

CONSULTA 2017.5.3.1. IVA: Exención del IVA de los servicios prestados por colaboradores de prensa, consistentes en la redacción de textos a publicar en medios de comunicación digital, sin que resulten exentos los que correspondan a la mera recopilación de datos o informaciones relativas a los productos objeto de los artículos redactados.

HECHOS PLANTEADOS

Periodista “freelance” del mundo del motor que redacta artículos para distintos medios online, en la actualidad todos ellos pertenecientes a secciones de la entidad D Media, S.L.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si debe expedirse factura con IVA o no por dichos servicios.

CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), están sujetas al citado tributo 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 artículo 11.Uno de la Norma define las prestaciones de servicios de la siguiente manera:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º *El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.*

(...).”.

Así, la actividad a desarrollar por el interesado debe ser calificada como una prestación de servicios sujeta el impuesto.

No obstante lo anterior, establece el artículo 20.Uno.26º de la Norma que:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

26.º *Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.”.*

El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 26.Uno.26º de la Norma anteriormente mencionado, lo constituye la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (B.O.E. del 17), que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.

Por otra parte, el artículo 5º de la Ley de Propiedad Intelectual establece que “se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica.”

Por consiguiente, una correcta interpretación de la Ley de Propiedad Intelectual lleva a la conclusión de que son escritores las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas.

Acerca de los servicios prestados por colaboradores de prensa, consistentes en la redacción de textos a publicar en un diario o revista, esta Hacienda Foral entiende que estos profesionales han de ser considerados personas físicas creadoras de obras literarias y, por tanto, los servicios consistentes en la creación de dichas obras han de estar sujetos pero exentos del impuesto, sin que tengan dicho carácter los de la mera recopilación de datos o informaciones relativos a los productos objeto de los artículos redactados. Asimismo la exención del Impuesto de los servicios de redacción de textos para su publicación en periódicos o revistas es aplicable cualquiera que sea el formato, digital o papel, en que se edite la publicación.

De acuerdo con lo expuesto, estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de colaboración profesional prestados por el consultante a medios de comunicación digital (periódicos y revistas), si concurren los requisitos mencionados anteriormente, sin que resulten exentos los que correspondan a la mera recopilación de datos o informaciones relativas a los productos objeto de los artículos redactados.

CONSULTA 2017.5.3.2. IVA: Condiciones para la sujeción al IVA de la transmisión de un inmueble y requisitos para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo derivada de la renuncia a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones (con lo cual quien ostentaría la condición de sujeto pasivo del Impuesto sería el adquirente y no el transmitente del inmueble).

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad limitada, cuyo objeto social consiste en la promoción inmobiliaria, que pertenece a un grupo acostumbrado a desarrollar cada promoción inmobiliaria mediante la constitución de una mercantil distinta. En este contexto, la entidad adquirió un derecho de opción de compra sobre un edificio propiedad de un particular, mediante contrato privado de 21 de enero de 2016, con la finalidad de acometer una promoción inmobiliaria en el mismo (en el citado edificio), para lo cual, se realizaron determinados proyectos y actuaciones preparatorias.

No obstante, mientras estaba en fase de preparación de la promoción y de la financiación necesaria para la compra del inmueble, un tercero ("U, S.L.") le propuso adquirirle su posición en el contrato de opción de compra. Una vez aceptada la propuesta de esta entidad ("U, S.L."), la consultante le cedió el referido derecho de opción de compra, mediante contrato privado de 26 de julio de 2016, por un importe de 2.500.000 euros, más el IVA correspondiente (525.000 euros).

Sin embargo, el propietario del inmueble manifestó su expresa oposición a esta cesión, ante lo cual la compareciente y "U, S.L." decidieron resolver el contrato de cesión de la opción de compra el 30 de septiembre de 2016, y acordaron que la primera (la consultante) ejercitara la opción de compra sobre el inmueble y se lo transmitiera inmediatamente después a la segunda (a "U, S.L."). Como consecuencia de esta resolución, la entidad compareciente pasó a adeudar a "U, S.L." el importe percibido por la

cesión del contrato de opción de compra, junto con su IVA correspondiente (3.025.000 euros). El 24 de octubre de 2016, la consultante adquirió el inmueble en cuestión a su propietario, mediante escritura otorgada ante notario. Esta operación no quedó sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una venta efectuada por un particular (por una persona física, no empresario ni profesional). Inmediatamente después, la consultante transmitió el inmueble a "U, S.L.", entendiendo que esta segunda entrega sí se encontraba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y que a la misma le resultaba aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.e) de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el valor Añadido, al haber renunciado a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones.

Por último, la entidad compareciente afirma que ha procedido a señalizar otros terrenos y edificios en los que desarrollará otras promociones inmobiliarias en cumplimiento de la actividad constitutiva de su objeto social.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber:

- 1) Si la transmisión del inmueble a "U, S.L." se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) Si, en dicha operación, resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.e) de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al haber renunciado a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones.

CONTESTACIÓN

- 1) En lo que respecta a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), según el cual:

"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. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto. (...)

Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos".

Mientras que el artículo 5 de la misma NFIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, regula 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 empresarios 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. (...) d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. (...) 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. A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Estos preceptos son la trasposición al ordenamiento interno de lo previsto en los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, el primero de los cuales prevé que: "1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal; (...)"". A lo que el segundo (el artículo 9 de la

misma Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) añade que: "1. Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. (...)".

De conformidad con los artículos transcritos, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro de su ámbito de aplicación, por las personas y entidades que ostentan la condición de empresarios o profesionales y actúan en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

A este respecto, ostentan la referida condición de empresarios o profesionales quienes realizan actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Además, tienen la citada consideración de empresarios o profesionales, por expresa disposición legal, quienes efectúan la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

En términos generales, se entiende por promotor de edificaciones el propietario de los inmuebles que construye (promotor-constructor) o que contrata la construcción (promotor) de los mismos, para destinarlos a la venta, al alquiler o al uso propio. No obstante, en este ámbito, de cara a otorgar la condición de empresario

o profesional a quien realiza operaciones de promoción de forma ocasional, resulta imprescindible que el mismo tenga intención de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los inmuebles promovidos.

Sobre este particular, el artículo 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, preceptúa que: "1. Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título. 2. Son obligaciones del promotor: a) Ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él. b) Facilitar la documentación e información previa necesaria para la redacción del proyecto, así como autorizar al director de obra las posteriores modificaciones del mismo. c) Gestionar y obtener las preceptivas licencias y autorizaciones administrativas, así como suscribir el acta de recepción de la obra. d) Suscribir los seguros previstos en el artículo 19. e) Entregar al adquirente, en su caso, la documentación de obra ejecutada, o cualquier otro documento exigible por las Administraciones competentes".

Además, el Código Técnico de la Edificación, aprobado mediante Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, define al promotor como "el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación". Por otro lado, en lo que hace referencia a las sociedades mercantiles, de conformidad con lo indicado en el artículo 5.Uno b) de la NFIVA, se presume que las mismas tienen la condición de empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario. Además, el artículo 4.Dos a) de la repetida NFIVA concreta que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles que ostentan la condición de empresarios o profesionales se consideran efectuadas en el desarrollo de sus actividades (empresariales o profesionales). De modo que la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido presume que, cuando

una sociedad mercantil realiza operaciones económicas, lo hace en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, lo cual es coherente con la naturaleza de esta clase de entidades. No obstante, esta regla se configura como una presunción "iuris tantum" (que admite prueba en contrario), y no como una presunción "iuris et de iure" (sin posibilidad de prueba en contrario). A estos efectos, para establecer cuándo debe considerarse que una sociedad mercantil no desarrolla ninguna actividad económica, y que, por lo tanto, las entregas que realiza no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, procede tener en cuenta la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) acerca de las sociedades "holding", en virtud de la cual se entiende que las compañías dedicadas a la mera adquisición, tenencia y, en su caso, transmisión de participaciones en el capital de otras sociedades, sin intervenir, ni directa ni indirectamente, en la gestión de las mismas, no desarrollan ninguna actividad económica y, por lo tanto, no son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así lo estableció el citado TJUE en su Sentencia de 29 de abril de 2004, (asunto C-77/2001), por todas, en la que señaló que: "57. A este respecto, es preciso recordar de entrada que, conforme a reiterada jurisprudencia, la mera adquisición y la sola tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo".

