

CONSULTA 2018.4.4.1. IRPF: Tributación de la parte de una pensión de jubilación que deriva de cotizaciones que fueron efectuadas a una entidad de previsión posteriormente disuelta y liquidada. Posible aplicación de la disposición transitoria de la Norma Foral reguladora del IRPF, relativa al régimen transitorio de las mutualidades de previsión social, a efectos de su integración total o parcial en la base imponible del impuesto.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es un trabajador jubilado de la empresa T, que cotizó de forma obligatoria a la Mutualidad denominada Institución T de Previsión (ITP) desde 1951 hasta 1992. Tras la disolución y liquidación forzosa de la ITP en 1992, todos sus colectivos de activos y pasivos pasaron a integrarse en el Régimen General de la Seguridad Social, que asumió el pago de las prestaciones derivadas de las cotizaciones efectuadas a la mutualidad extinta. Actualmente el consultante percibe la pensión pública por jubilación de la Seguridad Social.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer si resulta de aplicación el régimen transitorio regulado en la disposición transitoria séptima de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la pensión de jubilación que percibe de la Seguridad Social, en la parte correspondiente a las cotizaciones efectuadas a la ITP que no tuvieron el carácter de gasto deducible.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 18 regula que: “También se considerarán

rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones:

1. Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral.

(...)

4. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible de este Impuesto. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto por incumplir los requisitos previstos en la letra a) del número 4 del apartado 1 del artículo 70, en la disposición adicional octava o en la disposición adicional novena de esta Norma Foral. (...).”

Mientras que el artículo 22 de la NFIRPF prevé que: “Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes: a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y las deducciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, así como las cantidades que satisfagan los contribuyentes a las entidades o instituciones que, de conformidad con la normativa vigente, hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social. (...).”

De conformidad con todo lo anterior, las prestaciones públicas por jubilación percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores, y se encuentran sujetas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el importe íntegro percibido, mientras que las cotizaciones a la Seguridad Social tienen la consideración de gastos deducibles de los rendimientos netos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De manera que, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el esquema de tributación establecido respecto a las cuotas de la Seguridad Social consiste en permitir su deducción cuando son satisfechas por el trabajador mientras se encuentra en activo, para posteriormente, someter a tributación la correspondiente prestación por jubilación, por el importe íntegro percibido; habida cuenta que, en el sistema público de la Seguridad Social, las cotizaciones al sistema por parte de los colectivos en activo tienen carácter obligatorio, y, adicionalmente, se trata de un sistema basado en el método de reparto para la financiación de las contingencias cubiertas (tal y como prevé el artículo 110 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre). Concretamente, el establecimiento de este método de financiación implica que no exista un vínculo directo entre el importe de las cuotas satisfechas por el trabajador a lo largo de su vida laboral con respecto al importe de la pensión que percibirá a partir del momento en que acceda a la jubilación, sino que la referida prestación por jubilación será financiada con las cotizaciones de los trabajadores que se encuentren en activo en ese momento.

Por su parte, la disposición transitoria séptima de la NFIRPF regula el régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social, estableciendo que: "1. *Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1999, hayan*

sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del Impuesto en concepto de rendimientos del trabajo. 2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto de acuerdo con la normativa vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente. 3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas".

De modo que, asimismo, tienen la consideración de rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones fueron realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1999, y hubieran sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible del Impuesto. En este supuesto, la integración del rendimiento de trabajo se efectuará por el exceso de la cuantía percibida sobre las aportaciones realizadas a la mutualidad que no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto de acuerdo con la normativa vigente en cada momento y, por tanto, hubieron tributado previamente. No obstante, en el caso de que no pueda acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible en los términos indicados, se establece una regla general de integración de estas prestaciones por jubilación o invalidez procedentes de las mutualidades de previsión social, por el 75 por 100 del importe percibido por el contribuyente.

En el supuesto planteado el consultante es un antiguo trabajador de la empresa T que se encuentra jubilado desde 1994, y percibe la pensión pública por jubilación de la Seguridad Social. Según indica, desde 1951, efectuó cotizaciones obligatorias a la Mutualidad

que actuaba como entidad sustitutiva de la Seguridad Social para los empleados de la empresa T, denominada Institución T de Previsión (ITP), hasta que, en 1991, se acordó la integración de todos los colectivos activos y pasivos de la ITP en el Régimen General de la Seguridad Social, a través de la disolución y liquidación forzosa de la Mutualidad. De acuerdo con la información aportada, las cotizaciones a la ITP no fueron fiscalmente deducibles con anterioridad al 1 de enero de 1979. Por este motivo, el consultante entiende que la pensión de jubilación que percibe de la Seguridad Social puede integrarse en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria séptima de la NFIRPF (es decir, en un 75 por 100, en la parte de la prestación correspondiente a las cotizaciones obligatorias efectuadas por él a la ITP, que no tuvieron el carácter de gasto deducible conforme a la normativa vigente).

A este respecto, debe ponerse de manifiesto que la extinta Institución T de Previsión era una mutualidad de previsión social que actuaba como entidad sustitutoria de la Seguridad Social para los empleados de la empresa T, a la cual debían cotizar con carácter obligatorio, y cuya financiación se basaba, al igual que el sistema público de la Seguridad Social, en el método de reparto. Estas cotizaciones obligatorias a la ITP tuvieron el carácter de gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del 1 de enero de 1979, mientras que con anterioridad no fueron fiscalmente deducibles.

