transmisión de la finca objeto de la consulta, no resulta de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Norma.

Por todo ello cabe concluir que la transmisión por la Sociedad 1 de la mitad de la finca estará sujeta y no exenta del IVA.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

A) PRIMERA CUESTIÓN.- Tributación de la transmisión de la mitad de la finca efectuada por la constructora en favor del consultante, transmitente primigenio.

El artículo 7.1.A) de la Norma Foral 11/2003 del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que:

"Son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas."

No obstante, el artículo 23 de la citada Norma Foral, dispone así mismo que:

"No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" regulado en el presente Título, las operaciones incluidas en el hecho imponible del Impuesto cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido."

A la vista de lo expuesto y debido a la incompatibilidad y preferencia del IVA en relación con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe concluir que únicamente procederá la exacción por este último concepto, cuando la operación se encuentre no sujeta al Impuesto sobre el Valor añadido, o en su caso, sujeta pero exenta de tributación por este impuesto.

Ahora bien, supuesta la no sujeción de la operación al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe la posibilidad de tributación por la cuota variable de la modalidad de Documentos Notariales del concepto de Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando la transmisión de la finca se encuentre sujeta y no exenta al IVA, se formalice mediante escritura pública notarial, y concurren los requisitos exigidos en el artículo 56.2 de la Norma Foral 11/2003 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde se establece:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y el de Bienes muebles, así como en la Oficina española de Patentes y Marcas, y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1º y 2º del apartado 1 del artículo 1 de esta Norma Foral, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50%, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo tributarán las copias de actas de protesto mediante la utilización de efectos timbrados."

En consecuencia, dado que la relación entre el IVA y el concepto AJD (modalidad Documentos Notariales) es de compatibilidad y de superposición se devengarán los derechos de la cuota fija, y si reúnen los requisitos del citado artículo 56.2, los derechos de la cuota gradual.

B) SEGUNDA CUESTIÓN.- Valoración de la mitad de la finca adquirida por el consultante.

La base imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados viene determinada por el valor real del bien transmitido.

En este sentido el artículo 71 de la Norma Foral 11/2003 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que sin perjuicio de las reglas de valoración, la Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos.

Esta comprobación podrá llevarse a cabo por los medios establecidos en los artículos 56 de la Norma Foral 6/2005 General Tributaria de Álava, y 71 de la Norma Foral 11/2003 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante todo lo anterior, el artículo 72 de la citada Norma Foral 11/2003, dispone que:

"En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente...."

Por consiguiente cabe concluir que la base imponible del impuesto vendrá determinada por el valor real de la mitad de la finca transmitida en la fecha de devengo del impuesto.

C) TERCERA CUESTIÓN.- Tributación de la Cancelación del Aval.

La cancelación de aval cuya constitución se encontró sujeta al IVA, no constituye hecho imponible sujeto a tributación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, toda vez que se trata de una garantía accesoria de una operación principal que tributa por IVA, y además es prestada por una entidad de crédito en el ejercicio de la actividad.

Así mismo, la cancelación del aval tampoco puede incidir en la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados toda vez que se trata de una garantía personal no inscribible en los registros enumerados en el artículo 56.2 de la Norma Foral 11/2003.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria.

CONSULTA 2015.1.6.2 – IS: Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, ..., regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en un caso de operaciones de reestructuración societaria en que las intervinientes son varias sociedades patrimoniales. Motivo económico válido.

HECHOS PLANTEADOS

Las entidades de referencia han expuesto una serie de hechos, cuya transcripción literal a continuación se detalla:

PRIMERO.- Que las mercantiles Sociedad 1., Sociedad 2 y Sociedad 3 tienen como objeto social: la promoción, construcción, venta y alquiler de inmuebles.

SEGUNDO.- Que en la actualidad la totalidad de sus activos están constituidos por suelo urbanizado, locales comerciales y plazas de garaje destinados al arrendamiento y contabilizados en el subgrupo 22: Inversiones Inmobiliarias.

TERCERO.- Que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 42 de la NF 21/2014, las tres sociedades tienen la consideración de entidades vinculadas de acuerdo con la siguiente composición societaria:

- La totalidad de los socios de Sociedad 1 son personas físicas.
- Sociedad 1 es titular del 49% de Sociedad 2, siendo el resto personas físicas que a su vez son socios de Sociedad 1.
- Sociedad 2 es titular del 100% del capital de Sociedad 3

CUARTO.- Que la plantilla media anual de empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a la actividad de arrendamiento en el conjunto de las tres Sociedades es inferior a 5 empleados.

QUINTO.- Que de acuerdo con el artículo 14.2.c) de la NF 21/2014, sus activos no se consideran

afectos a actividades económicas, resultándoles de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales.

SEXTO.- Que tienen en proyecto la realización de las siguientes operaciones societarias:

1º. Fusión por absorción (fusión impropia) de Sociedad 3 por Sociedad 2 titular del 100% de las participaciones, por la cual Sociedad 3 transmitirá en bloque, en el momento de su disolución sin liquidación, su patrimonio social a Sociedad 2 sin ampliación de capital en la sociedad absorbente.

2º. Fusión por absorción de Sociedad 2 por Sociedad 1 titular del 49% de las participaciones, por la cual Sociedad 2 transmitirá en bloque, en el momento de su disolución sin liquidación, su patrimonio social a Sociedad 1 mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la absorbente.

SEPTIMO.- Los motivos económicos por los que se pretende realizar las operaciones son los siguientes:

- La racionalización de las actividades realizadas por las tres sociedades, mediante la concentración en una única compañía de una actividad que, en la actualidad, viene desarrollándose paralelamente por tres empresas.
- Aumento del número de inmuebles en el activo de la sociedad, mayor volumen de negocio y mayor valor total de los activos de Sociedad 1, con el objeto de poder acceder con mayor facilidad al crédito bancario.
- Simplificación de los órganos de administración y de la gestión administrativa eliminando la duplicidad existente.
- Ahorro de costes por simplificación de las obligaciones mercantiles y fiscales (contables, fiscales, etc.)

- Igualmente, se trata de conseguir una adaptación de la dimensión y de la capacidad productiva a las exigencias que impone el mercado consiguiendo un aumento considerable del volumen de negocio que redunde en una mejora de la competitividad.

OCTAVO.- Teniendo en cuenta los antecedentes citados en los Expositivos anteriores, y en relación con el tratamiento fiscal que en el ámbito de la imposición directa se deriva de las citadas operaciones, se plantean, al amparo de lo dispuesto en el artículo 83 de la Norma Foral 21/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, las siguientes CONSULTAS

CUESTIONES PLANTEADAS

PRIMERA.- Si a estas operaciones de reestructuración societaria, considerando que todas las sociedades intervinientes tienen la consideración de sociedades patrimoniales en el sentido del artículo 14 de la NF 21/2014, les resulta de aplicación el Régimen especial de las 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, regulado en el capítulo VI de la Norma Foral 21/2014 del Impuesto de Sociedades.

SEGUNDA. - Si los motivos económicos expuestos son válidos en el sentido de no estar incluidos como no válidos en los previstos en el apartado 4 del artículo 114 de la citada Norma Foral del Impuesto de Sociedades.

TERCERA.- En caso de que la contestación a las cuestiones anteriores sea afirmativa:

-Si la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones es aplicable en toda su extensión a la totalidad de los intervinientes: sociedades y personas físicas socios.

-Si la aplicación del régimen especial de fusiones prevalece sobre el régimen de tributación de las sociedades patrimoniales, tanto en lo relativo al

diferimiento de las plusvalías que pudieran ponerse de manifiesto en las sociedades y en los socios personas físicas, como en el resto de las disposiciones contenidas en el mismo, como es el caso de las normas contenidas en el artículo 113, relativas a la eliminación de la doble imposición.

CONTESTACIÓN

El capítulo VII, título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades regula el régimen fiscal especial de las 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.

Al respecto, el artículo 101.1 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades, establece que:

"1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social."

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen el concepto y requisitos de las operaciones de fusión.

Por tanto, si las operaciones de fusión, tanto de la mercantil Sociedad 1 por Sociedad 2 como la subsiguiente de la mercantil Sociedad 2 por Sociedad 3, se realizan en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumpliendo las restantes condiciones y requisitos establecidos en el capítulo VII del título VI de la ya citada Norma Foral 2/2014, del Impuesto de Sociedades, dichas operaciones podrán acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII, título VI en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo, siempre que se respete la atribución a los socios de la entidad absorbida de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

En respuesta a la cuestión planteada relativa a los motivos económicos de ambas operaciones, el apartado 4 del artículo 114 de la Norma Foral 2/2014, a efectos de la aplicación del referido régimen fiscal especial, establece que: "4. No se aplicará el régimen establecido en este Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.

A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la NF Tributaria Gipuzkoa. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino

con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior de este apartado."

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 40 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el caso planteado, se alegan por el consultante como motivos económicos de ambas operaciones, entre otros, ahorrar costes por simplificación de las obligaciones mercantiles, así como aumentar el número de inmuebles en el activo de la sociedad.

Particularmente, en los supuestos en los que los motivos que se alegan para justificar la operación de que se trate son los genéricos y propios de toda fusión, de cara a efectuar un pronunciamiento sobre el cumplimiento del requisito que aquí se analiza, además de analizar el origen de las sociedades afectadas por la misma, resulta especialmente necesario ponderar o comparar los beneficios empresariales que se pretenden conseguir mediante la fusión, con los beneficios fiscales que, en su caso, se puedan obtener como

consecuencia de la misma (distintos del mero diferimiento de plusvalías), con objeto de, así, determinar cuál es realmente el principal objetivo que se pretende conseguir con la reestructuración.

No obstante, sí procede señalar que la aplicación del régimen especial objeto de consulta no se ve obstaculizada por el hecho de que las sociedades que participen en la operación sean patrimoniales, tal y como estas entidades se encuentran definidas en el artículo 14 de la NFIS, ni tampoco por el mero hecho de que con la misma se pueda conseguir, además, deshacer una estructura societaria de la que ya no se obtenga ninguna ventaja fiscal, tras la entrada en vigor, desde el pasado 1 de enero de 2014, del nuevo tratamiento tributario correspondiente a las sociedades patrimoniales, el cual no vino acompañado de ninguna disposición transitoria (siempre y cuando, eso sí, con ello, no se generen otras estructuras artificiales, y no se obtengan mayores beneficios, distintos del relativo a la eliminación de la estructura anterior aplicando el régimen de diferimiento de plusvalía).