En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien, y no la contrapartida de una actividad económica (véanse las sentencias, antes citadas, Harnas & Helm, apartado 15, y Floridienne y Berginvest, apartado 21). Y no sólo para el supuesto de que los ingresos obtenidos tengan la calificación de dividendos, sino incluso cuando dichos ingresos procedan de una «verdadera» entrega de bienes a efectos del IVA; ya que la

sentencia reproducida continúa diciendo que «*lo mismo sucede respecto a las [actividades] que consisten en ceder tales participaciones (véanse las sentencias Wellcome Trust, antes citada, apartado 33; y de 26 de junio de 2003, KapHag, C-442/01, Rec. pg. I-6851, apartados 38 y 40)*». Lo mismo debe aplicarse en el caso de la mera adquisición y posterior venta de valores negociables -de nuevo, entregas de bienes a efectos del IVA, realizadas por sociedades mercantiles-, ya que «*la única retribución de esas operaciones la constituye un eventual beneficio en el momento de la venta de dichos valores*».

En este mismo sentido se ha manifestado el TJUE en otros muchos pronunciamientos. Concretamente, en sus Sentencias de 20 de junio de 1991 (asunto C-60/90), de 22 de junio de 1993 (asunto C-333/91), de 6 de abril de 1995 (asunto C-4/94), de 6 de febrero de 1997 (asunto C-80/95), de 14 de noviembre de 2000 (asunto C-142/99), de 27 de septiembre de 2001 (asunto C-16/00), de 6 de septiembre de 2012 (asunto C- 496/11), o de 16 de julio de 2015 (asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14).

Con lo que, en resumen, de esta jurisprudencia del TJUE sobre las sociedades "holding" cabe extraer que la adquisición, tenencia y/o transmisión de participaciones por parte de estas entidades ("holding") únicamente puede considerarse efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, cuando las mismas intervengan o vayan a intervenir, directa o indirectamente, en la actuación de sus participadas.

Más concretamente, en lo que respecta al ámbito inmobiliario, el TJUE indicó, en su Sentencia de 15 de septiembre de 2011 (asuntos acumulados 180/10 y C181/10), que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del titular de un inmueble no es constitutivo, por sí sólo, de una actividad económica, sino que, para ello, es necesario que el interesado lleve a cabo iniciativas que no formen parte de la gestión ordinaria de un patrimonio personal.

Particularmente, en la referida Sentencia de 15 de septiembre de 2011, el TJUE estableció que: "35.

Si el tribunal nacional comprueba que el Estado miembro ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habrá que considerar que la entrega de un terreno edificable está sometida al IVA en virtud de la legislación nacional, independientemente del carácter permanente de la operación o de la cuestión de si la persona que ha realizado la entrega ejerce una actividad de fabricación, comercio o prestación de servicios, siempre y cuando esta operación no constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 36. A este respecto, de la jurisprudencia se deduce que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica (véase la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C155/94. Rec. p. I-3013, apartado 32). 37. Procede precisar que el número y la magnitud de las ventas realizadas en el presente asunto no son determinantes por sí solas. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. El Tribunal de Justicia ha señalado que ventas importantes también pueden ser efectuadas por operadores que actúan con carácter privado (en este sentido, véase la sentencia Wellcome Trust, antes citada, apartado 37). 38. Asimismo, el hecho de que antes de la cesión el interesado hubiera parcelado el terreno con el fin de obtener un mejor precio global tampoco resulta determinante por sí solo, como tampoco el tiempo por el que se prolongaron las operaciones o la magnitud de los ingresos que proporcionaron. En efecto, el conjunto de estas circunstancias podría inscribirse en el marco de la gestión del patrimonio personal del interesado. 39. Sin embargo, no sucede así cuando el interesado realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA. 40. Tales gestiones activas pueden consistir, en

particular, en la realización en dichos terrenos de trabajos de viario y en el empleo de medios de comercialización habituales. 41. Dado que estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, no cabe considerar que, en tal supuesto, la entrega de un terreno edificable constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 42. En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente constatara que la República de Polonia no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habría que examinar si la operación controvertida en el procedimiento principal está sujeta a impuesto con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. 43. Según el tenor de esta disposición el concepto de sujeto pasivo está vinculado al de actividad económica. En efecto, es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fini H, C32/03, Rec. p. I1599, apartado 19). 44. A este respecto procede recordar que el concepto de «actividad económica» se define en dicho artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. 45.

Según jurisprudencia reiterada, la mera adquisición y la mera venta de otros valores negociables no pueden 5 constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, puesto que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dicho bien. En efecto, tales operaciones no pueden, en principio, constituir por sí mismas actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C77/01, Rec. p. I4295, apartado 58, y de 21 de octubre de 2004, BBL, C8/03, Rec. p. I10157, apartado 39). 46. Deben aplicarse los criterios enunciados en los apartados 37 a 41 de la presente sentencia".

Adicionalmente a todo lo anterior, con carácter general, la condición de empresario o profesional puede ser acreditada desde el momento en el que se realizan adquisiciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aun cuando todavía no se haya efectuado ninguna operación activa de entrega de bienes o de prestación de servicios.

A todos estos efectos, de cara a acreditar que la adquisición de bienes o servicios se realiza con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, determina que: "2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias: a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar. b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional. c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales. A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones: a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y

el apartado 1 del artículo 9.º del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el Título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión. d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar. e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional. 3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional. (...)”.

La consecuencia establecida en este artículo 27.3 del RIVA, para los supuestos en los que el contribuyente no acredite su condición de empresario o profesional, consiste en la imposibilidad de deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas. Sin embargo, en un caso como el planteado, la consecuencia consistirá en que la entrega del inmueble objeto de consulta no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una venta realizada por quien no ostenta la condición de empresario o profesional a efectos del mismo. Con lo que, en resumen, cabe concluir:

- 1) que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales;
- 2) que las sociedades mercantiles tienen la condición de empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario, y que las operaciones que realizan las sociedades mercantiles que ostentan dicha condición se entienden efectuadas en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales;
- 3) que, con carácter general, la condición de empresario o profesional puede ser acreditada desde el momento en el que se realizan adquisiciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales; y
- 4) que, no obstante todo lo anterior, las sociedades mercantiles dedicadas al mero ejercicio del derecho de propiedad sobre los activos de su titularidad no pueden ser consideradas como empresarios o profesionales a efectos del Impuesto.

En el escrito presentado se afirma que la consultante pertenece a un grupo dedicado a la actividad de promoción inmobiliaria, y que fue constituida expresamente para llevar a cabo un proyecto concreto de esta naturaleza.

En particular, según se deduce de los datos aportados, con objeto de participar activamente en la transformación física de un determinado inmueble, para, posteriormente, venderlo, cederlo o adjudicarlo a terceros.

Por este motivo, en enero de 2016, adquirió una opción de compra sobre el inmueble en cuestión, e inició los trámites necesarios para poder llevar a cabo un proyecto de transformación del referido inmueble, al parecer, en un parking subterráneo y en un hotel. No obstante, mientras estaba en fase de preparación de la promoción y de la financiación del proyecto, un tercero

("U, S.L.") le propuso adquirirle su posición en el contrato de opción de compra. Una vez aceptada la propuesta de esta entidad ("U, S.L."), la consultante le cedió el derecho de opción de compra, mediante contrato privado de 26 de julio de 2016, por un importe de 2.500.000 euros, repercutiéndole el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente. Sin embargo, el propietario del inmueble manifestó su expresa oposición a esta cesión, ante lo cual la compareciente y "U, S.L." decidieron resolver el contrato de cesión de la opción de compra el 30 de septiembre de 2016, y acordaron que la primera (la consultante) ejercitara la opción de compra sobre el inmueble y se lo transmitiera inmediatamente después a la segunda (a "U, S.L."), para, así, llegar a la misma situación que si no hubieran tenido que resolver el contrato de cesión de la opción de compra.