Asimismo, procede tener en cuenta que en 1985 se llevó a cabo la integración en la Seguridad Social de las Entidades que actuaban como sustitutorias de aquella, según el procedimiento previsto en el Real Decreto 2248/1985, de 20 de noviembre, cuyo artículo único establecía que:

“El personal activo y pasivo de los colectivos comprendidos en el número 7 de la disposición transitoria sexta de la Ley General de la Seguridad Social se integrará en el correspondiente régimen de la seguridad social, en la forma y condiciones siguientes:

Primera.- El personal activo de los colectivos que se integren cotizará a la seguridad social, a partir de la fecha de efectos de la correspondiente integración, por todas las contingencias en la forma y condiciones establecidas para el correspondiente régimen de la seguridad social.

Segunda.- 1. La entidad gestora competente, en la cuantía, términos y condiciones que resulten de aplicar las normas de la seguridad social vigentes en el momento del correspondiente hecho causante, asumirá las prestaciones económicas de carácter periódico que, comprendidas en la acción protectora de la seguridad social, vinieran percibiendo quienes se encuentren incluidos en los colectivos que se integran. A tales efectos, se computarán como cotizados los periodos de prestación de servicios o asimilados por los que hubiere sido exigible la cotización obligatoria a la seguridad social. (...)

Tercera.- Los periodos por los que hubiere sido exigible la cotización a la seguridad social respecto de quienes se encuentren comprendidos en el presente Real Decreto, se considerarán, a efectos del reconocimiento del derecho de prestaciones futuras, como cotizadas al régimen de la seguridad social en el que se integren.

Cuarta.- 1. Las instituciones a que pertenecen los colectivos a que haya de afectar la integración vendrán obligadas a realizar a favor de la Seguridad Social la compensación económica que corresponda a las cargas y obligaciones que sean asumidas por aquélla. (...).”

La integración de los colectivos activos y pasivos de la ITP en el Régimen de la Seguridad Social se retrasó hasta 1991, fecha en la que se llegó a un acuerdo en esta materia entre el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, la empresa T y los sindicatos mayoritarios. No obstante, dicha integración se efectuó también siguiendo el mecanismo y metodología previstos en el citado Real Decreto 2248/1985, de 20 de noviembre.

De todo lo anterior se deduce que, respecto del personal incluido en ITP e integrado en

la Seguridad Social, no puede entenderse producida una subrogación de la Seguridad Social en la posición de ITP más allá del cómputo de los períodos cotizados, dado que tanto las obligaciones de cotizar como las prestaciones periódicas a percibir pasaron a regirse por las normas propias de la Seguridad Social.

Adicionalmente, en un supuesto como el planteado, debe tenerse en cuenta que las cotizaciones a la Seguridad Social tampoco tuvieron la consideración de gastos deducibles con anterioridad a 1979.

Por último, procede señalar que el régimen transitorio establecido en la disposición transitoria séptima de la NFIRPF, queda restringido a las prestaciones satisfechas por mutualidades de previsión social.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que la prestación pública por jubilación percibidas por el consultante, satisfechas por la Seguridad Social, no se encuentran incluidas en el ámbito de la disposición transitoria séptima de la NFIRPF, dado que no se trata de prestaciones satisfechas por una Mutualidad. En consecuencia, la prestación objeto de consulta deberá integrarse en la base imponible del IRPF por su importe íntegro, al no existir disposición alguna que ampare la aplicación de un porcentaje específico sobre la misma. Todo ello teniendo en cuenta, además, que, una conclusión distinta produciría un tratamiento discriminatorio, no justificado, frente a otros trabajadores integrados en idénticas condiciones en el Régimen General de la Seguridad Social.

CONSULTA 2018.4.4.2. IRPF, IVA, IAE: Consecuencias tributarias del alquiler a turistas de la vivienda en la que se reside, para estancias breves, durante los periodos de ausencia, sin prestar ningún otro servicio. IRPF. – Calificación de la renta, como rendimientos de capital inmobiliario, y determinación del rendimiento. Interpretación del concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación de la deducción por vivienda. IVA – la operación objeto de consulta constituirá una operación sujeta pero exenta del impuesto. IAE – Alta de la actividad en el epígrafe correspondiente del impuesto mediante el modelo 840.

HECHOS PLANTEADOS

Manifiesto mi idea de alquilar a turistas la vivienda en la que vivo y en la que estoy empadronado, para estancias breves en periodos en los que estoy ausente, como periodos vacacionales etc.; declaro asimismo mi intención de continuar viviendo en dicha vivienda, sin propósito de prestar ningún otro servicio.

CONTESTACIÓN

Respuesta de la Sección del IRPF:

En lo que respecta a los rendimientos del capital inmobiliario, la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su artículo 29 indica que:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de

dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Norma Foral se califiquen como rendimientos del capital.

(...)

3. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo».

Por su parte, respecto de los rendimientos del capital inmobiliario, el artículo 30 señala que:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario los procedentes de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, y comprenderán todos los que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

(...))».

Según el artículo 31, el rendimiento neto del capital inmobiliario será el resultado de minorar los rendimientos íntegros en los conceptos a los que se refiere el siguiente artículo.

Y el artículo 32 reza lo siguiente:

«1. En el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, se aplicará una bonificación del 20 por 100 sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.

Asimismo, será deducible, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación.

La suma de la bonificación y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

Se entenderán incluidos en este apartado, exclusivamente, los rendimientos derivados de los considerados como arrendamiento de vivienda en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

2. En los rendimientos del capital inmobiliario no incluidos en el apartado anterior, el rendimiento íntegro se minorará en el importe de los gastos deducibles que se detallan a continuación:

a) Los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, incluido el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación.

b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de derechos o facultades de uso o disfrute, será deducible en concepto de depreciación, la parte proporcional de los correspondientes valores de adquisición satisfechos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

La suma de los gastos deducibles no podrá dar lugar, para cada inmueble, a un rendimiento neto negativo».