Por tanto, los motivos económicos alegados por la consultante se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 104.4 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

CONSULTA 2015.1.6.3 – IS: Escisión de rama de actividad, permaneciendo en el patrimonio de la entidad originaria la actividad de arrendamiento de locales comerciales, desempeñada sin personal asalariado. Aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, ... del Impuesto sobre Sociedades.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad de referencia ha expuesto una serie de hechos, cuya transcripción literal a continuación se detalla: la Consultante desarrolla dos actividades: por una parte, el arrendamiento de locales comerciales (sin personal asalariado). Por otra, la toma de participación en sociedades que desarrollan actividades empresariales (industriales y de promoción de edificaciones básicamente). El porcentaje de participación es igual o superior al 5% en todas las sociedades y se poseen con el fin de gestionar las mismas para lo cual se dispone de una estructura integrada por un administrador único que realiza dicha gestión, interviniendo, además, en los órganos de gobierno de las participadas. Debido al nuevo régimen establecido con referencia a las sociedades patrimoniales y dada la situación patrimonial de la Consultante podría producirse la circunstancia de que la sociedad, en función de las inversiones y desinversiones que realice, salga y entre en dicho régimen en ejercicios sucesivos (en el archivo adjunto se acompaña balance de la sociedad donde se observa que el valor del activo del inmovilizado inmobiliario y del mobiliario son similares). Es por ello que la Consultante está valorando la realización de una operación de escisión parcial en la que se escinda la rama de actividad de gestión de inversiones mobiliarias.

CUESTIONES PLANTEADAS

1. Si la escisión indicada podría acogerse al régimen de diferimiento recogido en la Norma Foral de I. S.
2. Si las pérdidas pendientes de compensación que figuran en el balance y que provienen de la actividad de gestión mobiliaria (pérdida total del valor de la participación que la so-

ciudad ostentaba en el Grupo 1 de localidad en territorio histórico) podrían traspasarse y deducirse en la sociedad escindida.

CONTESTACIÓN

El régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII, título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades, resulta aplicable a las operaciones allí tipificadas: Entre tales operaciones se encuentran las escisiones parciales que cumplan determinados requisitos.

Al respecto, el artículo 101.2 e) de la mencionada Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades considera como escisión parcial la operación por la cual:

"Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en las mismas, manteniéndose en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otras u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior".

El consultante no detalla si las participaciones en otras sociedades, que conforman su "inmovilizado mobiliario" le confieren la mayoría del capital social en las mismas. El consultante no detalla esta información pero manifiesta que "el porcentaje de participación es igual o superior al 5% en todas las sociedades" de lo que se podría deducir que no alcanza la participación necesaria para cumplir el requisito exigido en el artículo 101.2.c).

Además se requiere también que permanezca en el patrimonio de la entidad originaria una rama de actividad. A estos efectos, el apartado

4 del artículo 101 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del IS considera rama de actividad *"el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios"*.

Respecto a la consideración de explotación económica del arrendamiento de inmuebles, la disposición adicional décima de la NF 2/2014 nos remite al artículo 24.3 de la NF 3/2014, de 17 de enero, del IRPF de Gipuzkoa que establece que:

"Se entenderá que el arrendamiento o compra-venta de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de/a actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad".

En consecuencia, en la medida en que la actividad de arrendamiento de locales comerciales se desarrolla (tal y como se manifiesta en la consulta) sin personal asalariado, se entenderá que no se cumple el referido requisito del artículo 101.2 e) de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades.

En definitiva, no se cumplen los requisitos para poder aplicar el régimen fiscal especial de las 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.

CONSULTA 2015.6.4.2 – IVA: Servicio de cuidado de niños en el comedor escolar prestado en un centro docente por una empresa externa. Tratamiento a efectos del IVA.

HECHOS PLANTEADOS

La Consultante es una cooperativa de enseñanza, titular de un centro homologado y concertado, que tiene contratado con una empresa externa (con una sociedad mercantil) la prestación del servicio de cuidado de niños durante el período interlectivo de comedor.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si los servicios contratados se encuentran exentos del IVA conforme a lo previsto en el artículo 20.uno.9 de la NF 7/1997, de 9 de noviembre, del IVA.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 regula que: "Uno. *Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. (...)*".

A lo que el artículo 5 de la misma NFIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, añade que: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de em-

presarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (...)".

De donde se deduce que los servicios de cuidado infantil en el centro docente, durante los espacios interlectivos, que presta la sociedad objeto de consulta están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, el artículo 20.Uno.9 de la misma NFIVA, en su redacción dada, con efectos desde el pasado 1 de enero de 2015, por el número Siete del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, dispone que: "Uno. *Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: (...) d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso*".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), donde se señala que: *"Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9. de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate"*.

Para poder aplicar la exención, tanto la NFIVA como el Reglamento del Impuesto exigen que los servicios en cuestión sean prestados por entidades de derecho público o por entidades privadas autorizadas. Respecto a estas últimas, el RIVA impone que se trate de centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por la correspondiente entidad pública con competencia genérica en educación o, en su caso, con competencia específica en relación con la materia concreta de que se trate. En las Comunidades Autónomas, como la del País Vasco, en las que para la realización de actividades de enseñanza en general no se exige el reconocimiento o la autorización previa de los centros educativos, la condición impuesta a las entidades privadas por la normativa reguladora del Impuesto se considera cumplida cuando el centro imparta única o principalmente materias incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización por las autoridades educativas competentes. En estos casos, la exención no resulta aplicable a los servicios que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudio.

Por centro educativo debe entenderse toda unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar servicios de enseñanza de manera continuada. Sin embargo, esta Dirección General considera que, para que pueda entenderse que

existe un centro educativo, no es imprescindible contar con unas aulas o locales determinados, en los que se desarrolle materialmente la actividad de enseñanza, ni tampoco disponer permanentemente de una plantilla fija de profesores (los cuales pueden ser contratados de forma específica para cada uno de los módulos de formación que se impartan).

Adicionalmente, en virtud del principio de neutralidad fiscal defendido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), hoy día no cabe condicionar la aplicación de las exenciones reguladas en la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, (entre las que se encuentra la que aquí se analiza) a que el operador de que se trate cuente, para prestar sus servicios, con autorización del órgano competente, cuando estos servicios sean iguales a los prestados por otros empresarios a los que no se les exija autorización alguna. De forma que, actualmente, se consideran exentos del IVA los servicios de enseñanza relativos a materias incluidas en algún plan de estudios, con independencia de que los centros educativos a través de los que se presten estén ubicados, o no, en Comunidades Autónomas en las que se exija algún reconocimiento o autorización previa a dichos centros.

A todos estos efectos, atendiendo a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el Asunto C-473/08, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes, y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo o deportivo.

Asimismo, también procede traer a colación lo previsto en el artículo 44 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el

valor añadido, en el que se especifica que: "Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos".

De manera que los servicios de enseñanza prestados por personas o entidades privadas se hallan exentos del Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.9º de la NFIVA, en la medida en que: 1) las materias que se impartan estén incluidas en algún plan de estudios reconocido o autorizado por las autoridades educativas competentes; y 2) que, además, dichos servicios se presten a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido descritos más arriba.

Además de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que, mediante la modificación del artículo 20.Uno.9 de la NFIVA llevada a cabo por el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, se ha extendido expresamente el ámbito objetivo de la exención que aquí se analiza a los servicios de atención a niños en los centros docentes, en el espacio interlectivo de comedor, o en aulas de espera fuera del horario escolar.

A este respecto, atendiendo a lo establecido en la legislación educativa, los centros escolares, además de impartir las enseñanzas que les son propias, pueden realizar las siguientes actividades, y prestar los siguientes servicios: 1) actividades complementarias, que se desarrollan dentro del horario lectivo, como complemento de la actividad escolar; 2) actividades extraescolares, que se llevan a cabo en el espacio interlectivo comprendido entre la sesión de mañana y la de tarde del horario de permanencia de los alumnos en el centro, así como antes y/o después de dicho horario; y 3) servicios complementarios, como el de transporte escolar, comedor, gabinete médico o psicopedagógico, y otros similares, entre los que se encuentra los de atención a

los niños en el espacio no lectivo del mediodía, o en las aulas matinales y de tarde (aulas de espera).

Todas estas actividades y servicios tienen un carácter educativo y formativo, en el sentido de que se encuentran dirigidas a desarrollar los valores, principios y objetivos comunes a la educación, así como los propios y específicos de las instituciones que los ofrecen. De modo que dichas actividades y servicios pueden haber sido informados por el claustro, pueden quedar integrados en los planes y proyectos de los centros docentes, y pueden estar aprobados y evaluados por el consejo escolar.

En particular, la legislación vigente determina que las Administraciones educativas y los centros de enseñanza deben potenciar la oferta de actividades y servicios educativos complementarios, a fin de atender las nuevas demandas sociales.

En este contexto, el artículo 20.Uno.9 de la NFIVA reconoce hoy en día de forma expresa el carácter educativo de los servicios de atención a los niños en los centros docentes, durante el espacio interlectivo de comedor o en aulas de espera fuera del horario escolar.

Esta modificación del artículo 20.Uno.9 de la NFIVA, operada a través del Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, tiene su origen más inmediato en una enmienda del Grupo Parlamentario Catalán (la número 96) al Proyecto de Ley de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014, mediante la cual propuso que se incluyera el siguiente párrafo en el artículo 20.Uno.9 de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre: "A los solos efectos de este artículo, se entenderá por educación de la Infancia y la Juventud todas aquellas actividades que, estando o no integradas en el plan de estudios, formen parte del proyecto educativo aprobado por el Consejo Escolar del centro, y consistan en atención a niños en tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar, en aulas ma-

finales fuera del horario escolar, o en actividades extraescolares de apoyo a la enseñanza, deporte, danza, o en salidas, excursiones y otras actividades programadas, y cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico".

La justificación de esta enmienda fue, literalmente, la siguiente: *"Por el particular interés que despiertan estos servicios, así como su carácter educativo, se propone la modificación del artículo 20.Uno.9 de la Ley, teniendo en cuenta que la educación sí está exenta".*

Esta enmienda no fue aprobada en los términos indicados más arriba, pero sí dio lugar a que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujera una mención específica en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los servicios de atención a niños en los centros docentes, la cual ha sido posteriormente incorporada a la NFIVA, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (el Concierto Económico).