Con lo que, en estas condiciones, debe entenderse que la entidad compareciente ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y que, en consecuencia, la entrega por la que pregunta se encuentra sujeta al mismo, salvo que, a la vista de las circunstancias concretas que concurren en el caso, deba considerarse, en terminología del TJUE, que se limitó a realizar las tareas que forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal (STJUE de 15 de septiembre de 2011). A este respecto, aun cuando de los datos aportados se deduce que la sociedad consultante no se limitó a realizar las tareas propias de la gestión ordinaria de un patrimonio personal, sino que, antes al contrario, empezó a dar los pasos necesarios para promover la transformación física del inmueble en cuestión, encargando los proyectos y estudios necesarios, e instando los cambios en la normativa urbanística precisos, y que, además, posteriormente, ha procedido a señalizar otros terrenos y edificios en los que desarrollará otras promociones inmobiliarias en cumplimiento de la actividad constitutiva de su objeto social, procede poner de relieve que, si bien en el escrito presentado afirma que realizó los proyectos y actuaciones que se exponen en el Anexo nº 3 del mismo, en dicho Anexo nº 3 no se enumera ni se describe

(ni tampoco se cuantifica) ningún proyecto, ni ninguna actuación preparatoria concreta llevada a cabo por ella. Concretamente, en el repetido Anexo nº 3 de la consulta únicamente se consignan: a) determinados planos y presupuestos de instalación de un aparcamiento mecánico en el inmueble, encargados por una inmobiliaria; b) los planos de unos estudios previos relativos a un proyecto de hotel de 3 o de 4 estrellas en el inmueble, en los que no figura el promotor del proyecto; y c) un informe jurídico sobre el inmueble (sobre sus características físicas, titularidad, cargas, gastos e información urbanística).

En el supuesto de que, tal y como se deduce de lo indicado en el escrito de consulta, la compareciente ostente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega por la que pregunta no podrá beneficiarse, en ningún caso, de la no sujeción regulada en el artículo 7.1 de la NFIVA, ya que la misma no resulta aplicable a las operaciones de mera cesión de bienes o derechos que no vayan acompañados de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerarlos como una unidad económica autónoma. No obstante, dicha entrega sí podrá verse afectada por la exención prevista en el artículo 20.Uno.22 de la NFIVA, en el que se señala que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 22. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. (...) La exención prevista en este ordinal no se aplicará: (...) b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan. c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. B) A

los efectos de esta Norma Foral, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos: 1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por 100 del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. 2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por 100 del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo. Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes: a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica. b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados. c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante. d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores. e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados. Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada: a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería. b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección

contra incendios. c) Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables". Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 8.2 del RIVA, en el que se especifica que: "2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22.º". De modo que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A estos efectos, tiene la consideración de primera entrega la realizada por el promotor de la construcción o rehabilitación, una vez concluida la misma. No obstante, esta exención no resulta aplicable, entre otros casos, a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, en el sentido de lo previsto en la letra B) del propio artículo 20.Uno.22 de la NFIVA. Adicionalmente, el apartado Dos del artículo 20 de la NFIVA (aplicable sólo a las operaciones sujetas al Impuesto), declara que: "Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción". Esta última regla se encuentra, a su vez, desarrollada en el artículo 8.1 del RIVA, en el que se dispone

que: “1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.^º y 22.^º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente. (...)””. De conformidad con todo lo anterior, puede renunciarse a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores entregas de edificios una vez terminada su construcción o rehabilitación (siempre que estén sujetas al Impuesto): 1) cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que soporte por la adquisición; o 2) cuando vaya a utilizar los bienes de que se trate, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, atendiendo a su destino previsible. La renuncia a esta exención debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la realización de la operación de que se trate, y ha de quedar justificada mediante declaración suscrita por este último, en la que haga constar, bien su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto que soporte por este motivo, o bien que el destino que previsiblemente va a dar a los bienes de que se trate le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

En el supuesto planteado, nos encontramos ante una segunda o ulterior entrega de la edificación objeto de consulta, una vez concluida su construcción o rehabilitación, llevada a cabo por la entidad compareciente sin llegar a

realizar ninguna obra sobre ella, de modo que la misma estará, en principio, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que el adquirente vaya a proceder a la posterior rehabilitación del inmueble, en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.22 B) de la NFIVA. En los casos en los que resulta aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.22 de la NFIVA, el transmitente puede renunciar a ella, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en el apartado Dos del mismo artículo 20 de la NFIVA y en el artículo 8.1 del RIVA.

2) En lo que se refiere a la segunda cuestión planteada en el escrito presentado, en los supuestos de segundas o ulteriores entregas de inmuebles exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los que el transmitente renuncia a la exención, resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el segundo inciso del artículo 84.Uno.2º e) de la NFIVA, según el que: “Uno.- Serán sujetos pasivos del Impuesto: (...) 2.^º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: (...) e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: (...) - Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.^º y 22.^º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. (...)””. Esta renuncia debe efectuarse conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 20 de la NFIVA y en el artículo 8 del RIVA, anteriormente transcritos.

De modo que, en estos casos, quien ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto es el adquirente y no el transmitente del inmueble.

CONSULTA 2017.5.3.3. IVA: Tratamiento en el IVA de determinados servicios financiados por una sociedad pública y que son prestados a título gratuito través de otra sociedad pública participada por la anterior, en el marco de un programa de apoyo a las startups.

HECHOS PLANTEADOS

Es de interés conocer cuál es la naturaleza jurídica, composición accionarial y la vocación u objeto social o fines que persigue la entidad consultante, por cuanto que es uno de los argumentos empleados por el Departamento de Hacienda en sus resoluciones.

BGB, S.A. es una sociedad anónima cuyos socios son:

- DIPUTACION FORAL (50%)

- SOCIEDAD PÚBLICA (participada principalmente por la Administración General de la CAE) (50%)

Su actividad se centra en el fomento de la iniciativa emprendedora facilitando los procesos de creación de nuevas empresas, y en el ámbito de esta actividad desarrolla diferentes actividades, algunas de las cuales son promovidas por sus socios.

Para ello,

1- La entidad BGB, S. A. figura dada de alta en la actividad de Servicios de Consultoría, epígrafe 1.847 del Impuesto de Actividades Económicas.

BGB, S. A. presta o lleva a cabo una serie de actuaciones que:

- Pueden ser catalogados como verdaderas prestaciones de servicios con su correspondiente IVA. Por ejemplo, el encargo directo que le realiza un Ayuntamiento de la CAE para la organización de los premios anuales XX.

- Por otro lado, realiza otra serie de servicios o actuaciones que no tienen encaje en el

concepto de prestación de servicio a los efectos del artículo 4 apartado Uno del DF 102/1992 del IVA y no tienen encaje en dicho artículo ya que serían encuadrables en la propia definición de Subvenciones recogida en el art. 2 de la Norma Foral 3/2007, de 27 de marzo, de subvenciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa, según la cual:

"1. Se entiende por subvención a los efectos de esta Norma Foral, toda disposición dineraria realizada por cualquiera de los sujetos contemplados en el artículo siguiente, a favor de personas públicas o privadas y que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de las personas beneficiarias.

b) Que la entrega esté sujeta a la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar o la concurrencia de una situación, debiendo la persona beneficiaria cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública a interés social o de promoción de una finalidad pública."

CUESTIÓN PLANTEADA

Se centra el objeto de la presente consulta en determinar si el importe concedido por parte de la SOCIEDAD PÚBLICA a la empresa BGB por la gestión del programa BINO 4.0, programa de aceleración público-privado, con sede en Euskadi, y especializado en la industria 4.0 y cuyo objetivo principal es acelerar el desarrollo de las startups participantes a través de la colaboración con empresas industriales de primer nivel y un completo programa de apoyo.

La relación de BGB, S. A. con las startups consiste en:

- Espacios gratuitos de trabajo y co-working.
- Coordinación con mentores para el proceso de aceleración de sus negocios.

- Formación a las startups; contacto, comunicación, etc con formadores.
- Sesiones de networking con las startups, empresas, agentes del ecosistema.
- Tutorización y monitorización de los proyectos con las empresas así como de sus negocios.