Por otra parte, el Reglamento del impuesto, desarrollado por el artículo 35 del Decreto Foral

33/2014, explicita los gastos mencionados en el apartado a) del artículo 32, mientras que el artículo 36, concretamente, desarrolla los gastos de amortización deducibles cuando los beneficios no proceden de las viviendas.

Independientemente de ello, el artículo 24 de la Norma Foral regula el concepto de los beneficios rendimientos íntegros de la actividad económica:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y las profesionales.

2. Se considerarán actividades profesionales exclusivamente las clasificadas en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

3. Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. A estos efectos, no se computará como persona empleada el cónyuge, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, del contribuyente, ni

las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo en los términos del apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.»

Por tal motivo, si el arrendador no ofrece los servicios complementarios propios de la industria hotelera y si, además, no se da cumplimiento a las condiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 24, los beneficios recabados serán atribuibles al inmueble; en este sentido, y teniendo en cuenta que el inmueble alquilado no será vivienda habitual del arrendatario, los beneficios obtenidos serán fiscalizados en virtud del apartado 2 del artículo 32.

Por otra parte, en caso de que el inmueble objeto de arrendamiento sea su vivienda habitual (por constar como su residencia habitual durante un plazo ininterrumpido de tres años y por constar como tal hasta el periodo de arrendamiento), podrá aplicar la deducción hasta el momento de su arrendamiento pero no a partir de esta, ya que dejará de ser vivienda habitual en el momento del arrendamiento; asimismo, tras el arrendamiento, deberá vivir en ella durante un plazo ininterrumpido de tres años para que vuelva a ser considerada vivienda habitual.

Por tal motivo, en caso de alquilar su vivienda y con el fin de poder aplicar la deducción por vivienda habitual, tendrá usted que vivir durante tres años ininterrumpidos en ella. En caso contrario (si la vivienda fuera arrendada antes del cumplimiento del plazo de tres años), perderá el derecho a la deducción y estará sujeto, en virtud del artículo 71 de la mencionada Norma Foral, a la suma del importe de las deducciones indebidas a la cuota líquida generada en el ejercicio en que se hayan incumplido tales condiciones.

Respuesta de la Sección del IVA:

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 4.º uno que *«estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios*

o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».

El apartado segundo del artículo 5 de la citada ley, por su parte, establece que *«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».*

Asimismo, en el apartado primero del artículo 5, se detalla la figura del empresario o del profesional, especificándose que, a efectos del impuesto en cuestión, serán empresarios o profesionales *«quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».*

Asimismo, la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicio en su artículo 11, según el cual se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la mencionada Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En concreto, los párrafos 2 y 3 del apartado segundo del artículo 11 establecen que se entiende como prestación de servicio, por una parte, *«los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra»* y, por otra, *«las cesiones del uso o disfrute de bienes».*

Por tanto, puede afirmarse que el arrendamiento de una vivienda, ya sea esta habitual o de temporada, constituye siempre una operación sujeta al mencionado tributo.

Por otra parte, el Decreto Foral 102/1992 excluye las siguientes operaciones de este tributo en su artículo 20.uno.23:

«23. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de este Decreto Foral esta Norma y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados en virtud de lo establecido en la anterior letra b).

(...))».

Según lo establecido en el citado artículo, el arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente al uso de vivienda están sujetos y exentos de IVA, siempre y cuando no se correspondan con casos explícitamente establecidos en la norma. En este sentido, para que una operación de arrendamiento de un edificio o parte de él, de uso exclusivamente residencial, quede exento de IVA, en virtud del artículo 20.uno.23.b), resulta necesario que

el arrendador no se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

En los demás casos, el arrendamiento estará sujeto y no exento de IVA. Es decir, se producirá en caso de que el arrendador ofrezca servicios complementarios propios de la industria hotelera al arrendatario (los mencionados en el párrafo anterior). A estos efectos, cuando el reglamento del IVA hace mención a «los servicios complementarios propios de la industria hotelera» cita como ejemplo los de «restauración, limpieza, lavado de ropa u otros análogos», que complementarían los servicios corrientes ofrecidos a los clientes y que, por tanto, no perderían su esencia de servicio de hostelería, dado su carácter complementario.

En este sentido, los servicios hoteleros se caracterizan por el hecho de que el servicio ofrecido a los clientes no se limita únicamente a poner a su disposición un inmueble o parte de este. Por lo tanto, el servicio de hostelería, a diferencia del alquiler de viviendas, comprende una serie de servicios, entre los cuales destacaría la recepción de los clientes y su constante atención en un entorno dedicado exclusivamente a tal fin, servicio de limpieza del establecimiento hotelero, cambio de ropas de cama y baño, así como una serie de servicios complementarios (lavandería, consigna, prensa, reservas, etc.), restauración y alimentación.

Además de los mencionados, se consideran servicios complementarios de la industria hotelera la limpieza del interior de la vivienda con carácter periódico, así como el cambio de ropas de cama y baño.

No tienen carácter de servicio complementario de hostelería los siguientes servicios: 1) servicio de limpieza realizado antes y después del periodo contratado por cada arrendador; 2) servicio de limpieza de ropas de cama y baño, antes y después del periodo contratado por cada arrendador; 3) servicio de limpieza de

áreas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) y, en caso de que la vivienda esté ubicada en una urbanización, limpieza de zonas verdes, accesos, aceras, calles, etc.; o 4) asistencia técnica y servicios de mantenimiento para realizar arreglos (fontanería, electricidad, cristales, persianas, cerrajería y electrodomésticos).