Asimismo, como antecedente de este cambio normativo, también cabe citar la respuesta dada por la Comisión Europea el 3 de mayo de 2013 a varias preguntas escritas (en concreto, cuatro), que le presentaron distintos parlamentarios europeos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 117 del Reglamento Europeo, acerca de cuál era su postura sobre el hecho de que las actividades de los monitores escolares en comedores y horarios interlectivos estuvieran sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, en la citada respuesta de 3 de mayo de 2013, la Comisión Europea señaló que: *"Según la Directiva del IVA adoptada por unanimidad por los Estados miembros de la UE, las exenciones del IVA para la asistencia social y la seguridad social, para la educación y la protección de la infancia y de la juventud: -sólo se aplican cuando el proveedor es una entidad de Derecho público o está reconocido por el Estado miembro de que se trate; los Estados miembros*

podrán subordinar la concesión de estas exenciones a entidades que no sean de Derecho público al cumplimiento de determinadas condiciones, lo que significa que el ámbito de aplicación de dichas exenciones puede variar de un Estado miembro de la UE a otro; -no se aplican cuando los suministros no son indispensables para la labor de la asistencia social y la seguridad social, la educación o la protección de la infancia y de la juventud. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJE) ha establecido que las exenciones deben interpretarse de manera estricta, aunque no tan estricta como para que se anule el efecto deseado de las mismas. Por otra parte, el Tribunal también parece aceptar que los servicios de cuidado infantil (que incluyen el cuidado de los niños en edad preescolar y de los niños en edad escolar fuera del horario lectivo) pueden considerarse la prestación de un servicio que entra en el ámbito de la asistencia social y de la seguridad social, así como de la protección de la infancia y de los jóvenes, en el sentido de la Directiva del IVA. La Comisión tiene la intención de ponerse en contacto con las autoridades españolas para solicitar información sobre la aplicación de estas exenciones en relación con los servicios mencionados en la pregunta en dicho Estado miembro".

La postura oficial de las autoridades españolas a este respecto fue recordar que los servicios de cuidado de niños en los centros escolares estaban exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los mismos eran prestados por los propios centros, pero que esta exención no se extendía a los servicios realizados por entidades terceras.

Pues bien, en este contexto, la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, mediante la que se introdujo en el ordenamiento interno la mención específica a los servicios de atención a los niños en los centros docentes objeto de consulta, aclara que: *"(...) - Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende la aplicación de la denominada «exención educativa» a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal*

efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos".

Como ya se ha indicado más arriba, tras la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, esta mención a los servicios de cuidado de niños en los centros docentes ha sido incorporada a la NFIVA mediante el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, atendiendo a lo previsto en el artículo 26 del Concierto Económico.

De modo que, desde el pasado 1 de enero de 2015, la exención educativa del artículo 20.Uno.9 de la NFIVA se extiende a los servicios de atención a niños en los centros docentes, prestados tanto durante el espacio interlectivo de comedor, como en las aulas de espera fuera del horario escolar, siempre que los mismos sean llevados cabo a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido definidos al inicio de esta respuesta. Es decir, siempre que la entidad que los realice cuente con una unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de realizar estas tareas (de atención a los niños en centros docentes) de forma continuada.

Con lo que, en resumen, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ha equiparado los servicios de atención a niños en centros docentes (en los tiempos interlectivos y en aulas de espera fuera del horario escolar) con los de impartición de materias incluidas en los planes de estudio, debido al carácter educativo que tienen tanto unos como otros.

Consecuentemente, a partir del 1 de enero de 2015, la exención de los servicios de atención a los niños en los centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio (en beneficio de los repetidos centros) las empresas con las que, en su caso, tengan subcontratada la realización de estas tareas.

Todo lo cual lleva a concluir que la mercantil que presta estos servicios a la consultante podrá acogerse a la exención regulada en el artículo 20.Uno. 9 de la NFIVA, en la medida en que, según se deduce de los datos aportados, cuenta para ello con un conjunto de medios materiales y humanos dedicados a la realización de estas tareas con carácter de permanencia (a cuidar y atender a los niños en el comedor escolar del centro de enseñanza).

CONSULTA 2015.6.4.3 – IVA: Servicios de suministro de comidas y de cuidado de niños en el comedor escolar prestados en un centro escolar por una sociedad mercantil. Tratamiento diferencial a efectos del IVA de los servicios de distinta naturaleza prestados en la misma operación.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad mercantil que, entre otras actividades, se dedica a suministrar comidas a centros escolares y a prestarles servicios de cuidado de los niños durante el período interlectivo de comedor. Según indica, en algunas ocasiones, factura un único concepto, de "servicio de comedor", que comprende tanto el precio de la comida como el importe correspondiente a los monitores que se encargan del cuidado de los comedores, mientras que, en otros casos, factura de forma separada, por un lado, la comida, y, por otro, el servicio de cuidado (los monitores).

CUESTIONES PLANTEADAS

Desea saber:

- 1) Si los servicios que presta, de cuidado de niños durante el período interlectivo de comedor están, o no, exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9 de la Norma Foral 7/1997, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) En caso afirmativo, si debe desglosar en las facturas que emite, por un lado, el precio de la comida y, por otro, el importe correspondiente a los monitores.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la primera de las cuestiones la respuesta emitida es la misma que la dada en el consulta anterior **2015.6.4.2.**

Con respecto a la segunda de las cuestiones:

Por último, si, la entidad presta servicios de diversa naturaleza, en una misma operación y por un precio único, deberá atender a lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 79 de la NFIVA, según el cual: "Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto".

Así, cuando, se prestan servicios distintos por un precio único, unos exentos y otros no, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción a su valor de mercado, salvo que exista una relación de accesoriedad entre los mismos, en cuyo caso la prestación accesorias sigue el régimen de la principal. A este respecto, una prestación debe ser considerada accesorias de otra principal cuando no constituya un fin en sí misma para su destinatario, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio del que dependa.

En el supuesto planteado, no cabe entender que el suministro de comidas sea accesorias al servicio de cuidado de niños, ni viceversa, por lo que la entidad consultante deberá desglosar en las facturas que expida los importes correspondientes a ambos conceptos, atendiendo al valor de mercado que tenga cada uno de ellos.

CONSULTA 2015.6.4.4 – IVA: A partir de 2015 la exención de los servicios de atención a niños en centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio las empresas con las que tengan subcontratada la realización de esas tareas.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una federación empresarial bajo la que se agrupan diversos centros de enseñanza.

CUESTIONES PLANTEADAS

Si los servicios que sus asociadas contratan consistentes en servicios de vigilancia y cuidado de los/las alumnos/as en tiempos interlectivos se encuentran exentos del IVA conforme a lo previsto en el artículo 20.uno.9 de la NF 7/1997, de 9 de noviembre, del IVA.

CONTESTACIÓN

1. La cuestión planteada en el escrito de la consulta se centra en determinar la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades señaladas en dicho escrito.

Partiendo de que la entidad que presta los servicios objeto de consulta tiene la consideración de empresario o profesional respecto las actividades descritas, y los servicios son prestados en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, podremos decir que las actividades que realice estarán, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 4 y 5 del Decreto Foral102/1992 del IVA).

2. No obstante, y a efectos de esclarecer la posible exención que se menciona en el escrito de consulta, pasaremos a exponer los criterios relativos a su aplicación:

El artículo 20. apartado uno, número 9º de la normativa del IVA, según redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, preceptúa la exención de:

"9. 0 La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegias Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

Esta exención se desarrolla más ampliamente en el Reglamento del IVA, en su artículo 7, que menciona que se debe entender por entidades privadas autorizadas aquellos centros educativos

cuya actividad este reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia al respecto.

Para poder aplicar la exención, tanto el Decreto Foral como el Reglamento del Impuesto exigen que los servicios en cuestión sean prestados por entidades de derecho público o por entidades privadas autorizadas. Respecto a estas últimas, el reglamento impone que se trate de centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por la correspondiente entidad pública con competencia genérica en educación o, en su caso, con competencia específica en relación con la materia concreta de que se trate.

En las Comunidades Autónomas, como la del País Vasco, en las que para la realización de actividades de enseñanza en general no se exige el reconocimiento o la autorización previa de los centros educativos, la condición impuesta a las entidades privadas por la normativa reguladora del Impuesto se considera cumplida cuando el centro imparta única o principalmente materias incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización por las autoridades educativas competentes. En estos casos, la exención no resulta aplicable a los servicios que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudio.

Por centro educativo debe entenderse toda unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar servicios de enseñanza de manera continuada. Se considera que, para que pueda entenderse que existe un centro educativo, no es imprescindible contar con unas aulas o locales determinados, en los que se desarrolle materialmente la actividad de enseñanza, ni tampoco disponer permanentemente de una plantilla fija de profesores (los cuales pueden ser contratados de forma específica para cada uno de los módulos de formación que se impartan).

Adicionalmente, en virtud del principio de neutralidad fiscal defendido por el Tribunal de Justicia

de la Unión Europea (TJUE), hoy día no cabe condicionar la aplicación de las exenciones reguladas en la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, (entre las que se encuentra la que aquí se analiza) a que el operador de que se trate cuente, para prestar sus servicios, con autorización del órgano competente, cuando estos servicios sean iguales a los prestados por otros empresarios a los que no se les exija autorización alguna. De forma que, actualmente, se consideran exentos del IVA los servicios de enseñanza relativos a materias incluidas en algún plan de estudios, con independencia de que los centros educativos a través de los que se presten estén ubicados, o no, en Comunidades Autónomas en las que se exija algún reconocimiento o autorización previa a dichos centros.

A todos estos efectos, atendiendo a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el Asunto C-473/08, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes, y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo o deportivo.

Asimismo, también procede traer a colación lo previsto en el artículo 44 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el que se especifica que: "Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos".

De manera que los servicios de enseñanza prestados por personas o entidades privadas se hallan exentos del Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.9º de la Normativa del IV A, en la medida en que: 1) las materias que se impartan estén incluidas en algún plan de estudios reconocido o autorizado por las autoridades educativas competentes; y 2) que, además, dichos servicios se presten a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido descritos más arriba.

Además de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que, mediante la modificación del artículo 20.Uno.9 de la normativa, se ha extendido expresamente el ámbito objetivo de la exención que aquí se analiza a los servicios de atención a niños en los centros docentes, en el espacio interlectivo de comedor, o en aulas de espera fuera del horario escolar.

A este respecto, atendiendo a lo establecido en la legislación educativa, los centros escolares, además de impartir las enseñanzas que les son propias, pueden realizar las siguientes actividades, y prestar los siguientes servicios: 1) actividades complementarias, que se desarrollan dentro del horario lectivo, como complemento de la actividad escolar; 2) actividades extraescolares, que se llevan a cabo en el espacio interlectivo comprendido entre la sesión de mañana y la de tarde del horario de permanencia de los alumnos en el centro, así como antes y/o después de dicho horario; y 3) servicios complementarios, como el de transporte escolar, comedor, gabinete médico o psicopedagógico, y otros similares, entre los que se encuentra los de atención a los niños en el espacio no lectivo del mediodía, o en las aulas matinales y de tarde (aulas de espera).