Estos servicios son gratuitos.

La consulta que se planea en relación con estas operaciones descritas se base a saber si:

A).- O bien son subvenciones, con arreglo a lo dispuesto en la Norma Foral 3/2007, de 27 de marzo, de subvenciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y por tanto excluidas de integración de la base imponible del IVA. Tesis mantenida por BGB.

B).- O bien, no son subvenciones sino que están encubriendo verdaderas prestaciones de servicios, y que como tales tienen encaje en el concepto de prestación de servicio a los efectos de lo previsto del Decreto Foral 102/1992 del IVA. Tesis mantenida por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación.

CONTESTACIÓN

El artículo 4 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dispone 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.

(...)

El artículo 5 define el concepto de empresario o profesional de la siguiente manera:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, 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 empresarios 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.

(...)"

El artículo 8 de la Ley del IVA establece que:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

(...)" .

El artículo 11 de la Ley del IVA define la prestación de servicios así:

“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación

de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes:

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º *El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.*

2.º *Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*

3.º *Las cesiones del uso o disfrute de bienes.*

4.º *Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.*

5.º *Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.*

6.º *Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.*

7.º *Los traspasos de locales de negocio.*

8.º *Los transportes.*

9.º *Los servicios de hostelería, restaurante o acampamiento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.*

10.º *Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.*

11.º *Las prestaciones de hospitalización.*

12.º *Los préstamos y créditos en dinero.*

13.º *El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.*

14.º *La explotación de ferias y exposiciones.*

15.º *Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.*

16.º *El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario."*

El artículo 20 de la Ley del IVA regula las exenciones del impuesto en las operaciones interiores y entre ellas se encuentran las relativas a la formación

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

9.º *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 postgrados, 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.*

(...)

10º *Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.*

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

(...)"

El artículo 75 de la Ley del IVA dispone que:

"Uno Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...)"

El artículo 78 regula la base imponible del impuesto. Concretamente, establece que:

"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)

4.º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

(...)"

En el escrito de consulta se expone que BGB va a percibir un importe por parte de la SOCIEDAD PÚBLICA por la gestión del programa BINO 4.0, programa de aceleración público-privado, especializado en la industria 4.0 y cuyo objetivo principal es acelerar el desarrollo de las startups participantes a través de la colaboración.

Como contrapartida del pago de dicho importe BGB tiene la obligación de prestar los siguientes servicios a las startups: cesión de espacios de trabajo, coordinación con mentores para el proceso de aceleración de sus negocios, formación, sesiones de networking y tutorización y monitorización de proyectos.

En este sentido, debemos tener en cuenta que:

- Para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado a "título oneroso" no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero.

- El que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios no sea la entidad que abona la

cantidad a tanto alzado, no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contraprestación recibida.

En consecuencia, una vez analizado el Convenio de Colaboración firmado entre la SOCIEDAD PÚBLICA y BGB, podemos concluir que el importe abonado por la SOCIEDAD PÚBLICA constituye la contrapartida de las prestaciones de servicios llevada a cabo a título oneroso por la entidad consultante en beneficio de las startups, por lo que los servicios prestados objeto de consulta estarán sujetos al IVA.

No obstante, en cuanto a los servicios de formación cabe indicar que éstos estarán sujetos pero exentos del IVA cuando las materias que se imparten estén dentro de los planes de estudio de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

CONSULTA 2017.5.3.4. IS: Para la aplicación de la deducción por creación de empleo en el caso de personas o entidades vinculadas debe considerarse la situación conjunta de todas ellas, con independencia de su domicilio. En consecuencia, tratándose de un grupo multinacional, el perímetro de vinculación a considerar para la aplicación de la deducción por creación de empleo será el correspondiente a todas las empresas que integran el grupo.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad mercantil VP, S.A., con N.I.F. A-XXXXXX y domicilio en Gipuzkoa expone la siguiente consulta tributaria escrita, por las dudas que suscita la normativa tributaria aplicable y todos aquellos datos y elementos que esta parte entiende pueden contribuir a la formación de juicio por parte de esta Administración Tributaria.

A.- Deducción por creación de empleo.

A continuación se transcribe el artículo 66 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, (en adelante, "NF del IS") que regula la deducción por creación de empleo, subrayando y señalando en negrita el apartado sobre el que esta parte quiere realizar su consulta tributaria:

“1. Será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.900 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido. Esta cantidad se incrementará en 4.900 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador respecto de la jornada completa.

2. Para la aplicación de la deducción establecida en el apartado anterior será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del periodo impositivo en que se realiza la contratación durante los periodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes, y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del periodo impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

Además el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el periodo impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción.

Lo dispuesto en este apartado deberá cumplirse tanto en relación a los trabajadores con contrato laboral indefinido, como a los dos grupos de trabajadores mencionados en el apartado 1 anterior, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

En los supuestos de suspensión de la relación laboral o de reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, se diferirá el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el presente apartado hasta el momento en que la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo, deje de surtir efectos.

Tampoco se computará la reducción del número de trabajadores con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar a un número igual de trabajadores en el plazo de tres meses desde la extinción de cada relación laboral, siendo de aplicación a esos nuevos contratos lo dispuesto en el último párrafo del apartado siguiente.

En el caso de incumplimiento de este artículo, el contribuyente deberá incluir, los requisitos establecidos en el apartado 2 de la

autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, la cuota derivada de la deducción junto con los intereses de demora correspondientes.

Cuando no se cumpla en su totalidad el mantenimiento del número de trabajadores con contrato laboral indefinido, el contribuyente deberá adicionar a la cuota del periodo impositivo en que tal circunstancia se produzca la parte proporcional de la deducción que se corresponda con el número de trabajadores o fracción que no se hubiera mantenido, junto con sus correspondientes intereses de demora.

A los efectos del cálculo del número de trabajadores, los trabajadores con contrato laboral indefinido a tiempo parcial se computarán en la proporción que resulte de la jornada desempeñada por el trabajador respecto de la jornada completa.

En el supuesto de que en los periodos impositivos iniciados en los dos años siguientes a la finalización del periodo impositivo de formalización del contrato que genere el derecho a la deducción, el contribuyente formalice un nuevo contrato de trabajo que cumpla los requisitos para generar derecho a deducción y sea necesario para consolidar el derecho a la aplicación de la deducción generada en un ejercicio anterior, tal contrato de trabajo no generará derecho a la deducción en la parte que resulte necesaria para la referida consolidación.

4. La realización de operaciones de fusión, escisión y transformación de sociedades y empresas individuales para la creación de nuevas sociedades no dará lugar, por si misma, a la aplicación de la deducción recogida en este artículo.

5. En los supuestos contemplados en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral, la aplicación de la presente deducción habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las entidades vinculadas."

- a) Dimensión del grupo al que pertenece VP, S.A. a nivel mundial.

Que, VP, S.A. es una Sociedad que pertenece a un grupo multinacional (en adelante, "el GRUPO V") con diversas áreas de negocio. Las sociedades que, dentro del GRUPO V, forman parte del mismo área de negocio tienen una dirección última común y, entre ellas, la información fluye con cierta agilidad.

Por otra parte, entre las distintas áreas de negocio del GRUPO V no hay ninguna conexión, aparte de tener, en última instancia, una holding común. Como consecuencia de esta circunstancia, es difícil obtener información de acerca de un área a la que no se pertenece.

A continuación se muestra el organigrama del Grupo V para que se pueda observar el perímetro de vinculación de VP, S.A. a nivel mundial:

INCLUIR IMAGEN ORGANIGRAMA

Nº EMPLEADOS DEL GRUPO - Par División y por Región

Atendiendo a la envergadura del GRUPO al que pertenece VP, S.A. intentar aplicar la literalidad del apartado 5, del artículo 66, de la NF del IS anteriormente transcrita, para acreditar deducción por creación de empleo o para justificar el mantenimiento de plantilla requerido para consolidar la deducción resulta imposible.

B) Perímetro de vinculación de VP, S.A.