Por consiguiente, y en respuesta a su consulta, deben distinguirse los siguientes dos casos:

- a) los arrendamientos mencionados en su pregunta estarán exentos de IVA siempre y cuando no se ofrezcan servicios relativos a la industria hotelera (arriba citados), incluso en periodos más breves de duración, si el inmueble se alquila exclusivamente para uso residencial;
- b) si, por el contrario, se ofrecen servicios análogos a los servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento de la vivienda no estará exento y estará sujeto al mencionado tributo. Por tanto, el arrendador deberá presentar de manera obligatoria las autoliquidaciones pertinentes (modelos 300 y 390).

En cuanto al tipo impositivo, según el artículo 90.uno de la Norma Foral, será de aplicación un tipo del 21%, salvo en los casos establecidos en el siguiente artículo.

Por su parte, el artículo 91, en el párrafo segundo del apartado uno.2 establece un tipo impositivo del 10%: «Los servicios de hostelería, campamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario (...)».

Teniendo en cuenta todo lo manifestado, los arrendamientos del caso mencionado en el apartado b) estarán sujetos y no exentos de IVA, y se les aplicará un tipo impositivo del 10%.

Le proporcionamos esta información para su conocimiento y para sus efectos oportunos.

Respuesta de la Sección del IAE:

El consultante afirma que arrendará su vivienda habitual durante los periodos en los que se encuentre fuera de su hogar. Para los efectos del impuesto de actividades económicas, el consultante ejercerá una actividad de arrendamiento, para lo cual deberá presentar su alta en la matrícula fiscal:

- Apartado primero. Epígrafe 861.1.- «Alquiler de viviendas»
- Para el alta relativa a esta actividad, deberá presentar el modelo 840. La declaración de alta se deberá presentar en la Diputación Foral de Gipuzkoa, dentro del plazo de diez días anteriores al comienzo de la actividad.

CONSULTA 2018.5.3.1. IVA: Obligaciones de facturación. Consulta sobre la emisión de facturas completas en sustitución de facturas simplificadas, en un contexto en que las facturas son realizadas por un tercero por cuenta del consultante.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad pública dependiente del Departamento Foral de Infraestructuras Viarias y Movilidad de la Diputación Foral de Álava, concesionaria del tramo alavés de la autopista AP-1.

La empresa T cuyo objeto es la gestión tendente a la recuperación del IVA soportado de sus clientes, entre ellos los usuarios del tramo de autopista gestionado por la entidad A, les ha solicitado la emisión de facturas completas en sustitución de las facturas simplificadas emitidas a sus clientes, adjuntando un excel en el que "existe un enlace en color azul al lado de cada factura simplificada con la imagen certificada por la AEAT, que requiere de la introducción de una contraseña individualizada para cada factura simplificada" y además existe otro enlace de color azul a través del cual se puede visualizar la autorización conferida por sus clientes a efectos de que T solicite en su nombre las facturas completas.

La consultante a la vista de dicha solicitud ha procedido a solicitar a T los datos que entiende constituyen requisito necesario para proceder a la emisión de las facturas completas con todas las garantías, en concreto, en el caso de que se haya abonado con medio de pago electrónico la primera hoja del contrato bancario del soporte con el que se hizo el pago en la que aparecen los datos del titular, así como el número completo de la tarjeta o "VIA-T" o un certificado de titularidad expedido por la entidad emisora.

La consultante considera que sin dicha acreditación no puede emitir las facturas completas con las garantías de que correspondan a servicios prestados a los clientes de T. Por otra parte, T se ha ofrecido a emitir

las facturas completas en sustitución de las simplificadas.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si la consultante tiene la obligación de expedir las facturas completas a solicitud de T no existiendo certeza de que los clientes de esta última son quienes hicieron el tránsito de forma efectiva y procedieron al pago con el documento de su titularidad.

2.- Si T puede emitir las facturas completas en sustitución de las facturas simplificadas por cuenta de la consultante, inclusive las relativas a operaciones anteriores al acuerdo.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 164.Uno.3º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del IVA, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Norma, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a *“expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente”*.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo.

El artículo 2.1 de dicho Reglamento, establece lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 164.Uno.3º de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios

o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por su parte, el artículo 2 del citado Reglamento en la letra a) de su apartado 2, dispone lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria”.

Por otro lado, el artículo 15 de dicho Reglamento, relativo a las facturas rectificativas, establece en su apartado 6 que la solicitud de un canje de factura simplificada por una factura completa con el contenido del artículo 6.1 del mismo Reglamento no tendrá la consideración de factura rectificativa: *“6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.*

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1”.

Por otra parte, en relación con la acreditación de que quien solicita el canje ha sido el destinatario, la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido no prevé medios de prueba específicos a tal fin, por lo que para acreditar dicha circunstancia cabe atenderse a lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Norma Foral General Tributaria de Álava (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero).

En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 101.1, el cual establece que *“en los*

procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa” y en el artículo 101.2, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En el caso consultado si la entidad A como obligado a la expedición de facturas por los servicios que presta de tránsito por el tramo alavés de la autopista AP-1 no tiene, como todo hace indicar, datos suficientes para verificar que las facturas simplificadas respecto de las cuales les solicita T el canje corresponden con las personas respecto de las cuales se les han prestado los servicios (destinatarios), no podrá emitir facturas de canje con todos los datos que exige el artículo 6 del Reglamento de facturación.

2.- Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 5 del citado Reglamento de facturación, relativo al cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, establece lo siguiente:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, la empresaria, empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan

optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el cual el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan”.

De conformidad con lo anterior cabe concluir lo siguiente:

1. La entidad A no está obligada a autorizar a T para que pudiera emitirle facturas en su nombre, es una cuestión a voluntad de las dos partes.