Todas estas actividades y servicios tienen un carácter educativo y formativo, en el sentido de que se encuentran dirigidas a desarrollar los valores, principios y objetivos comunes a la educación, así como los propios y específicos de las instituciones que los ofrecen. De modo que dichas actividades y servicios pueden haber sido informados por el claustro, pueden quedar inte-

grados en los planes y proyectos de los centros docentes, y pueden estar aprobados y evaluados por el consejo escolar.

En particular, la legislación vigente determina que las Administraciones educativas y los centros de enseñanza deben potenciar la oferta de actividades y servicios educativos complementarios, a fin de atender las nuevas demandas sociales.

En este contexto, el artículo 20.Uno.9 de la Normativa reconoce hoy en día de forma expresa el carácter educativo de los servicios de atención a los niños en los centros docentes, durante el espacio interlectivo de comedor o en aulas de espera fuera del horario escolar.

Esta modificación del artículo 20.Uno.9 de la Normativa, tiene su origen más inmediato en una enmienda del Grupo Parlamentario Catalán (la número .96) al Proyecto de Ley de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes• Generales de 6 de agosto de 2014, mediante la cual propuso que se incluyera el siguiente párrafo en el artículo 20:Uno.9 de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre: "los solos efectos de este artículo, se entenderá por educación de la Infancia y la Juventud todas aquellas actividades que, estando o no integradas en el plan de estudios, formen parte del proyecto educativo aprobado por el Consejo Escolar del centro, y consistan en atención a niños en tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar, en aulas matinales fuera del horario escolar, o en actividades extraescolares de apoyo a la enseñanza, deporte, danza, o en salidas, excursiones y otras actividades programadas, y cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico".

La justificación de esta enmienda fue, literalmente, la siguiente: "Por el particular interés que despiertan estos servicios, así como su carácter educativo, se propone la modificación del artículo 20.Uno.9 de la Ley, teniendo en cuenta que la educación sí está exenta".

Esta enmienda no fue aprobada en los términos indicados más arriba, pero sí dio lugar a que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujera una mención específica en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los servicios de atención a niños en los centros docentes.

Asimismo, como antecedente de este cambio normativo, también cabe citar la respuesta dada por la Comisión Europea el 3 de mayo de 2013 a varias preguntas escritas (en concreto, cuatro), que le presentaron distintos parlamentarios europeos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 117 del Reglamento 'Europeo, acerca de cuál era su postura sobre el hecho de que las actividades de los monitores escolares en comedores y horarios interlectivos estuvieran sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, en la citada respuesta de 3 de mayo de 2013, la Comisión Europea señaló que: "Según la Directiva del IVA adoptada por unanimidad por los Estados miembros de la UE, las exenciones del IVA para la asistencia social y la seguridad social, para la educación y la protección de la infancia y de la juventud: -sólo se aplican cuando el proveedor es una entidad de Derecho público o está reconocido por el Estado miembro de que se trate; los Estados miembros podrán subordinar la concesión de estas exenciones a entidades que no sean de Derecho público al cumplimiento de determinadas condiciones, lo que significa que el ámbito de aplicación de dichas exenciones puede variar de un Estado miembro de la UE a otro; -no se aplican cuando los suministros no son indispensables para la labor de la asistencia social y la seguridad social, la educación o la protección de la infancia y de la juventud. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha establecido que las exenciones deben interpretarse de manera estricta, aunque no tan estricta como para que se anule el efecto deseado de las mismas. Por otra parte, el Tribunal también parece aceptar que los servicios de cuidado infantil (que incluyen el cuidado de los niños en edad preescolar y de los niños en edad escolar fuera del horario lectivo) pueden considerarse la prestación de un servicio que

entra en el ámbito de la asistencia social y de la seguridad social, así como de la protección de la infancia y de los jóvenes, en el sentido de la Directiva del IVA. La Comisión tiene la intención de ponerse en contacto con las autoridades españolas para solicitar información sobre la aplicación de estas exenciones en relación con los servicios mencionados en la pregunta en dicho Estado miembro".

La postura oficial de las autoridades españolas a este respecto fue recordar que los servicios de cuidado de niños en los centros escolares estaban exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los mismos eran prestados por los propios centros, pero que esta exención no se extendía a los servicios realizados por entidades terceras.

Pues bien, en este contexto, la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, mediante la que se introdujo en el ordenamiento interno la mención específica a los servicios de atención a los niños en los centros docentes objeto de consulta, aclara que:

"(...) - Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende la aplicación de la denominada <<exención educativa>> a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos".

De modo que, desde el pasado 1 de enero de 2015, la exención educativa del artículo 20.Uno.9 de la normativa del IVA se extiende a los servicios de atención a niños en los centros docentes, prestados tanto durante el espacio interlectivo de comedor, como en las aulas de espera fuera del horario escolar, siempre que los mismos sean llevados a cabo a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido definidos al inicio de esta respuesta. Es decir, siempre que la entidad que los realice cuente con una unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de

permanencia con la finalidad de desempeñar estas tareas (de atención a los niños en centros docentes) de forma continuada.

Con lo que, en resumen, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ha equiparado los servicios de atención a niños en centros docentes (en los tiempos interlectivos y en aulas de espera fuera del horario escolar) con los de impartición de materias incluidas en los planes de estudio, debido al carácter educativo que tienen tanto unos como otros.

Consecuentemente, a partir del 1 de enero de 2015, la exención de los servicios de atención a los niños en los centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio (en beneficio de los repetidos centros) las empresas con las que, en su caso, tengan subcontratada la realización de estas tareas.

Todo lo cual lleva a concluir que la Entidad que preste estos servicios a los colegios con los que contrata puede acogerse a la exención regulada en el artículo 20.Uno.9 de la Normativa del IVA, en la medida en que, cuente para ello con un conjunto de medios materiales y humanos dedicados a la realización de estas tareas con carácter de permanencia (a cuidar y atender a los niños en comedores escolares de centros de enseñanza).

3.- Por último y respecto al régimen de deducciones conviene citar el artículo 94 del Decreto Foral 102/1992 que establece las operaciones que originan el derecho a la deducción, entre las que no se encuentran aquellas operaciones que quedan sujetas y exentas del Impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 20 del citado Decreto Foral, es decir aquellas que gozan de exención limitada como es el caso de la exención por recogida en el ordinal 9 ya comentado.

Si quien presta los servicios referidos en el escrito de la consulta, exentos de IVA, también realiza otras actividades sujetas y no exentas del Impuesto, deberá ejercitar su derecho a deducir

según lo previsto en los artículos 101 y siguientes del Decreto Foral 102/1992.

En todo caso el ejercicio del derecho a la deducción estará supeditado al cumplimiento del resto de los requisitos establecidos en el título VIII del Decreto Foral 102/1992.

CONSULTA 2015.6.4.5 – IRPF: Tratamiento fiscal de las pérdidas sufridas como consecuencia de la titularidad de aportaciones financieras subordinadas emitidas por una Sociedad Cooperativa declarada en concurso de acreedores y que se encuentra en fase de liquidación.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es titular de aportaciones financieras subordinadas emitidas por una cooperativa que ha sido declarada en concurso de acreedores, y que se encuentra en fase de liquidación, por lo que, según indica, han perdido todo su valor. Los titulares de estas aportaciones financieras subordinadas han sido considerados como acreedores subordinados por el juez del concurso.

CUESTIONES PLANTEADAS

Desea conocer el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la pérdida descrita. En particular, quiere saber si se trata de un rendimiento negativo del capital mobiliario, o de una pérdida patrimonial, y si podrá compensar su importe con el rendimiento positivo del capital mobiliario derivado del rescate de un seguro de vida, así como qué documentación debe aportar para justificar dicha pérdida.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo previsto en la disposición adicional vigesimoséptima de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), recientemente introducida mediante la Norma Foral 5/2015, de 25 de marzo, en la que se recoge que: "1. Con efectos a partir del 1 de enero de 2015, las rentas derivadas de las aportaciones financieras subordinadas a que se refiere el apartado 5 del artículo 57 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, de acuerdo con lo establecido en el artículo

35 de esta Norma Foral. 2. Con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido las situaciones que se señalan a continuación, el tratamiento fiscal aplicable será el siguiente: a) En el caso de operaciones de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de dichos valores, los correspondientes rendimientos se calificarán conforme a lo dispuesto en el apartado anterior. El mismo tratamiento fiscal será de aplicación a las transacciones derivadas de acuerdos extrajudiciales con las entidades comercializadoras, hayan sido o no sometidos a retención a cuenta los correspondientes abonos. b) En el caso de sentencias con declaración de nulidad de la suscripción de los títulos, se entenderá que el titular de los mismos obtiene una ganancia o pérdida patrimonial, imputable al ejercicio en que la sentencia adquiere firmeza, por la diferencia neta entre los intereses de demora reconocidos a su favor y las cantidades percibidas a que debe hacer frente junto con sus correspondientes intereses de demora, sin que proceda por tal motivo la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones. c) En el caso de que las cooperativas emisoras de los correspondientes títulos hayan sido declaradas en situación de concurso y éstos se conviertan en un crédito concursal, los contribuyentes podrán optar por incluir la alteración patrimonial derivada de este crédito en la renta general de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 de esta Norma Foral, o por aplicar la calificación prevista en el apartado 1 de la presente Disposición Adicional. 3. Lo dispuesto en esta disposición adicional no modificará el tratamiento tributario de las aportaciones financieras subordinadas para las cooperativas emisoras, a las que resultará de aplicación en todo caso lo dispuesto en el artículo 15.4 de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas".

A este respecto, el artículo 35 de la NFIRPF, al que se remite la nueva disposición adicional vigesimoséptima del mismo texto legal, relativo a los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, señala que: "1. Se considerarán rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las

contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. (...)

3. En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción. Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban. Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente. (...)"

Las aportaciones financieras objeto de consulta son valores emitidos a la par, al amparo de lo dispuesto en el artículo 57.5 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, en su redacción dada por la Ley 1/2000, de 29 de junio, para allegar financiación a la cooperativa emisora con carácter de permanencia.

De conformidad con lo previsto en el artículo 35 y en la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF, en los supuestos de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de estos títulos, el contribuyente obtiene un rendimiento del capital mobiliario, cuyo importe viene dado por la diferencia existente entre su valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión y su valor de adquisición o suscripción, teniendo en cuenta los gastos accesorios de adquisición y/o enajenación (siempre que queden adecuadamente justificados).

En lo que respecta a la imputación temporal de estos rendimientos del capital mobiliario, el artículo 57 de la NFIRPF determina que: "1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y produ-

cido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. (...)"