- b) Dimensión del grupo al que pertenece VP, S.A. a nivel nacional

A nivel nacional, el referido perímetro de vinculación de VP, S.A. (Sociedad que se dedica: (i) a la fabricación de máquinas para la preparación de pasta de papel, para la fabricación del cartón, para la fabricación de celulosa, para la fabricación de pasta mecánica; y, asimismo, (ii) a la fabricación de instalaciones para tratamiento de papel se concreta en las siguientes sociedades:

- VH, S. L., sociedad domiciliada en Gipuzkoa, que se dedica a la fabricación, montaje y puesta en marcha de turbinas y equipos electromecánicos para centrales hidroeléctricas, y actividades auxiliares y complementarias.

- JVT, S. A., sociedad domiciliada en Madrid, que se dedica a la comercialización, servicios postventa y técnicos, montajes y suministro de accesorios de elementos con «destino a la industria del transporte, centrales térmicas y nucleares y a la industria en general.

- SVPF, S. A., sociedad domiciliada en Lérida, que se dedica a la fabricación y comercialización de filtros, tejidos, telas y otros productos técnicos y especiales.

Que, como se puede observar, atendiendo a las distintas áreas a las que pertenecen las cuatro filiales del GRUPO V en España, resulta difícil para VP, S.A. obtener la información necesaria para poder acreditar la deducción por creación de empleo en los términos que exige el actual artículo 66 de la NF del IS.

Téngase en cuenta a estos efectos, que la información que se requiere es muy exhaustiva; no se está solicitando la plantilla media anual del personal indefinido de todas las sociedades vinculadas, sino que se requiere: (i) el número de trabajadores fijos al inicio y al final del ejercicio en el que se pretenda acreditar la deducción; y (ii) el número de trabajadores fijos durante todo el año anterior y los dos posteriores, (con el objeto de consolidar la referida deducción).

- c) Dimensión del grupo al que pertenece VP, S.A. a nivel foral

Que, a la vista de las sociedades enumeradas como perímetro de vinculación de VP, S.A. a nivel nacional, resulta fácil identificar que la única sociedad vinculada a VP, S.A. a nivel foral es VH, S.L, Sociedad que se ubica en el mismo Polígono industrial que VP, S.A.

B.-Objeto de la CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA

a) Capacidad normativa y alcance de la deducción

La Norma Foral del IS, mediante el mecanismo de las deducciones, intenta favorecer determinadas decisiones del ámbito empresarial. En el caso que nos ocupa, haciéndose eco de la autonomía normativa que, a estos efectos, se establece en el artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, "El Concierto Económico"), la NF del IS aplicable en el ámbito foral (tanto en Gipuzkoa, como en Bizkaia y Álava) incentiva la contratación laboral de carácter indefinido (incrementando la cantidad incentivable cuando la persona contratada esté incluida en alguno de los "colectivos de especial dificultad de inserción").

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "Ley del IS"), aplicable en a nivel nacional, fomenta la creación de empleo de una forma totalmente distinta. Así, la Ley del IS incentiva: (i), por un lado, los contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores cuando las entidades tengan una plantilla inferior a 50 personas; y (ii), por otro lado, la contratación de personas con discapacidad.

De lo expuesto, se deduce que la finalidad de las normativas comparadas es totalmente distinta. La normativa foral incentiva la contratación de trabajadores fijos y la normativa estatal solamente incentiva el contrato de trabajo regulado en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

b) Espíritu que subyace en esta regla que recoge el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del IS

La regla prevista en el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del IS es una regla de antielusión que pretende evitar que el mero

traspaso de personal entre empresas vinculadas genere el derecho a una deducción por creación de empleo que podría calificarse de "dudosa".

Si bien las reglas que contemplan las Normas fiscales deben referirse a la generalidad de los supuestos (y, como es obvio, la generalidad se asocia con grupos mercantiles, más o menos grandes, que pertenecen a sociedades dominantes que radican en el ámbito nacional) y, aparentemente, la regla que se desprende del apartado que está siendo objeto de análisis es lógica, esta regla, por lo descrito anteriormente, es imposible de aplicar a los grupos multinacionales.

En este contexto, como ya se ha expuesto anteriormente, resulta imposible para esta parte obtener la información asociada a todos los requisitos exigidos por el artículo 66 de la Norma Foral del IS a nivel internacional y, correspondientemente, resultaría imposible comprobar por parte de la Administración Tributaria la veracidad de los datos que, en su caso, se aportaran como prueba para la acreditación de la deducción.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, y partiendo de la premisa de que la regla antielusión que contempla el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del IS, no tiene especial transcendencia en el contexto de un grupo multinacional (parece poco realista pensar que en un grupo de estas características se vayan a realizar traspasos de personal con la única finalidad de acreditar la deducción por creación de empleo), esta parte se cuestiona cuál sería el perímetro de vinculación ;a tener en cuenta a rectos de poder acreditar la deducción por creación de empleo.

Por todo lo desarrollado a lo largo de esta consulta tributaria, en opinión de esta parte, habría que descartar la remisión al perímetro de vinculación a nivel internacional y cabría cuestionarse si es más razonable atender al perímetro de vinculación a nivel nacional, a nivel foral y si se debiera, a estos efectos,

tener en cuenta el perímetro de vinculación (a nivel nacional o a nivel foral) exclusivamente asociado a el área de negocio que pertenece la empresa. A efectos de reflexionar sobre esta última cuestión, esta parte quiere poner de manifiesto que:

(i) No tiene sentido que en el contexto del perímetro de vinculación a nivel nacional se produzcan traspasos de personal con el objeto incrementar la creación de empleo de VP, S.A. Como ha quedado expuesto, las distintas empresas nacionales del GRUPO V pertenecen a áreas de negocio distintas y, consecuentemente, la especialización de las personas hace poco viable que estas sean polivalentes para trabajar, indistintamente, en una u otra sociedad.

(ii) Por otro lado, en línea con lo expuesto en el punto anterior las sociedades de GRUPO V nacionales (a excepción de VH, S.L.) se encuentran en puntos tan distintos de la geografía española que hace que no resulte lógico pensar en traspasos de personal entre ellas.

(iii) Como excepción a lo en los puntos anteriores, se quiere señalar que la cercanía existente entre VP, S.A. Y VH, S.L. (sociedades que comparten pabellón industrial en Ibarra), hace que pueda llegar a ser posible que cierto personal (no especializado técnicamente) pueda pasar de una empresa a otra.

Por lo expuesto en este apartado, atendiendo: (i) a la capacidad normativa que el artículo 14 del Concierto Económico otorga a las Diputaciones Forales en materia del Impuesto sobre Sociedades; (ii) a la finalidad de la deducción por creación de empleo regulada en el artículo 66 de la NF del IS (finalidad totalmente distinta de la que se deduce del artículo 37 y siguientes de la Ley del IS); y (iii) a la composición del grupo mercantil al que pertenece VP, S.A., en opinión de esta parte -(dicho sea con el debido respeto), lo más razonable sería que en un caso como el que nos ocupa el perímetro de vinculación a tener en cuenta a efectos de analizar los requisitos necesarios para acreditar

la deducción por creación de empleo fuera el perímetro de vinculación a nivel foral.

IV. Que se manifiesta expresamente que de la posible realización de las actuaciones objeto de la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA se derivarían consecuencias tributarias para la entidad consultante.

V. Que la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA se formula antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de cualesquiera otras obligaciones tributarias por parte de la entidad consultante que se pudieran relacionar con el objeto de la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

En su virtud y por todo lo expuesto, solicita que se tenga por formulada la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA y, en sus méritos, se sirva a admitirla y contestarla a la mayor brevedad posible.

CONTESTACIÓN

El artículo 66 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades establece lo siguiente:

“1. Será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.900 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral indefinido.

Esta cantidad se incrementará en 4.900 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

2. Para la aplicación de la deducción establecida en el apartado anterior será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del periodo impositivo en que se realiza la contratación durante los periodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes, y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del periodo impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

Además el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el periodo impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción.