2. En ningún caso el acuerdo que se pudiera establecer puede afectar a operaciones realizadas anteriormente a la fecha del acuerdo.

3. El Reglamento de facturación no establece ninguna limitación en cuanto a los documentos que deben expedirse en cumplimiento de la obligación de expedir factura a que se puedan expedir por los clientes o terceros, por tanto las facturas completas de canje o sustitución de las simplificadas pueden emitirse por parte de un cliente o de un tercero y siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 5.2 del Reglamento de facturación.

No obstante, aunque pueda existir acuerdo entre la consultante y T para emitir facturas completas de canje o sustitución de las simplificadas, si como se ha expuesto en el primer punto de esta contestación no se puede acreditar que las facturas simplificadas respecto de las cuales T pretende emitir las facturas de canje corresponden con las personas respecto de las cuales se le han prestado los servicios (destinatarios) T no podrá emitir facturas de canje por cuenta de la consultante con todos los datos que exige el artículo 6 del Reglamento de facturación.

4. En cualquier caso, la consultante como sujeto pasivo del Impuesto es la responsable del cumplimiento de la obligación de expedir la factura o documento sustitutivo, aunque sean expedidos materialmente por T.

CONSULTA 2018.5.3.2. IRPF: Imputación temporal a efectos del IRPF de determinadas rentas derivadas de diferencias salariales entre el convenio y las tablas salariales abonadas, correspondientes a ejercicios anteriores, cuyo pago se hace exigible tras Auto del Tribunal Supremo. Integración de los rendimientos percibidos.

HECHOS PLANTEADOS

Primero.- Retomando la notificación recibida por parte del Dpto. de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en respuesta a la consulta realizada con fecha 29 de octubre del 2013 y nº de referencia DWUR, consulta realizada por parte de D. MMOL, actuando en nombre y representación de la AKE, quisiéramos que nos indicasen cuál es la gestión recomendada por el Dpto. de Hacienda, en cuanto a la imputación de las diferencias salariales que afectan al convenio colectivo de Iniciativa Social de Euskadi, teniendo en cuenta la evolución del conflicto colectivo del sector.

Segundo.- Los integrantes de la Mesa Negociadora del Convenio Colectivo de Centros de Iniciativa Social de Euskadi, con fecha 10 de octubre de 2014, firmaron Acuerdo Transaccional suscrito entre las partes patronal y social del convenio de centros de Enseñanza de Iniciativa Social de Euskadi para la resolución del conflicto colectivo y la recuperación del convenio, homologado por el Tribunal Supremo, el 16 de marzo de 2015.

1. Circunstancia que afecta a diferencias salariales generadas entre el convenio y tablas salariales abonadas.

En la consulta que se planteó en 2013 a Hacienda, se hacía referencia a las diferencias generadas hasta el 31/12/2012, sin embargo, se han continuado generando diferencias hasta el 31/12/2016. Desde el 01/01/2017 se abonan tablas salariales del convenio.

El pago de estas diferencias está recogido en el mencionado Acuerdo Transaccional suscrito

entre las partes Patronal y Social del convenio de Centros de Enseñanza de Iniciativa Social de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la resolución del conflicto colectivo pendiente ante el Tribunal Supremo y la recuperación de la aplicación del convenio, firmado 10 de octubre del 2014.

Se recoge que el pago de las diferencias salariales pendientes se abonará del siguiente modo:

- Personal que cesa la relación laboral con el centro (dimisiones, jubilaciones, fallecimientos,...):

Se abonarán todas las diferencias salariales pendientes en el momento del cese de la relación laboral del mismo.

- Resto del personal:

La Comisión Paritaria se reunirá anualmente, una vez aprobada la Ley de Presupuestos Generales de la CAPV para el año en curso y estudiará el Anexo relativo al Módulo Económico de Sostenimiento de los Centros Concertados, y se aprobarán las diferencias que corresponden por módulo y aula.

Tras este procedimiento, en cada centro escolar se han de realizar los cálculos correspondientes a la financiación aplicando las tablas aprobadas por la Comisión Paritaria, con las aulas concertadas del centro, para determinar si realmente existe financiación positiva y por ende, si debe abonar diferencias salariales.

En el caso de que ésta exista, el centro debe de liquidar dicha financiación abonando las diferencias salariales más antigüas que tiene pendiente de pago. Para ello, la Comisión Paritaria acuerda una fecha de pago, sin embargo, existe libertad para realizar acuerdos internos individuales entre cada centro y los Representantes Legales de los Trabajadores de éste, para que puedan acordar fechas de pago, e

incluso cantidades a saldar, como puede ser el adelanto de cantidades superiores a las exigidas realmente según la financiación, para poder liquidar las diferencias totales de un mismo año.

Tercero.- En cumplimiento de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de enero de 2013 que declara el derecho del personal de Administración y Servicios a la equiparación al 95% de sus homólogos de la enseñanza pública, desde el año 2013 se vienen firmando acuerdos parciales de la mesa negociadora del convenio colectivo de Centros de Enseñanza de Iniciativa Social de la CAPV, en los que se garantiza el 9% de la retribución a determinadas categorías profesionales, cada vez que se recoge un aumento de las tablas salariales del sector público en los presupuestos generales.

De este modo, si se produce un incremento de la función pública, se realizan atrasos del propio año, o de ejercicios anteriores, en función de los importes establecidos en la educación pública.

Cuarto.- Que en base a lo expuesto, de cara a dar cumplimiento de forma correcta a las correspondientes obligaciones tributarias, se plantean las siguientes cuestiones objeto de la presente consulta.

CUESTIÓN PLANTEADA

Imputación de las rentas abonadas.