De donde se deduce que la mera declaración de concurso de la cooperativa emisora de las aportaciones financieras subordinadas no genera ninguna renta (ni positiva, ni negativa) para sus titulares, en la medida en que dicha declaración no da lugar, por sí misma, a la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los citados valores, con independencia de que, lógicamente, influya en su valor de mercado, y en las expectativas de sus titulares de recuperar lo invertido.

Asimismo, en un supuesto como el planteado, debe atenderse a lo expresamente establecido en la letra c) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF, en el que se recoge que, en los casos en los que las cooperativas emisoras de las aportaciones financieras subordinadas sean declaradas en concurso de acreedores, y las citadas aportaciones se conviertan en créditos concursales, los contribuyentes pueden optar por considerar la renta derivada de la eventual falta de cobro, total o parcial, de dicho crédito, como una pérdida patrimonial de la base general (no derivada de la transmisión de ningún elemento patrimonial), o como un rendimiento negativo del capital mobiliario.

En lo que aquí interesa, procede tener en cuenta que los valores por los que se pregunta vencen en el momento en el que se aprueba la liquidación de la cooperativa (artículo 57.5 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi). Además, el artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, determina que la apertura de la liquidación de la entidad en concurso produce el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados.

No obstante, con carácter general, este vencimiento de las aportaciones financieras subordi-

nadas en el momento en el que se aprueba la liquidación de la cooperativa tampoco da lugar a ningún rendimiento del capital mobiliario para los titulares de las mismas, toda vez que, al tratarse de valores emitidos a la par, los citados titulares pasan a ostentar un crédito frente a la cooperativa concursada de igual importe. De manera que, como regla general, no existe diferencia, ni positiva ni negativa, entre el valor de suscripción de las aportaciones financieras subordinadas, y su valor de reembolso. Lo que podrá ocurrir es que este valor de reembolso reconocido al contribuyente no le sea finalmente abonado.

En cuyo caso, siendo así las cosas, el contribuyente sólo obtendrá una renta, en este supuesto negativa, cuando el citado crédito devenga definitivamente incobrable (de forma total o parcial). Momento en el que soportará una pérdida patrimonial que, en principio, podrá integrar y compensar en su base imponible general, por la cuantía del crédito concursal frente a la cooperativa que no pueda recuperar de ésta. Alternativamente, en este supuesto, el contribuyente podrá integrar y compensar en la base imponible del ahorro un rendimiento negativo del capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios de igual importe, si así lo prefiere, porque convenga mejor a sus intereses.

Particularmente, a todos estos efectos, el apartado 12.3 de la Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: *"En el caso de cooperativas declaradas en situación de concurso, cuando las aportaciones financieras subordinadas se conviertan en crédito concursal, los contribuyentes podrán optar entre incluir la alteración patrimonial derivada del impago de dicho crédito como pérdida de la base general, o como un rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la cesión a terceros de capitales propios. En este segundo supuesto, el contribuyente podrá aplicar el régimen de integración y compensación pre-*

visto en la disposición adicional vigesimosexta de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre. Esta pérdida, total o parcial, del importe de las inversiones realizadas en la cooperativa afectada por un procedimiento concursal, se pondrá de manifiesto cuando se produzca la correspondiente alteración patrimonial que determine la variación negativa en el valor del patrimonio del contribuyente, es decir, cuando pierda importe invertido, o cuando la cantidad que recupere sea inferior a la invertida. Lo que ocurrirá en el momento en el que quede acreditada la imposibilidad jurídica de recuperar la totalidad o parte de la inversión, como consecuencia de la liquidación de la entidad, o del acuerdo de una quita sobre la deuda".

De modo que, en el supuesto objeto de consulta, la pérdida patrimonial, o, en su caso, el rendimiento negativo del capital mobiliario (según la opción que adopte el contribuyente) derivado de la falta de cobro, total o parcial, del crédito concursal se imputará al período impositivo en el que quede acreditada la imposibilidad jurídica de recuperar la totalidad o parte de la inversión como consecuencia de la liquidación de la entidad.

A la vista de todo lo anterior, la integración y compensación de esta renta en la base imponible del consultante dependerá de la opción que elija en cuanto a su calificación, de entre las expresamente recogidas en el punto c) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoseptima de la NFIRPF. Con lo que, en definitiva, dependerá de si opta por considerar esta renta como una pérdida patrimonial no derivada de la transmisión de ningún bien o derecho y, por lo tanto, integrable en la base imponible general del Impuesto, o si opta por calificarla como un rendimiento negativo del capital mobiliario.

Así, si opta por calificar la renta obtenida como una pérdida patrimonial no derivada de la transmisión de ningún bien o derecho y, por lo tanto, a integrar en la base imponible general del Impuesto, el régimen de integración y compensación de dicha renta será el establecido en el artículo 65 de la NFIRPF, según el cual: *"La base*

imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos: a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos, excepto los derivados de actividades económicas, y las imputaciones de renta a que se refiere el artículo 62 de esta Norma Foral. b) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos derivados de actividades económicas. Si el resultado arroja saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos derivados de actividades económicas obtenidos en los 15 años siguientes, en los términos señalados en el artículo 55 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia el contribuyente deberá manifestar la opción por la compensación de los saldos negativos a que se refiere el párrafo anterior al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar dicha compensación. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada con posterioridad una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria. c) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra c) arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo resultante de la suma de las rentas previstas en las letras a) y b) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por 100 de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará, en los cuatro años siguientes, en el mismo orden establecido en las letras anteriores de este artículo. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores".

Con lo que, en este caso, la pérdida patrimonial derivada del impago total o parcial del crédito concursal podrá ser compensada con las ganancias patrimoniales de igual naturaleza (es decir, con las ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible general por no proceder de la transmisión de elementos patrimoniales) que obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio. Si el resultado de esta integración y compensación arroja un saldo negativo, su importe podrá ser compensado con el saldo positivo resultante de la suma de las rentas a las que se refieren las letras a) y b) del artículo 65 de la NFIRPF obtenidas en el mismo período impositivo, con el límite máximo del 10 por 100 de dicho saldo positivo. En concreto, se trata: 1) del resultado de integrar y compensar entre sí los rendimientos de la base general y las imputaciones de rentas, a que se refiere la letra a) del artículo 65 de la NFIRPF; y 2) de los rendimientos positivos de actividades económicas, previstos en la letra b) del mismo artículo 65 de la NFIRPF.

Como ya se ha indicado, el límite máximo de compensación de las pérdidas patrimoniales con los demás componentes de la base imponible general es del 10 por 100 del saldo positivo resultante de la integración de los importes regulados en las repetidas letras a) y b) del artículo 65 de la NFIRPF. Si tras esta compensación queda saldo negativo (pérdidas patrimoniales pendientes de aplicar), su importe se puede compensar en los cuatro años siguientes, en el mismo orden señalado. Esta compensación debe ser efectuada en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes, y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de períodos posteriores.

Por lo tanto, de acuerdo con las reglas anteriores, en el supuesto de que el consultante opte por calificar la renta derivada del impago del crédito concursal como una pérdida patrimonial, no podrá compensarla con los rendimientos positivos del capital mobiliario que reciba como consecuencia del cobro de un seguro de vida, ya que, en este caso, la pérdida patrimonial se integrará y compensará en la base imponible gene-

ral del Impuesto (al no derivar de la transmisión de ningún bien o derecho, sino de la imposibilidad de cobro de un crédito reconocido), mientras que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del seguro de vida formarán parte de la renta del ahorro, y se integrarán y compensarán en la base imponible del ahorro, en los términos fijados en el artículo 66 de la NFIRPF.

En cambio, si el consultante se inclina por calificar la renta obtenida como un rendimiento negativo del capital mobiliario, resultará de aplicación lo previsto en la disposición adicional vigesimoctava de la NFIRPF, introducida igualmente por la Norma Foral 5/2015, de 25 de marzo, la cual prevé que: "1. No obstante lo establecido en el apartado 1 del artículo 66 de esta Norma Foral, la parte de los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del citado apartado que proceda tanto de pérdidas patrimoniales como de rendimientos de capital mobiliario negativos, derivados de las aportaciones financieras subordinadas a que se refiere el apartado 5 del artículo 57 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren dichas letras, indistintamente. Este régimen de compensación será así mismo de aplicación a las pérdidas patrimoniales y a los rendimientos de capital mobiliario negativos que se deriven de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de dichas aportaciones financieras subordinadas. 2. En el caso de valores de deuda subordinada y de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la Disposición Adicional 2.ª de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, se aplicará idéntico tratamiento al previsto en el apartado anterior, a la parte de los saldos negativos derivados tanto de pérdidas patrimoniales como de rendimientos de capital mobiliario negativos, incluso los derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje, con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido. 3. El régimen de integra-

ción y compensación regulado en la presente Disposición Adicional será de aplicación a partir del 1 de enero de 2015, con excepción de lo previsto en el apartado 2, que producirá efectos desde el 1 de enero de 2014".

El artículo 66 de la NFIRPF, al que se refiere esta nueva disposición adicional vigesimoctava, declara que: "1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos: a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refieren las letras a) y b) del artículo 63 de esta Norma Foral. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra a) arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo de los rendimientos a que se refiere esta letra a) que se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes. b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere la letra c) del artículo 63 de esta Norma Foral. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra b) arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas a que se refiere esta letra b) que se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes. 2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere dicho apartado mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores. El contribuyente deberá acreditar, en su caso, mediante la oportuna justificación documental, la procedencia y cuantía de los saldos negativos cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Sobre este particular, el apartado 13.1.1 de la ya referida Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, especifica, únicamente en lo que se refiere a la deuda subordinada y a las participaciones preferentes (ya que son los únicos títulos afectados por la dis-

posición adicional vigesimoctava de la NFIRPF en 2014) que: "La disposición adicional vigesimoc-tava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, establece determinadas excepciones a la regla prevista en el artículo 66.1 del mismo texto legal, en virtud del cual, como regla general, los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales que forman parte de la renta del ahorro no se integran y compensan entre sí. De modo que, de acuerdo a las reglas generales, no cabe integrar y compensar los saldos de unos con los de las otras, ni en el ejercicio en el que se obtengan las rentas en cuestión, ni en los años siguientes. Esta compensación sólo puede llevarse a cabo entre rentas que compartan la misma calificación. No obstante, la disposición adicional vigesimoc-tava permite integrar y compensar la parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 66.1 a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, que provenga de participaciones preferentes o de deuda subordinada con el saldo positivo resultante de lo previsto en la letra b) del mismo artículo 66 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre (correspondiente a las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos). Esta nueva posibilidad puede ser aplicada tanto en el ejercicio en el que se produzcan los citados rendimientos negativos, los cuales podrán ser compensados con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro, como en los años siguientes, compensado el saldo negativo derivado de dichos rendimientos del capital mobiliario provenientes de ejercicios anteriores con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro generadas en el período de que se trate, dentro del límite temporal previsto en el repetido artículo 66 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, de cuatro años. Además, este régimen de compensación flexible también resulta aplicable sobre las pérdidas patrimoniales que puedan obtenerse como consecuencia de la transmisión de los valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje, de participaciones preferentes o de deuda subordinada. De modo que la parte del saldo negativo a que se refiere la letra b) del artículo 66 de la Norma Foral 13/2013,

de 5 de diciembre, derivada de la enajenación de estos valores (simplificadamente, las pérdidas patrimoniales soportadas como consecuencia de su transmisión) puede ser compensada con rendimientos positivos del capital a integrar en la base del ahorro".