Lo dispuesto en este apartado deberá cumplirse tanto en relación a los trabajadores con contrato laboral indefinido, como a los dos grupos de trabajadores mencionados en el apartado 1 anterior, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

En los supuestos de suspensión de la relación laboral o de reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, se diferirá el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el presente apartado hasta el momento en que la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo, deje de surtir efectos.

Tampoco se computará la reducción del número de trabajadores con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar a un número igual de trabajadores en el plazo de tres meses desde la extinción de cada relación laboral, siendo de aplicación a esos nuevos contratos lo dispuesto en el último párrafo del apartado siguiente.

5. En los supuestos contemplados en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral, la aplicación de la presente deducción habrá

de tener en cuenta la situación conjunta de las entidades vinculadas."

Por su parte, el artículo 42 de dicha Norma Foral regula las reglas generales acerca del tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, disponiendo el apartado 3 lo siguiente:

"3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, de los socios, partícipes, consejeros o administradores de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

Por su parte, el artículo 42 del Código de Comercio establece:

"Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se

calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo. “

Del organigrama presentado en ese escrito de consulta, se desprende que la entidad consultante forma parte de una estructura piramidal de vinculación en cuyo vértice se encuentra la entidad V. A mayor abundamiento,

la consultante manifiesta que pertenece a un grupo multinacional, el Grupo V, con diversas áreas de negocio, indicando que estas áreas de negocio tienen en última instancia una holding común.

La jurisprudencia sobre esta materia, aun haciendo referencia a una normativa distinta como es la de territorio común, considera que para definir el concepto vinculación entre sociedades hay que estar al artículo correspondiente de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en nuestro caso el artículo 42.3 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

Así, una vez determinado que se está ante un conjunto de sociedades vinculadas, para el cálculo de la base de las deducciones por creación de empleo habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las empresas vinculadas. En este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 7 de julio de 2003.

El Tribunal Supremo, sigue insistiendo en este punto, en su sentencia de 24 de junio de 2004 cuando señala:

“Una vez determinado este conjunto de sociedades vinculadas, el cálculo de la base de las deducciones por creación de empleo (promedio de hombre/año), habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las empresas relacionadas, que son precisamente las vinculadas directa o indirectamente.”

Para terminar, conviene recordar la Consulta 5816 de 20 de junio de 2011 de la Hacienda Foral de Bizkaia en la que se señala:

“Tal y como expresamente se indica en el punto 4 del artículo 45 de la NFIS (Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, en redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, en los supuestos de entidades vinculadas, los requisitos exigibles para la práctica de la deducción deben analizarse por referencia a la situación global del conjunto de

dichas entidades. Lo que supone que tanto las contrataciones como los incrementos promedios de plantilla a tomar en cuenta han de ser los del conjunto de las compañías vinculadas.

Por ese motivo, las contrataciones realizadas por la consultante en 2010 no deben dar lugar a un incremento en su plantilla individual (en términos absolutos y promedio), sino que han de suponer un aumento de estas variables en el conjunto de sociedades con las que se encuentra vinculada...”.

Y más recientemente, el 7 de octubre de 2013, la Hacienda Foral de Bizkaia, en un supuesto muy similar al ahora planteado (perímetro de entidades y personas físicas vinculadas muy extenso, actividades que difieren significativamente del objeto social de la consultante), señala:

“Por todo ello, para la práctica de la deducción, las contrataciones realizadas por la consultante durante cada período no deben dar lugar a un incremento en su plantilla individual (en términos absolutos y promedio), sino que han de suponer un aumento de estas variables en el conjunto de las sociedades con las que se encuentra vinculada. De esta forma, a este respecto, en un caso como el planteado, de cara a verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos (...) han de tenerse en cuenta las disminuciones de plantilla experimentadas por las sociedades vinculadas con la compareciente (...).”.

Conforme a lo anterior, y a la vista de la normativa citada, nos encontramos con que para la aplicación de la deducción por creación de empleo en el caso de personas o entidades vinculadas hay que tener en cuenta la situación conjunta de todas ellas, con independencia de su residencia, por lo que dado que la entidad consultante, según indica ella en su escrito de consulta, forma parte de un grupo multinacional, el GRUPO V PAPER, el perímetro de vinculación a considerar para la aplicación de la deducción por creación de empleo será el correspondiente a todas las empresas que integran el grupo.

CONSULTA 2017.6.3.1. IRPF-IRGF: Sentencia condenatoria de entidad financiera respecto a la comercialización de un producto financiero estructurado. Tratamiento tributario de las operaciones y rendimientos derivados de la regularización en aplicación de la Sentencia. Las costas judiciales a efectos del IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

I.- Que se ha presentado en el día de hoy las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (IPPF), ejercicio 2016, de DON J y DOÑA A.

II.- Se ha constatado que pudieran existir discrepancias interpretativas que a continuación se expondrán respecto de algunos criterios adoptados en las mismas, por lo que se solicita desde este momento la rectificación en el caso de que los criterios adoptados no fueran acordes con la Norma Foral 3/2014 y Norma Foral 10/2012.

Don J y Doña A, tras finalizar un largo proceso de reclamación contra la entidad BK, S.A por la comercialización de un producto financiero estructurado, el "BON CUPÓN EUR/DÓLAR 6%", obtuvieron una Sentencia condenatoria contra la citada entidad Bancaria el 23 de noviembre de 2015. La entidad BK interpuso un recurso de aclaración de la citada Sentencia, la cual fue ratificada en todos sus términos mediante Auto de Aclaración, notificado el 21 de enero de 2016. Se acompañan las referidas.

El Auto de Aclaración ratifica la Sentencia de 23 de noviembre de 2015 por la que se determina la nulidad del contrato que fue suscrito en 2008 entre las partes, lo que produce efectos "extune", es decir, la retrotracción de toda la situación a la fecha en que se produjo la contratación.

II.1.-RENDIMIENTO NEGATIVO DEL CAPITAL MOBILIARIO INFORMADO POR BANKINTER EN EL REPORTE FISCAL.

Aquí nos encontramos con la primera de las discrepancias. La entidad BK reporta dentro de

la información fiscal correspondiente al ejercicio 2016 un rendimiento de capital mobiliario negativo por importe de DOS MILLONES VEINTISIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y UN EUROS (-2.027.591 €). Entendemos que este rendimiento es erróneo y no se debe tener en cuenta, ya que la Sentencia no acuerda un canje de un producto financiero, sino la nulidad de la operación y la restitución íntegra del principal a los interesados. Por lo tanto, no se trata de ningún rendimiento negativo del capital mobiliario pues, al ser declarada nula la contratación de ese producto, ningún rendimiento ha podido generar (ni positivo ni negativo). En consecuencia, no se ha integrado en la base imponible del ahorro.

II.2.- CONDENA A LA DEVOLUCIÓN DE PRINCIPAL Y PAGO DE INTERESES LEGALES Y MORATORIOS:

Mediante la Sentencia de fecha 23 de noviembre de 2015, la entidad BK fue condenada a restituir la totalidad de los importes que se utilizaron el 25 de abril de 2008 en la suscripción del "BON CUPÓN EUR/DÓLAR 6%" así como al pago de intereses y costas.

Tras el Auto de Aclaración ya citado y en ejecución de sentencia se relacionaron la totalidad de los importes, se detalló la parte del principal que se había ido devolviendo desde el año 2008, se ajustaron los intereses que procedían respecto del principal pendiente de recibir, la divisa aplicable y se acordó y realizó un pago de NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES DÓLARES CON DIEZ CENTAVOS (939.743,10 USD) en concepto de principal y de QUINIENTOS QUINCE MIL CIENTO OCHENTA Y NUEVE EUROS CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (515.189,34 EUROS) en concepto de intereses.

Como consecuencia de lo anterior, se ha integrado en la base imponible del ahorro la cantidad de QUINIENTOS QUINCE MIL CIENTO OCHENTA Y NUEVE EUROS CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (515.189,34 EUROS). No obstante, dicha información no figura ni en el reporte fiscal de BK ni en la información Fiscal de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

II.3.- CONDENA EN COSTAS.