Se pregunta sobre la imputación de las rentas que se van a abonar a los trabajadores, concretamente si la Hacienda Foral considera que: Deben imputarse las rentas y correspondientes retenciones al periodo impositivo en que se perciban o si deben ser imputadas en el ejercicio en el que se ha producido el incremento del devengo.

Las indicaciones recibidas entonces fueron que debían imputarse en el año del abono.

Supuestos planteados.

1. Personal que cesa la relación laboral con el centro (dimisiones, jubilaciones, fallecimientos,...) dentro del Acuerdo Transaccional. Se abonarán todas las diferencias salariales pendientes en el momento del cese de la relación laboral del trabajador.

2. Resto del personal afectados por el Acuerdo Transaccional. Se abonarán todas las diferencias salariales pendientes en el momento recogido bien por la Comisión Paritaria bien por los centros y la Representación Legal de los mismos.

3. Diferencias salariales del personal de Administración y Servicios por equiparación del 95% de la función pública.

CONTESTACIÓN

El artículo 57 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone:

“Artículo 57. Imputación temporal.

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.

(...)”

De acuerdo con los datos expuestos en la consulta, con fecha 16 de marzo de 2015 el Tribunal Supremo dicta un Auto de Homologación del Acuerdo Transaccional suscrito entre las partes patronal y social del convenio de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Mediante dicho auto se homologa a todos los efectos el acuerdo de 10 de octubre de 2014 al que llegaron las partes intervinientes relativo, entre otros asuntos, a las diferencias salariales generadas entre el convenio y las tablas salariales abonadas.

Se entiende que con este Auto del Tribunal Supremo se hace exigible el pago de todas las cantidades abonadas por lo que todos los rendimientos correspondientes a ejercicios anteriores al 2015 se imputarían a este último ejercicio por ser la fecha de firmeza del Auto.

En cuanto a la integración de los rendimientos percibidos, el artículo 19.2 de la Norma Foral 3/2014 establece que el rendimiento del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes:

“a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

Por lo tanto, si las cantidades abonadas han sido generadas en un periodo superior a dos años, se integrarán al 60 por 100 y si han sido generadas en un período superior a cinco años el porcentaje a integrar será del 50 por 100.

CONSULTA 2018.7.3.1. IS: Obligación de practicar retención a cuenta del IS en relación con las rentas percibidas por la prestación, por parte de una sociedad cuya actividad se enmarca en el sector de la formación, de una batería de servicios de naturaleza diversa.

HECHOS PLANTEADOS

La empresa consultante DRE, S.L., tiene domicilio fiscal en Álava y su objeto social consiste en la prestación de diferentes servicios relacionadas con el sector de la formación. También comprende el alquiler y subalquiler a terceros de instalaciones que cumplan con todos los requisitos para que se pueda impartir formación, el alquiler y venta de equipos informáticos, el alquiler, y venta de equipos audiovisuales, el alquiler y venta de equipos de reprografía, el alquiler y venta de mobiliario, la venta de material didáctico, alquiler y venta de equipos industriales, hasta el alquiler y venta de plataformas digitales aplicaciones y programas informáticos. Además comprenderá la explotación de centro de negocios y servicios de gestión administrativa.

Tales actividades podrán realizarse por la sociedad ya sea de forma exclusiva y directa ya indirectamente mediante la titularidad de acciones o participaciones en otras sociedades o empresas. El CNAE de la actividad principal es el 8211, pero para poder abarcar la totalidad de los servicios que presta se encuentra dada de alta en los epígrafes 8497 Servicios de Gestión Administrativa y 8612 Alquiler de locales industriales y otros alquileres N.C.O.P.

Actualmente la entidad tiene 5 trabajadores vinculados al centro de trabajo situado en Vitoria, que dan servicio y coordinan los servicios subcontratados en los distintos locales alquilados por la consultante.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante quiere que se determine:

- Si los servicios prestados junto a la cesión de los inmuebles son servicios accesorios o no y si la cesión de los inmuebles es o no el servicio principal.

- Si existe algún supuesto en los que alguna de las rentas descritas que percibe la consultante deban sujetarse a retención

CONTESTACIÓN

En cuanto a la **primera cuestión** planteada, acerca de si los servicios prestados junto a la cesión de los inmuebles son servicios accesorios o no y si la cesión de los inmuebles es o no el servicio principal; no cabe pronunciarse acerca de ello en esta consulta, ya que la consultante, está planteando la consulta vinculante, para determinar si la obtención de determinadas rentas están sujetas o no a retención a cuenta del Impuesto de Sociedades, y la determinación de actividad principal o accesoría es totalmente irrelevante en este caso.

En cuanto a la **segunda cuestión**, la sociedad consultante, ha descrito, en el escrito de consulta presentado, las actividades realizadas por la empresa, manifestando que todas las actividades se encuentran en el objeto social de la empresa.

A efectos de determinar en general, qué hechos imponible están sujetos a retención, a cuenta del Impuesto de Sociedades, el artículo 50 del Decreto Foral 41/2014 de 1 de agosto del Impuesto sobre Sociedades, establece la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en la percepción de determinadas rentas siendo estas las siguientes:

“a) Las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en los artículos 36 y 37 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

c) *Las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.*

d) *Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, cuando de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituyan rendimientos del capital mobiliario.*

e) *Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.*

f) *Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de Instituciones de inversión colectiva."*

Como puede observarse, estas rentas corresponden a rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, premios y ganancias patrimoniales.

Los conceptos de obtención de rendimientos, expresados por la sociedad consultante, son todos propios de la actividad económica ordinaria de la empresa, ya que todos están contenidos en su objeto social.