A lo que el apartado 13.1.2 de la misma Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, añade que: "Este nuevo régimen de compensación flexible resulta aplicable a partir del 1 de enero de 2014, en lo que se refiere a las participaciones preferentes, a la deuda subordinada, y a los valores recibidos como consecuencia de las operaciones de recompra y suscripción o canje de dichos títulos, con independencia de la fecha en la que se produzcan, o se hayan producido, los rendimientos de capital mobiliario, o las pérdidas patrimoniales en cuestión. Por ello, este nuevo régimen no afecta a las integraciones y compensaciones llevadas a cabo en el ejercicio 2013 y anteriores. Consecuentemente, con anterioridad al 1 de enero de 2014, no cabe compensar los rendimientos negativos del capital mobiliario con las ganancias patrimoniales de forma distinta a la establecida en el artículo 68.1 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2014, los rendimientos del capital mobiliario, y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los títulos mencionados, podrán ser compensados entre sí, en los términos establecidos en esta nueva disposición adicional vigesimoc-tava (con cualesquiera de los saldos a que se refieren las letras a) y b) del artículo 66.1 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre), independientemente de que se trate de importes generados en el mismo año, o en ejercicios anteriores (siempre dentro del límite de cuatro años establecido en el artículo 66 de la citada Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre). En el caso de aportaciones financieras subordinadas emitidas por las cooperativas, este nuevo régimen de integración y compensación puede aplicarse a partir del 1 de enero de 2015".

Mientras que el apartado 13.1.13 de la repetida Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, concreta que: "El régimen

de integración y compensación de la disposición adicional vigesimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, no es obligatorio. En tributación conjunta se aplican las normas generales del Impuesto sin perjuicio de lo indicado en las disposiciones adicionales vigesimoséptima y vigesimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre. De este modo, cuando proceda aplicar las mencionadas disposiciones adicionales los rendimientos negativos y las pérdidas patrimoniales a que se refieren las mismas serán compensables con los rendimientos o con las ganancias obtenidas por otros miembros de la unidad familiar. A efectos de determinar qué parte del saldo negativo procede de las rentas derivadas de participaciones preferentes, de deuda subordinada, o de los valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de las mismas, cuando para su determinación se hayan tenido en cuenta otras rentas de distinta naturaleza, y dicho saldo negativo se haya compensado parcialmente con posterioridad, se entenderá que la compensación afectó en primer lugar a la parte del saldo correspondiente a las rentas de distinta naturaleza".

De donde se deduce que la disposición adicional vigesimoctava de la NFIRPF establece un régimen flexible para la integración y compensación de los rendimientos negativos del capital mobiliario que deriven de las aportaciones financieras subordinadas a que se refiere el apartado 5 del artículo 57 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. De tal manera que a los citados rendimientos negativos no les resulta de aplicación el régimen de integración y compensación de rentas establecido, con carácter general, en el artículo 66.1.a) de la NFIRPF. Este régimen especial de integración y compensación de los rendimientos negativos del capital mobiliario procedentes de aportaciones financieras subordinadas resulta de aplicación a partir del 1 de enero de 2015.

En definitiva, el artículo 66.1 de la NFIRPF establece que los rendimientos del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales que forman parte de la renta del ahorro no se integran y compensan entre sí. De modo que no cabe inte-

grar y compensar los saldos de unos con los de las otras, ni en el ejercicio en el que se obtengan las rentas en cuestión, ni en los años siguientes. Esta compensación sólo puede llevarse a cabo entre rentas que compartan la misma calificación (entre los rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, que forman parte de la renta del ahorro según lo previsto en las letras a) y b) del artículo 63 de la NFIRPF, por un lado, y entre las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base del ahorro conforme a lo establecido en la letra c) del mismo artículo 63 de la NFIRPF, por el otro).

No obstante, entre otras posibilidades, la nueva disposición adicional vigesimoctava también permite integrar y compensar la parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 66.1 a) de la NFIRPF (derivado de compensar entre sí los rendimientos del capital de la base del ahorro) que provenga de aportaciones financieras subordinadas, con el saldo positivo resultante de lo previsto en la letra b) del mismo artículo 66 de la NFIRPF (procedente de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos del artículo 63 c) de la NFIRPF).

Esta nueva posibilidad puede ser aplicada tanto en el ejercicio en el que se produzcan los citados rendimientos negativos (procedentes de las aportaciones financieras subordinadas), los cuales también podrán ser compensados con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro, como en los años siguientes, compensado la parte del saldo negativo de los rendimientos del capital proveniente de ejercicios anteriores que derive de estos activos (de las aportaciones financieras subordinadas) con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro generadas en el período de que se trate, dentro del límite temporal previsto en el repetido artículo 66 de la NFIRPF, de cuatro años.

Consecuentemente, si el consultante opta por considerar la renta procedente del crédito concurral con la entidad cooperativa como un rendimiento negativo del capital mobiliario, podrá

compensar su importe con los rendimientos positivos del capital mobiliario derivados de los seguros de vida de los que, en su caso, sea beneficiario, conforme a las reglas generales establecidas al efecto en el artículo 66 de la NFIRPF.

En el caso de que la integración y compensación entre sí de los rendimientos del capital de la base del ahorro prevista en el artículo 66.1 a) de la NFIRPF arroje un saldo negativo, la parte del mismo que derive de las aportaciones financieras subordinadas podrá ser compensada con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de bienes y derechos que, en su caso, obtenga el contribuyente.

Si aun así sigue quedando saldo negativo, la parte del mismo procedente de las aportaciones financieras subordinadas podrá ser compensada tanto con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital de la base del ahorro que se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes (artículo 66.1 a) de la NFIRPF), como con el saldo positivo de integrar y compensar también entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base del ahorro obtenidas durante el mismo período de tiempo (durante los cuatro años siguientes).

Por otra parte, a pesar de que no se pregunte específicamente por ello, cabe mencionar que, en los casos en los que los titulares de las aportaciones financieras subordinadas objeto de consulta alcanzan acuerdos extrajudiciales con las entidades comercializadoras, en virtud de los cuales éstas les ofrecen la posibilidad de vender los títulos en el mercado, comprometiéndose a abonarles la diferencia negativa que pueda existir entre el importe que obtengan y su valor nominal, las cantidades que reciben los contribuyentes por este concepto de las citadas entidades comercializadoras tienen, asimismo, la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, conforme a lo indicado en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF.

A tal efecto, debe tenerse en cuenta que, en virtud de estos acuerdos extrajudiciales, en determinadas ocasiones, las entidades comercializadoras ofrecen (o han ofrecido) a los titulares de los valores la posibilidad de venderlos en el mercado, comprometiéndose a abonarles la diferencia negativa que pueda existir entre el importe que obtengan y su valor nominal. Por lo tanto, en estas situaciones, debe entenderse que el complemento abonado por la entidad comercializadora tiene, asimismo, la consideración de rendimiento del capital mobiliario procedente de la cesión a terceros de capitales propios, en el sentido de lo indicado en el artículo 35 de la NFIRPF.

Finalmente, en los casos en los que los contribuyentes obtienen sentencias estimatorias en las que se declara la nulidad de los contratos de colocación de los valores, y se condena a las entidades comercializadoras a devolverles el principal invertido más los intereses de demora, y, correlativamente, se les exige a ellos (a los contribuyentes) la restitución de los intereses recibidos a lo largo del período de tenencia de los títulos en cuestión, junto con sus intereses de demora, todo ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.303 del Código Civil, procede atender a lo establecido en la letra b) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima, arriba transcrita, en la que se recoge que, en estos supuestos, el titular de las aportaciones financieras subordinadas obtiene una ganancia o pérdida patrimonial (generalmente, una pérdida), cuyo importe viene dado por la diferencia neta existente entre los intereses de demora que se reconozcan a su favor (calculados sobre el principal invertido), y las cantidades por él percibidas a que deba hacer frente (los intereses cobrados a lo largo del período de tenencia de los títulos que tenga que devolver) junto con sus correspondientes intereses de demora.

Esta ganancia o pérdida patrimonial se imputa al período impositivo en el que adquiera firmeza la sentencia judicial que declare la nulidad de la suscripción de los valores (en virtud de la cual se reconozca al contribuyente el derecho a la devolución del principal invertido junto con sus inte-

reses de demora, y se le imponga la obligación recíproca de restituir los intereses devengados por dichos títulos, también con sus correspondientes intereses de demora).

De modo que, en estas situaciones, los contribuyentes no deben instar la rectificación de las autoliquidaciones en las que incluyeron los intereses devengados por las aportaciones financieras subordinadas cuya suscripción queda anulada, sino que la regularización de su situación tributaria se lleva a cabo a través del cálculo fijado en el apartado 1 b) de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF (descrito en los párrafos anteriores).

Estas ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la declaración judicial de nulidad de la suscripción de las aportaciones financieras subordinadas forman parte de la renta del ahorro, y pueden integrarse y compensarse conforme al nuevo régimen flexible de integración y compensación establecida en la disposición adicional vigesimoctava de la NFIRPF.

CONSULTA 2015.9.4.1 – IRPF: Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del empleador en concepto de manutención y desplazamiento, así como de la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para uso particular.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es un sindicato profesional de un determinado cuerpo de seguridad, cuyos funcionarios perciben las cantidades por manutención y desplazamiento previstas en el oportuno Decreto mediante el que se regulan las indemnizaciones por razón del servicio. En determinados supuestos, las compensaciones por desplazamiento se sustituyen por la puesta a disposición de los funcionarios de un vehículo oficial.