Otro elemento objeto de discrepancia es el referido a la integración o no en la base imponible de los contribuyentes de las costas por haber vencido en el pleito. Si bien la Agencia tributaria en su consulta Vinculante V0676-16 de 18 de febrero de 2016 considera este elemento como una ganancia de patrimonio para el vencedor, la cual, al no provenir de ningún elemento patrimonial del contribuyente debería incluirse en la base imponible general; Sin embargo, la Hacienda Foral de Bizkaia, en la instrucción 1/2017 de 5 de abril, entiende que si bien existe una ganancia de capital, la misma procede de una reprobación de la conducta del condenado y un reconocimiento de quien vence en juicio, viniendo la condena en costas a compensar los gastos procesales en las que se ha visto obligado a incurrir. Por lo que concluye que para el vencedor no hay rendimiento que integrar.

De conformidad con lo expuesto, siendo más reciente y ajustada a nuestra normativa foral la interpretación vertida por la instrucción vizcaína, se ha optado por no incluir como ganancia de capital las costas del proceso y que ascendieron a la cantidad de DOSCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS EUROS CON NOVENTA Y TRES CÉNTIMOS (230.900,93 EUROS).

No obstante, y dado que no hay una consulta vinculante de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se solicita que se resuelva sobre la procedencia o no de su inclusión en la base imponible de renta.

II.4.- IMPUTACIÓN TEMPORAL PARA EL IRPF COMO PARA EL IRGF.

Por último, se solicita se confirme el criterio seguido respecto de la Imputación Temporal de las cantidades recibidas en 2016 como consecuencia del Auto de Aclaración de 21 de enero de 2016, ya que no es hasta la fecha del mismo cuando quedan definitivamente determinadas las cantidades en concepto de principal, intereses y costas (y la divisa). Por lo tanto, el fundamento por el que se han imputado los intereses cobrados y se han calificado como

Ganancia del Capital a imputar a la base imponible del ahorro en el Impuesto sobre la Renta del Ejercicio 2016, es que estas cantidades han sido efectivamente, determinadas, acordadas y percibidas en el año 2016.

Respecto del principal pendiente de percibir y efectivamente determinado y cobrado en 2016, se ha informado en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de la totalidad del importe percibido. En los ejercicios 2015 y anteriores se fue incluyendo de forma acumulativa en la Base Imponible de este impuesto las cantidades parciales que se fueron cobrando de la entidad BK.

El criterio de imputar el principal y los intereses en 2016 viene de la mano de que si bien la sentencia del Tribunal Supremo se dictó en el año 2015, no es hasta que se dicta el Auto de Aclaración en enero de 2016 cuando se entiende totalmente completa.

Desde un punto de vista procesal el Art. 267 de la ley Orgánica del Poder Judicial en su nº 9 dice:

“Los plazos para los recursos que procedan contra la resolución de que se trate se interrumpirán desde que se solicite su aclaración, rectificación, subsanación o complemento y, en todo caso, comenzarán a computarse desde el día siguiente a la notificación del auto o decreto que reconociera o negase la omisión del pronunciamiento y acordase o denegara remediarla”.

Igualmente el art. 215,2 LEC determina que es una vía por la que las partes pueden pedir que se complemente la sentencia para aclarar cuestiones o conceptos oscuros. El juez debe darle traslado a la otra parte para que alegue lo que estime por conveniente, lo que convierte el trámite en una suerte de posibilidad de que el juez altere el contenido de la sentencia, y aquí está la clave, ya que si existe esa posibilidad, todo queda en suspenso hasta que se resuelve mediante Auto lo que proceda. Y es a partir de esta resolución cuando se despejarán todas las dudas respecto de la Sentencia dictada y

cuando se computan los plazos para interponer el recurso, es imposible que el plazo para recurrir se compute desde la notificación, porque eso sería tanto como exigir que se recurra una resolución cuando existe la posibilidad de que ésta sea modificada por la vía del art. 215 LEC.

De conformidad con lo dispuesto en ambos artículos, así como con la interpretación del Tribunal Constitucional (TC, Sala Segunda, 90/2010, de 15 de noviembre) respecto del Plazo desde el cual se entienden completas las Sentencias dictadas por los tribunales, en el presente caso es en la fecha en la que se dicta el Auto de Aclaración de 21 de enero de 2016 cuando se clarifica definitivamente la Sentencia, y cuando se confirman los importes que corresponde integrar.

Por lo tanto, es en el ejercicio 2016 cuando se deben integrar en la declaración de Renta los intereses percibidos y es en la declaración del ejercicio de 2016, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, cuando se informará de la totalidad del importe recibido por el principal. Debiendo incorporarse solamente en 2015 y en ejercicios anteriores y de forma acumulativa las amortizaciones parciales percibidas a cuenta del principal (como efectivamente se ha hecho).

CUESTIÓN PLANTEADA

- La consideración de los intereses cobrados por importe de QUINIENTOS QUINCE MIL CIENTO OCENTA Y NUEVE EUROS CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (515.189,34 EUROS) como ganancia del capital imputada en la Base Imponible del Ahorro.

- La consideración del principal pendiente de recibir por importe de NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES DOLARES CON DIEZ CENTAVOS (939.743,10 USD) por su valor al 31 de diciembre de 2016 en el ejercicio 2016 del Impuesto sobre la Riqueza y de las Grandes Fortunas.

- La no sujeción de las costas por su valor de DOSCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS EUROS

CON NOVENTA Y TRES CÉNTIMOS (230.900,93 EUROS) por no ser objeto de ganancia alguna.

- La no inclusión de los rendimientos del capital mobiliario informado por BK, SA por importe negativo de DOS MILLONES VEINTISIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y UN EUROS (-2.027.591 euros) por no haber existido tal pérdida.

CONTESTACIÓN

Primera cuestión: Consideración de los intereses cobrados a efectos del IRPF.

Partiendo de la calificación de los intereses cobrados como ganancia patrimonial, en cuanto a la determinación de su integración en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe decir que, tradicionalmente, con la normativa del Impuesto anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, se mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la base imponible del Impuesto. Aun no contemplándose este concepto de base especial en la vigente Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, llevan a concluir que los intereses que nos ocupan procede integrarlos y compensarlos en la base imponible del ahorro, según disponen los artículos 63 y 66 de la citada Norma Foral 3/2014.

Segunda cuestión: Devengo a efectos del IRPF Y IRGF.

El artículo 57 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en cuanto a la imputación temporal de los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del Impuesto, en su apartado 1 establece lo siguiente:

“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 producido 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.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que en esta Norma Foral o reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.”

Asimismo, su apartado 2 regula diversas reglas especiales, y en lo que aquí interesa:

“2. Reglas especiales:

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

(.../...)"

Centrándonos en el caso que nos ocupa, el fallo de la Sentencia nº 471/2014 de la Audiencia Provincial Civil de Madrid, Sección Décima, dictado en el Recurso de Apelación 797/2011 y notificada al consultante en fecha 22 de enero del 2015, dice lo siguiente:

“III. FALLAMOS

En méritos de lo expuesto, y con DESESTIMACIÓN del recurso de apelación interpuesto por la

representación procesal de la entidad mercantil «BK, SA» frente a la sentencia dictada en fecha 3 de junio de 2011 por el Juzgado de Primera Instancia núm. 37 de los de Madrid en los autos de proceso de declaración seguidos ante dicho órgano por los trámites del procedimiento ordinario con el núm. 0820/2010, procede:

1.º CONFIRMAR íntegramente la parte dispositiva de la expresada resolución en virtud del efecto útil del recurso.

2.º CONDENAR a la parte recurrente vencida al pago de las costas procesales ocasionadas en la sustanciación de esta alzada.

Notifíquese la presente resolución a las partes en forma legal previniéndolas que frente a la misma no cabe interponer recurso alguno ordinario, debiendo estarce, en relación con los extraordinarios, a lo prevenido en la Disposición Final Decimosexta de la LEC 1/2000.

(.../...)"

Contra esta sentencia la representación de la entidad BK interpuso recurso de casación nº 702/2015, con resultado desestimatorio e imposición de costas a la recurrente, notificado el 23 de noviembre de 2015.

Asimismo, la representación de BK presentó un escrito ante la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, solicitando la aclaración de la sentencia anterior, con resultado, igualmente, desestimatorio de la aclaración, que fue notificado en fecha 21 de enero de 2016.