Sin embargo, una de las actividades realizada por la consultante, es la del alquiler y/o subalquiler de bienes inmuebles, y dado que el punto e) del artículo 50 arriba transcrito, establece que "deberá retenerse respecto de las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas", en este tipo de rendimientos, sí debería retenerse.

Respecto a ello, la consultante apunta que figura en situación de alta en los epígrafes, 849.7 de Servicios de Gestión Administrativa y 861.2 de Alquiler de Locales industriales y otros alquileres N.C.O.P.

El artículo 51.9.c) del Decreto Foral 41/2014 de 1 de agosto, establece que:

"No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de:

9. *Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:*

c) *Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Decreto Foral Normativo 573/1991, de 23 de julio, o bien, en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.*

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca por Orden Foral el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos."

Por tanto, en su caso, estos rendimientos de arrendamiento y/o subarrendamiento de bienes inmueble, no deben someterse a retención, al cumplir el requisito de su alta en el epígrafe 861.2, de las Tarifas del Impuesto de Actividades económicas.

Teniendo en cuenta, que la consultante, deberá acreditar ante el arrendatario y/o subarrendatario su alta en dicho epígrafe, mediante la copia de la certificación, del Servicio de Impuestos Locales y Catastro, a efectos de que no le practique retención, sobre estos rendimientos.

Cabe indicar, de acuerdo a la consulta de la DGT V3143-14 y una vez expuesta la regulación normativa, que el asunto planteado en dicha consulta es la operatividad del sometimiento a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos

procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en relación con el supuesto objeto de consulta.

En cuanto a los servicios mixtos que ofrece de puesta a disposición de puestos de trabajo equipados, despachos equipados, y salas y aulas equipadas, todos ellos con mobiliario, equipos informáticos junto con el software oficial, conexión a internet, limpieza y suministros de agua, luz, calefacción acceso a instalaciones comunes, recepción aseos e incluso equipación especial si es requerida por el cliente, que van más allá del simple arrendamiento de inmuebles; se encontrarían fuera del ámbito de retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, retención que se regula en los artículos 50 y 51 del Decreto Foral 41/2014 de 1 de agosto del Impuesto sobre Sociedades, dada su condición de persona Jurídica.

Así resulta del criterio administrativo que la Dirección General de Tributos ha venido consolidando en las contestaciones a consultas sobre este asunto referidas a sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: consultas nº 0892-03, 0735-98, 1643-98, V0864-05, V0343-06 y V0365-06 y V3143-14.

CONSULTA 2018.7.3.2. IS: Sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal con una única sociedad dependiente. La amortización del fondo de comercio de consolidación deberá ser tenida en cuenta a efectos de la aplicación de la compensación para fomentar la capitalización empresarial (art. 51 NNFF IS) y por lo tanto, se tendrá en consideración para el cómputo del importe del patrimonio neto a efectos fiscales que debe permanecer constante o aumentar durante un periodo de cinco años.

HECHOS PLANTEADOS

FIH, S.L. es la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal cuya única sociedad dependiente es FI, S.A.U.

Ambas sociedades son residentes en Gipuzkoa y tributan en la Hacienda Foral de Gipuzkoa, si bien ambas han venido tributando por volumen de operaciones ante la administración del Estado conforme al artículo 18 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El ejercicio fiscal del grupo de consolidación es el comprendido entre el 1 de julio y el 30 de junio del ejercicio siguiente.

A continuación se exponen dos hechos relevantes que dan lugar al planteamiento de la siguiente consulta:

1. De la compensación para fomentar la capitalización empresarial

En el ejercicio comprendido entre el 1 de julio de 2014 y el 30 de junio de 2015, el grupo fiscal cuya entidad dominante es FIH, S.L. en aplicación del artículo 51 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa ("NFIS"), practicó la siguiente reducción en base imponible y la entidad dominante constituyó la siguiente reserva, conforme a lo establecido en el citado precepto:

- Incremento del patrimonio neto: 3.119.141,34 euros
- Reducción en base imponible 2014-2015 (10%): 311.914,13 euros
- Reserva indisponible: 3.119.141,34 euros

El artículo 51 de la NFIS regula el incentivo fiscal de la compensación para fomentar la capitalización empresarial, el cual, entre otros aspectos, establece como uno de los requisitos para poder aplicar el mismo, el siguiente:

“1. (...) Durante ese periodo de cinco años debe permanecer constante o aumentar el importe del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

6. (...) Los grupos fiscales que tributen siguiendo las reglas establecidas en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral podrán aplicar lo dispuesto en este artículo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Norma Foral.”

A su vez, el artículo 89 de la NFIS establece las reglas de determinación de la base imponible de los grupos de consolidación fiscal y, en su apartado 4 establece:

“4. A los efectos de calcular el importe de las correcciones en materia de aplicación del resultado establecido en el Capítulo V del Título IV de esta Norma Foral del grupo fiscal, las magnitudes relativas al grupo fiscal se calcularán por relación a las cuentas consolidadas del grupo fiscal correspondiente al último día del periodo impositivo.”

De todo ello interpreta esta parte que el grupo fiscal FIH, S.L. contrajo la obligación de mantener el patrimonio neto consolidado durante los cinco ejercicios siguientes

a aquel en el que aplicó el citado incentivo fiscal, es decir, desde el ejercicio 2014-2015 hasta el ejercicio 2019-2020.

Cabe poner de manifiesto que, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014 que rige para las sociedades sitas en territorio común, no hace la misma referencia que el artículo 89.4 NFIS a las cuentas anuales consolidadas a los efectos de las reservas de capitalización, emprendimiento y nivelación de beneficios. De hecho, la DGT parece entender que la referencia deben ser las cuentas anuales agregadas y no consolidadas. En este sentido, ha señalado:

“Por tanto, el cómputo del incremento de los fondos propios de cada grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las sociedades que forman el grupo, sin realizar ni eliminaciones ni incorporaciones.