CUESTIONES PLANTEADAS

Desea conocer:

- 1) Si están, o no, sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las compensaciones que, en su caso, pague el empleador por desplazamiento o manutención sin necesidad de que el trabajador justifique la salida del centro de trabajo.
- 2) Si la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para su uso particular constituye un rendimiento del trabajo en especie, sujeto y no exento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 3) En caso afirmativo, qué obligaciones tienen tanto el pagador como el perceptor de estos rendimientos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), cuyo artículo 15 establece que:

"Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

Por su parte, en el artículo 16 de la misma NIRPF indica que: "Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan. (...)".

De donde se deduce que tienen la consideración de rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas, incluidas las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, hasta los límites reglamentariamente establecidos.

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, donde se prevé que: "A. Reglas generales. 1. Se considerarán rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción

y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo. 2. Asignación para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes: a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente. b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos, que se justifiquen, de peaje y aparcamiento. 3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino. a) Se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes: 1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes: -Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero. -Por gastos de

manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. 2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. (...) A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. 4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador. (...) 6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen, en concepto de rendimientos del trabajo. B. Reglas especiales. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, cabe indicar que se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción de los empleados que se desplacen fuera del centro de trabajo para realizar sus tareas en lugar distinto, en las siguientes condiciones: a) si el empleado utiliza medios de transporte públicos, estará exento el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente; y b) en otro caso, quedará exenta la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido más los gastos que se justifiquen por peaje y aparcamiento.

A estos efectos, conviene resaltar que sólo se encuentran exoneradas de gravamen (con los límites indicados) las cantidades abonadas a los empleados como consecuencia de su desplazamiento fuera la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, al que se encuentren adscritos, pero no

las que puedan satisfacerse como compensación por el traslado desde el domicilio hasta el propio centro de trabajo.

Por otro lado, en lo que se refiere a las dietas por manutención, procede señalar que, en los supuestos en los que no se pernocta en municipio distinto del de lugar de trabajo habitual y del de residencia del perceptor, se consideran exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamientos dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. En los supuestos en los que se pernocta en municipio distinto del de lugar de trabajo habitual y del de residencia del perceptor, estos importes se elevan a 53,34 euros (para desplazamientos dentro del territorio español) y a 91,35 euros (para desplazamientos al extranjero), en cuyo caso, también están exentos los gastos de estancia en establecimientos de hostelería que se justifiquen.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, de forma análoga a lo indicado para los gastos de locomoción, las dietas por manutención (y estancia) sólo se encuentran exentas del Impuesto cuando se abonan como consecuencia del desplazamiento del empleado a municipio distinto del de su lugar habitual de trabajo (y del de su residencia), lo que debe entenderse en el sentido de que el trabajador ha de estar destinado en un centro de trabajo y tiene que salir o desplazarse fuera del mismo para realizar su labor. En particular, para que las referidas dietas se encuentren exentas de gravamen se requiere: a) que traten de compensar gastos de manutención (y, en su caso, estancia); b) que el perceptor no permanezca más de nueve meses destinado en cada uno de los municipios distintos del habitual de trabajo a los que se desplace; y c) que no se superen los límites cuantitativos señalados.

A todos estos efectos (de exoneración de las dietas y asignaciones para gastos de viaje), el pagador debe acreditar el día y lugar del desplazamiento del empleado, así como su razón o motivo, tal y como expresamente exige el artículo 13 del RIRPF, para lo cual puede utilizar cual-

quiera de los medios de prueba admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las evidencias que, en su caso, se aporten a los órganos de Gestión y de Inspección competentes para la aplicación de los tributos, quienes deberán atender a las circunstancias concretas que concurren en cada caso, a la hora de realizar esta valoración (entre las que, eventualmente, podrá estar la relativa a la conveniencia o a la necesidad de preservar la confidencialidad de determinadas actuaciones).

Sin embargo, salvo en lo que respecta a los gastos de desplazamiento en medios de transporte públicos, de peajes, de aparcamiento y de estancia en establecimientos de hostelería, no es necesario que se justifique el importe de los costes efectivamente soportados por el contribuyente (sino que basta con acreditar la realidad del desplazamiento).

Las demás cantidades que, en su caso, abone el empleador en concepto de asignaciones para gastos de desplazamiento, manutención y/o estancia, que no respondan a los términos establecidos en el artículo 13 del RIRPF, se encuentran efectivamente sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

En cuanto a lo previsto en el apartado 4 del artículo 13.A del RIRPF, correspondiente a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que soportan los trabajadores contratados para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles, o itinerantes, procede resaltar que la principal diferencia existente entre el régimen general de dietas y el relativo a estos empleados con centros de trabajo móviles, o itinerantes, reside en que, en el primer caso, se exige un desplazamiento fuera del lugar donde se ubica el centro de trabajo y, en lo que se refiere a las dietas por manutención y estancia, del municipio donde se encuentra dicho centro de trabajo y de aquél en el que resida el perceptor, mientras que, en el segundo, sólo se exige que el contribuyente tenga que desplazarse fuera del lugar donde reside.

Esta diferencia obedece al hecho de que la naturaleza móvil o itinerante del centro de trabajo implica su desplazamiento geográfico, por lo que el empleado tiene que desplazarse con él para realizar sus tareas. De modo que el régimen especial regulado en este artículo 13.A.4 del RIRPF únicamente resulta aplicable cuando es el propio centro de trabajo el que tiene carácter móvil, o itinerante, y no en todos aquellos supuestos en los que el desarrollo de la actividad exige el desplazamiento del trabajador.

Al margen del régimen de dietas, y por lo tanto de la necesidad de que exista un desplazamiento fuera del municipio del lugar de trabajo, procede indicar que no se encuentran sujetas a gravamen las fórmulas indirectas de prestación por la empresa del servicio de comedor, cuando se cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas.

Así, el artículo 17.2 de la NFIRPF determina que: "2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie: a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entregas de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

(...)"

Esta regla se encuentra desarrollada en el artículo 53 del RIRPF, de conformidad con el cual: "1. A efectos de lo previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto, tendrán la consideración de entrega a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurren los siguientes requisitos: 1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador. 2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar du-

rante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de este Reglamento. 2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el apartado anterior, los siguientes: 1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar la cantidad de 9 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

Esta cuantía podrá modificarse por el diputado foral de Hacienda y Finanzas. 2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente: a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal. b) Serán intransmisibles, y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día. c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de terceros, el reembolso de su importe. d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería. e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de: -En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal. - En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos".

No obstante, debe indicarse que no cabe considerar que nos encontramos ante una fórmula indirecta de prestación del servicio de comedor (exceptuada, como tal, de la consideración de retribución en especie, conforme a lo previsto en el artículo 17.2 a) de la NFIRPF), en los supuestos en los que se abona una prestación monetaria al trabajador, que éste pueda aplicar al gasto que considere oportuno (es decir, sin exigir ninguna justificación del gasto realmente soportado por este concepto).

2) En lo que se refiere a la segunda de las cuestiones suscitadas, el artículo 17 de la NFIRPF regula que: "1. Se considerarán rendimientos del trabajo en especie, entre otros, los siguientes: (...) d) La utilización o entrega de vehículos automóviles. (...)".

A lo que el artículo 60 de la repetida NFIRPF añade que: "(...) 2. Los rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes reglas especiales de valoración: (...) b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, de ciclomotores y motocicletas, de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y de aeronaves, propiedad del pagador: - En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. - En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. - En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. En el caso de la utilización de los medios de transporte señalados que no sean propiedad del pagador, por el coste que supongan para éste, tributos y gastos incluidos.

En cualquiera de los supuestos anteriores, cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, reparaciones, combustible, servicio de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, el coste que supongan para éste. Cuando la utilización del vehículo se destine para fines particulares y laborales, la retribución en especie se estimará en un 50 por 100 de la suma de la valoración resultante de la aplicación de las reglas establecidas en esta letra. (...)".

En lo que aquí interesa, este precepto se encuentra desarrollado en el punto 4 del apartado B del, ya mencionado, artículo 13 del RIRPF, referido a la consideración como retribución en especie de las cantidades abonadas por el empleador para hacer frente a los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, combustibles, reparaciones, aparcamientos, vías de peaje, etc., en el que se señala que: "Dietas y asignaciones para

gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. (...) B. Reglas especiales. (...) 4. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del impuesto, el contribuyente podrá optar por no tener en consideración para la determinación de la retribución en especie a los empleados el importe de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida que se correspondan con la cuantía de los mismos que el pagador pueda probar de forma fehaciente que se corresponden exclusivamente con el tiempo destinado a la actividad laboral. Cuando se utilice la opción establecida en el párrafo anterior, el resto de gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador será objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponderse con la utilización para necesidades privadas del elemento de transporte. No obstante, los gastos inherentes a la utilización del elemento de transporte que, por su naturaleza, no puedan ser individualizados en función del uso para necesidades privadas o laborales, serán imputados de acuerdo con las reglas generales establecidas en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del impuesto. (...)"

A todos estos efectos, el apartado 3.3.3 de la Instrucción 1/2015, 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: "1) En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior, esto es, restando el rendimiento en especie generado durante el uso del valor de la entrega posterior. Por ello, si la entrega se realiza en el sexto año después de haberlo usado el trabajador durante 5 años, éste no deberá computar ningún rendimiento del trabajo en especie por dicha entrega. 2) Si la empresa entrega al trabajador un vehículo usado anteriormente por ella o por un tercero (no por el trabajador en cuestión), la valoración de

la retribución en especie para el trabajador habrá de realizarse por el valor normal del mercado de ese vehículo en el momento en el que se realice la entrega. 3) En los supuestos de utilización de vehículos que no sean propiedad del pagador, la retribución en especie se valora por el coste que supongan para éste, gastos y tributos incluidos. 4) En cualquier caso, cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo (como reparaciones, combustible, aparcamiento, utilización de vías de peaje, etc.), la retribución en especie se valora por el coste de estos gastos que asuma el empleador. 5) El último párrafo del artículo 60.2.b) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, que regula los casos de utilización del vehículo para fines particulares y laborales, ha de entenderse referido tan sólo al supuesto de uso del vehículo. Por ello, en los casos de entrega del vehículo no se estimará que la valoración de la retribución en especie es del 50 por 100 del valor de adquisición para el pagador. 6) A todos estos efectos, el artículo 13.B.4 del Reglamento del Impuesto señala que, para determinar la retribución en especie del trabajador, el empleador podrá optar por no tener en consideración el importe de los gastos inherentes al uso de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida en que se correspondan con la cuantía de los mismos que pueda probar de forma fehaciente que derivan exclusivamente del tiempo destinado a la actividad laboral. Cuando se utilice la opción establecida en el párrafo anterior, el resto de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador debe ser objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponder, lógicamente, al empleo de dichos elementos para necesidades privadas. No obstante, los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que, por su propia naturaleza, no puedan ser individualizados en función de su uso para necesidades privadas o laborales, deben ser imputados de acuerdo con las reglas generales establecidas en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto (es decir, al 50 por 100, en la medida en que se trate de vehículos destinados a fines particulares y la-

borales). Esta regla, en virtud de la cual se permite la posibilidad de individualizar los gastos imputables a los elementos de transporte, sólo afecta a los importes que deriven de su utilización. De modo que, entre los gastos no individualizables, debe entenderse incluido el importe del coste de adquisición, o la cantidad satisfecha por el empleador para obtener la cesión del vehículo".