Ante la cuestión planteada, debemos tener en cuenta diversas disposiciones normativas. En primer lugar, el artículo 207.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que establece:

“2. Son resoluciones firmes aquéllas contra las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado”.

Y su apartado 4 señala que:

"4. Transcurridos los plazos previstos para recurrir una resolución sin haberla impugnado, quedará firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, debiendo el tribunal del proceso en que recaiga estar en todo caso a lo dispuesto en ella".

Por su parte, el artículo 245.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial dispone que:

"3. Son sentencias firmes aquellas contra las que no quepa recurso alguno, salvo el de revisión u otros extraordinarios que establezca la ley."

Y, en materia de recursos extraordinarios, la Disposición final decimosexta de la citada Ley 1/2000, en su regla 8º, señala lo siguiente:

"8.º Contra las sentencias dictadas resolviendo recursos extraordinarios por infracción procesal y recursos de casación no cabrá recurso alguno."

Por otro lado, el artículo 214 de la misma, en relación a la "invariabilidad de las resoluciones. Aclaración y corrección", dispone que:

"1. Los tribunales no podrán variar las resoluciones que pronuncien después de firmadas, pero sí aclarar algún concepto oscuro y rectificar cualquier error material de que adolezcan.

2. Las aclaraciones a que se refiere el apartado anterior podrán hacerse de oficio, por el Tribunal o Secretario judicial, según corresponda, dentro de los dos días hábiles siguientes al de la publicación de la resolución, o a petición de parte o del Ministerio Fiscal formulada dentro del mismo plazo, siendo en este caso resuelta por quien hubiera dictado la resolución de que se trate dentro de los tres días siguientes al de la presentación del escrito en que se solicite la aclaración."

La exposición de motivos de la Ley 1/2000 clarifica esta institución del recurso de aclaración en los siguientes términos:

"(.../...)"

En el capítulo relativo a las resoluciones judiciales, destacan como innovaciones las relativas a su invariabilidad, aclaración y corrección. Se incrementa la seguridad jurídica al perfilar adecuadamente los casos en que éstas dos últimas proceden y se introduce un instrumento para subsanar rápidamente, de oficio o a instancia de parte, las manifiestas omisiones de pronunciamiento, completando las sentencias en que, por error, se hayan cometido tales omisiones.

La ley regula este nuevo instituto con la precisión necesaria para que no se abuse de él y es de notar, por otra parte, que el precepto sobre forma y contenido de las sentencias aumenta la exigencia de cuidado en la parte dispositiva, disponiendo que es ésta se hagan todos los pronunciamientos correspondientes a las pretensiones de las partes sin permitir los pronunciamientos tácitos con frecuencia envueltos hasta ahora en los fundamentos jurídicos.

De esto modo, no será preciso forzar el mecanismo del denominado "recurso de aclaración" y podrán evitarse recursos ordinarios y extraordinarios fundados en incongruencia por omisión de pronunciamiento. Es claro, y claro queda en la ley, que este instituto en nada ataca a la firmeza que, en su caso, deba atribuirse a la sentencia incompleta. Porque, de un lado, los pronunciamientos ya emitidos son, obviamente, firmes y, de otro, se prohíbe modificarlos, permitiendo sólo añadir los que se omitieron.

"(.../...)"

Teniendo en cuenta todo lo anterior, este servicio considera que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la determinación de la imputación temporal de las rentas marca la firmeza de la sentencia de apelación dictada por la Audiencia Provincial Civil de Madrid. Por lo tanto, salvo que conste "testimonio de firmeza" del Juzgado de 1º Instancia nº 37 de Madrid en el que se certifique que la sentencia es firme

desde otra fecha diferente, se entenderá que la firmeza viene determinada por la notificación de la sentencia en fecha 22 de enero de 2015, con lo que, las rentas en cuestión deberán de imputarse al período impositivo 2015.

Lo mismo cabe decir con respecto al Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Impuesto que se devenga el 31 de diciembre de cada año –según dispone el artículo 30 de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas–, y que afectará en cuanto al período impositivo 2015, a la riqueza de la cual sea titular el contribuyente en dicha fecha.

Tercera cuestión: Consideración del principal a efectos del IRGF.

En cuanto a la consideración del principal pendiente de recibir a efectos del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, cabe recordar que tal y como dispone el artículo 5 de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas:

“1. Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el contribuyente, en el momento del devengo, de la riqueza en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 1 de esta Norma Foral.”

Y a este respecto, el mencionado artículo 1.2 de la misma dispone que:

“A los efectos de este Impuesto, constituirá la riqueza de la persona física el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, minorados en las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, y con deducción de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.”

En el mismo sentido, el artículo 30 de la citada Norma Foral regula el devengo del impuesto, estableciendo que:

“El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará a la riqueza de la cual sea titular el contribuyente en dicha fecha”.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta las consideraciones hechas con respecto al devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la cuestión segunda anterior, bien la cantidad que el consultante tenga pendiente de recibir a fecha 31 de diciembre de 2015 –en cuanto crédito a su favor–, o bien la cantidad de dinero que tenga a esa fecha –en tanto se haya ejercitado el derecho de crédito–, tendrá la consideración de bien o derecho de contenido económico de que el mismo es titular, y, por lo tanto, lo integrará como tal en la base imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 valorado en los términos previstos en la citada Norma Foral 10/2012.

Cuarta cuestión: Sujeción de las costas procesales a efectos del IRPF.

El artículo 40 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa define el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales en los siguientes términos:

“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Norma Foral se califiquen como rendimientos.”

A este respecto, el criterio que viene manteniendo este servicio es el de considerar la condena en costas procesales, en cuanto a la parte vencedora se refiere, una indemnización, que tiene como contraparte el pago que la entidad condenada en costas ha de hacer de los honorarios del abogado, procurador y demás en que haya podido incurrir la parte vencedora. Ésta cantidad percibida restituye el gasto de defensa, representación y otros, en los que, en su caso, ésta haya podido incurrir en un juicio, suponiendo la incorporación a su patrimonio de una renta y, por lo tanto, una variación en el valor de su patrimonio determinante de una ganancia patrimonial.

Este mismo criterio es el que mantiene la Dirección General de Tributos tomando como

base la configuración jurisprudencial de la condena en costas establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste.

Además, debe señalarse, que al no proceder esta ganancia patrimonial de una transmisión, su cuantificación se corresponderá con el importe indemnizatorio de la condena en costas, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 47.1.m) de la precitada Norma Foral 3/2014:

"m) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos."

De lo que se desprende, que no tendrán incidencia en su cuantificación los gastos de abogado, procurador y demás en que haya podido incurrir el consultante.

Asimismo, en cuanto a la integración de esta ganancia patrimonial, debemos señalar que al no proceder de una transmisión de elementos patrimoniales conlleva la consideración de esta ganancia patrimonial como renta general, y su integración se realizará en la base imponible general, tal y como lo disponen los artículos 62 y 65, respectivamente, de la mencionada Norma Foral.

Quinta cuestión: Rendimiento negativo del capital mobiliario a efectos del IRPF.

Con respecto a esta última cuestión, cabe decir que, como bien afirma el consultante, la información suministrada por la entidad BK referente a un rendimiento negativo de capital mobiliario por importe de 2.027.591 euros es errónea, tal y como se desprende de la documentación suministrada, pues estamos ante una nulidad del contrato cuya consecuencia es la que resulta del artículo 1303 del Código Civil, en el sentido de que "Declarada la nulidad de una obligación, los contratantes deben restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus

frutos, y el precio con los intereses, salvo lo que se dispone en los artículos siguientes". Y ello, tal y como viene declarando la Jurisprudencia (sentencia 30 diciembre 1996) con la finalidad de conseguir que las partes afectadas vuelvan a tener la situación personal y patrimonial anterior al efecto invalidador, de tal modo que cuando el contrato hubiere sido ejecutado en todo o en parte procede la reposición de las cosas al estado que tenían al tiempo de su celebración.

Por lo tanto, no procede la integración de un rendimiento negativo del capital mobiliario.