De conformidad con todo lo anterior, la cesión de uso de vehículos para fines particulares constituye un rendimiento del trabajo en especie para los empleados, cuya valoración difiere en función de que el empleador sea el propietario de los mismos, o no. Así, si se trata de vehículos propiedad de la empresa, la retribución anual se valora en un 20% del coste de adquisición para el pagador (incluidos los tributos y otros gastos derivados de su adquisición). Mientras que, si se trata de vehículos que no son propiedad de la empresa, la retribución en especie se valora en el coste que supongan para ésta (para la empresa), incluidos los tributos y demás gastos que deba satisfacer por este motivo.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que, para que haya retribución en especie, ha de existir una utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. De modo que sólo procede imputar al trabajador una renta de esta naturaleza cuando se le otorgue la facultad de disponer del vehículo de que se trate para sus necesidades particulares, independientemente de que haga uso efectivo de esta facultad, o no (toda vez que la retribución viene determinada más por la facultad de disponer del bien que se le otorga, que por la utilización efectiva que haga del mismo en su propio interés). En consecuencia, no habrá tal retribución en especie cuando el vehículo en cuestión únicamente pueda ser utilizado para fines profesionales.

Concretamente, en los supuestos en los que el vehículo cedido en uso se destina tanto a fines particulares como laborales, la retribución en especie derivada de su utilización para finalidades

personales se estima en un 50% del resultado de aplicar las reglas descritas más arriba (en función de que se trate de un automóvil propiedad de la empresa, o no).

Esta cuantificación no admite prueba en contrario, con lo que el contribuyente carece de margen para acreditar un porcentaje de utilización del vehículo para fines profesionales superior al indicado. De modo que no cabe admitir criterios de cuantificación de la renta basados en las horas de utilización efectiva del automóvil para fines particulares y profesionales, en los kilómetros recorridos, o en elementos similares, puesto que el parámetro determinante, a estos efectos, es el de su disponibilidad para fines particulares (y se estima en un 50%). En particular, tal y como expresamente se indica en el apartado 3.3.3 de la Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, la regla del artículo 13.B.4 del RIRPF, en virtud de la cual se permite la posibilidad de individualizar los gastos imputables a los elementos de transporte, afecta únicamente a los importes que procedan de su utilización efectiva, pero no a la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo.

A estos últimos efectos, cuando el empleador satisface los gastos inherentes a la utilización del vehículo para necesidades privadas (como reparaciones, combustible, aparcamiento, utilización de vías de peaje, etc.), además de todo lo anterior (de la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo), se obtiene una retribución en especie adicional, cuyo importe viene dado por el coste de los citados gastos asumido por el pagador.

En los casos de vehículos utilizados para fines personales y laborales, esta retribución en especie también se estima en el 50 por 100 de su importe. No obstante, a este respecto, el artículo 13.B.4 del RIRPF admite que no se impute al trabajador el importe de los gastos inherentes a la utilización del vehículo que sean individualizables por naturaleza, en la medida en que el pagador pueda probar de forma fehaciente que corresponden exclusivamente a su uso para fines laborales. Si se opta por esta posibilidad, el resto de los gastos in-

herentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador debe ser objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponder al empleo de dichos elementos para necesidades privadas.

Sin embargo, los gastos inherentes a la utilización del elemento de transporte que, por su naturaleza, no puedan ser individualizados en función del uso del vehículo para necesidades privadas o laborales, han de ser imputados al contribuyente de acuerdo con la regla general establecida al efecto en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la NFIRPF, esto es, al 50% de su importe.

Si no se opta por aplicar la posibilidad establecida en el repetido artículo 13.B 4 del RIRPF, debe imputarse al contribuyente el 50 por 100 de todos los gastos derivados de la utilización del vehículo que asuma el pagador (siempre y cuando, lógicamente, se trate de vehículos empleados tanto para finalidades profesionales como particulares).

Como ya se ha indicado más arriba, esta regla de individualización de gastos del artículo 13.B 4 del RIRPF afecta únicamente a los importes procedentes de la utilización efectiva del elemento de transporte de que se trate, pero no a la retribución en especie derivada de su cesión de uso.

3) En lo que respecta a la tercera de las cuestiones suscitadas, procede señalar que los contribuyentes deben consignar en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos sujetos y no exentos que perciban a lo largo del período impositivo, tal y como se deduce de lo dispuesto en el artículo 118 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en el que se recoge que: "1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tribu-

taria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Así mismo tendrán la naturaleza de autoliquidaciones las declaraciones en las que los obligados tributarios, que se encuentren en los supuestos previstos en la normativa reguladora correspondiente, realicen las actuaciones señaladas en el apartado anterior contando con la asistencia de la Administración tributaria. (...)".

De otro lado, en lo que se refiere a las obligaciones del pagador de las rentas, el artículo 107 de la NFIRPF dispone que: "1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca: a) Las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a este Impuesto. (...) 2. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta sobre determinadas rentas. 3. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en la Diputación Foral, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles del cumplimiento de esta obligación de ingreso. (...) 5. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 83 del RIRPF, de conformidad con el cual: "1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación: a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas. (...)"

De modo que las personas jurídicas (tanto públicas como privadas) se encuentran obligadas a practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las rentas sometidas a esta obligación que satisfagan.

A este respecto, el artículo 81 del mismo RIRPF señala que: "1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo. (...)".

En lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, conforme a lo previsto en el artículo 87 del RIRPF, la retención a practicar por el pagador será la que, en su caso, resulte de la aplicación de la tabla y de las instrucciones contenidas en el artículo 88 del mismo texto reglamentario, en función de la cuantía de los rendimientos abonados y de las circunstancias personales del contribuyente.

En este ámbito, procede tener en cuenta lo establecido en el artículo 108.3 de la NFIRPF, según el que: "3. Cuando se satisfagan o abonen rentas del trabajo dinerarias y en especie a un mismo perceptor, se practicará retención sobre la totalidad de las contraprestaciones o utilidades satisfechas. En estos supuestos el porcentaje de retención a que se refiere el apartado 1 anterior se calculará teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie tanto fijas como variables que sean previsibles. Cuando durante el año se produzcan variaciones en la cuantía de las retribuciones dinerarias o en especie, se calculará un nuevo porcentaje teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje se aplicará exclusivamente a partir de la fecha en que se produzcan las referidas variaciones. El importe resultante de aplicar el porcentaje referido en el párrafo anterior a la totalidad de las contraprestaciones y utilidades satisfechas se reducirá de los rendimientos dinerarios abonados".

Por último, en lo que respecta a las obligaciones formales de los retenedores, el artículo 115 de la NFIRPF determina que: "El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta re-

alizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el diputado foral de Hacienda y Finanzas".

Esta disposición se encuentra desarrollada en el artículo 106 del RIRPF, donde se indica que: "1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar en los primeros veinticinco días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en la Diputación Foral de Bizkaia. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinticinco primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta. Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la

consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 y la letra c) del apartado 2 del artículo 81 del presente Reglamento. No obstante, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Diputación Foral de Bizkaia, se efectuará de forma directa.

2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el plazo comprendido entre el día 1 y el 31 del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. Asimismo, este plazo de presentación será el aplicable en los supuestos que la relación se presente telemáticamente o en soporte directamente legible por ordenador. No obstante, el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, independientemente de su forma de presentación, se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero. En estos resúmenes, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: a) Nombre y apellidos. b) Número de Identificación Fiscal. c) Domicilio fiscal o residencia habitual según se trate de entidades o personas físicas, del socio, partícipe o beneficiario. d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20 ó apartado 3 del artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. g) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado. h) Cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas de-

vengadas en ejercicios anteriores. h) Cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. i) Gastos deducibles correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y las detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, así como las cantidades que satisfagan los contribuyentes a las entidades o instituciones que, de conformidad con la normativa vigente, hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos, forma y lugar que para cada clase de rentas establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten. 6. La declaración e ingreso del pago a cuenta se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el diputado foral de Hacienda y Finanzas. Asimismo, el diputado foral de Hacienda y Finanzas podrá establecer los supuestos y condiciones, así como la forma, lugar y plazos de presentación de las declaraciones certificadas a que se refiere este artículo por medios telemáticos".

De conformidad con todo lo anterior, las personas jurídicas deben presentar declaración men-

sual o trimestral de las cantidades que, en su caso, hayan retenido durante el mes o el trimestre natural anterior, e ingresar su importe ante la Administración que corresponda. Asimismo, también deben presentar declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hayan procedido a practicar retención, por razón de la cuantía abonada. Sin embargo, no deben presentar declaración negativa cuando no satisfagan rentas sometidas a retención durante el período de declaración.

Además, como tal retenedoras, las personas jurídicas también tienen que presentar en los veinticinco primeros días del mes de enero un resumen anual de las retenciones sobre rendimientos del trabajo que hayan practicado durante el año anterior, en el que deben identificar a los perceptores de las rentas sujetas a retención, y en el que tienen que describir la naturaleza de las mismas (Modelo 190). En este Modelo 190 se han de consignar también, entre otras, las rentas exentas y las dietas exceptuadas de gravamen. Adicionalmente, los retenedores también están obligados a expedir al contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas y de los demás datos relativos al mismo que tengan que incluir en el citado resumen anual. Esta certificación debe ser entregada al contribuyente (al retenido) con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, el retenedor también debe comunicar al contribuyente la retención practicada en el momento en el que satisface las rentas en cuestión, indicando el porcentaje que aplique.

Para finalizar, debe indicarse que, según lo previsto en el artículo 85 de la NFGT, las consultas tributarias escritas únicamente pueden versar sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en cada caso, corresponda al consultante, o a la generalidad de los miembros o asociados de determinados organismos o entidades autorizados a presentar consulta en interés de los mismos, entre los que se encuentran los sindicatos (artículo 2 del Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedi-

mientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión).

De manera que no procede responder a las demás cuestiones suscitadas por el sindicato compareciente, al no versar sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en su caso, pueda corresponder a sus afiliados.