A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de las entidades sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS.”

La evolución del patrimonio neto de la sociedad en el ejercicio de acogimiento a la reserva de capitalización y los siguientes, ha sido la que se indica a continuación:

	2014-2015	2015-2016	2016-2017
Capital Social	10.003.006	10.003.006	10.003.006
Prima Emisión	0	0	0
Reserva Legal	12.559.664	14.291.283	14.461.772
Reservas voluntarias			
Reservas especiales	1.731.618	1.823.310	173.092
Resultado del ejercicio			
TOTAL FONDOS PROPIOS	24.294.288	26.117.598	24.637.870
Subvenciones, donaciones y legados	319	0	0
TOTAL PATRIMONIO NETO	24.294.607	28.117.598	24.637.870
CORRECCIONES AL PATRIMONIO NETO			
Instrumentos financieros compuestos	0	0	0
Dot. a otras rvas. especiales (art. 52 y 53 NFIS)	0	0	0
Valores repre. part. FPPP (art. 33.1 y 34.1 NFIS)	0	0	0
Préstamos participativos (art. 39.3 NFIS)	0	0	0
Elementos afectos EP extranjero (art. 35 NFIS)	0	0	0
Elementos materialización ExR (art. 36 NFIS)	0	0	0
Elem. patrim. extranjero, rtas. exentas sg/ CDI	0	0	0
Elem. patrim. no afectos a rdtos. no sujetos	0	0	0
Aplicaciones socios (Rva. Capitaliz. Previa)	0	0	0
TOTAL PATRIMONIO NETO (CORREGIDO)	24.294.607	28.117.598	24.637.870

Por tanto, el patrimonio neto que la sociedad está obligada a mantener para cumplir con los requisitos del artículo 51, asciende a 24.294.606,98 euros.

La evolución de dichos fondos propios refleja una generación de resultados positivos y un aumento anual relativamente constante del patrimonio neto, lo que permite el cumplimiento del reiterado requisito de mantenimiento.

2. De la amortización contable del fondo de comercio:

FI, S.A. entidad dependiente del grupo, ostenta en su activo a nivel individual un fondo de comercio resultante de una operación de reestructuración por importe de 946.817,26 euros.

Adicionalmente, a causa de aplicar las reglas de consolidación contable de ambas sociedades, en el activo del balance consolidado del grupo se pone de manifiesto un activo por fondo de comercio de consolidación por importe de 15.146.149 euros.

Dicho activo por fondo de comercio de consolidación no tiene reflejo en las cuentas anuales individuales, y es fruto únicamente de aplicar las reglas de consolidación contable (diferencia surgida en la eliminación de participaciones vs fondos propios).

Por otro lado, conforme a la normativa contable de aplicación, ninguno de los activos por fondo de comercio de referencia habrían sido contablemente amortizados desde la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad ("PGC"), esto es, desde el ejercicio 2008.

Sin embargo, con fecha 17 de diciembre de 2016 y con efectos a partir de 1 de enero de 2016, se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modificó el PGC. Dicho Real Decreto introdujo una modificación en el apartado 2 de la Norma de Registro y Valoración 5ª, que que-

daba redactado de la siguiente manera:

"2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro."

A su vez, el mismo Real Decreto introdujo una disposición transitoria única en la que se indicaba lo siguiente:

"1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este Real Decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el Real Decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

2. No obstante lo indicado en el apartado precedente se podrá optar por amortizar estos activos con cargo a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por prime-

ra vez el vigente Plan General de Contabilidad, en caso de que la fecha de adquisición fuese anterior.

El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio el valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de los diez años.

El valor en libros que subsista se amortizará de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este Real Decreto. A tal efecto, se presumirá salvo prueba en contrario que la vida útil del fondo de comercio será el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años a que se refiere el párrafo primero de este apartado. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Estas reglas se aplicarán de modo uniforme en la formulación de las cuentas anuales individuales, al fondo de comercio y a los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida.

4. La sociedad dominante obligada a consolidar aplicará estas reglas de modo uniforme para contabilizar el fondo de comercio de consolidación y los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida, que se pongan de manifiesto al integrar las sociedades del conjunto consolidable y al aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia. No obstante, el criterio seguido por las sociedades incluidas en la consolidación al formular sus cuentas anuales individuales, se deberá mantener en las cuentas consolidadas."

Conforme a lo anterior, el grupo de consolidación contable FIH, S.L. ante el cambio normativo ha optado en el ejercicio comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 30 de junio de 2017 por amortizar de manera prospectiva tanto el fondo de comercio individual de FI, S.A.U. como el fondo de comercio de consolidación, al ritmo del 10% anual.

De esta manera, en el resultado consolidado del grupo se incluye tanto la amortización del fondo de comercio individual (incluido, a su vez, en el resultado individual del FI, S.A.) como el fondo de comercio consolidado. El efecto de dicha dotación asciende a 1.-609.297 euros (94.682 euros del fondo de comercio individual y 1.514.615 euros del fondo de comercio de consolidación).

Como puede observarse, el impacto de dicho nuevo gasto por amortización del fondo de comercio es muy significativo, principalmente a causa de la amortización del fondo de comercio de consolidación (1.514.615 euros).

El resultado consolidado del ejercicio 2016-2017, sin considerar la amortización del fondo de comercio consolidado, asciende a 1-687.708,14 euros, mientras que, considerando la amortización de dicho fondo de comercio, queda en 173.092,23 euros.

Esto es, el mero registro de dicha amortización en las cuentas anuales consolidadas conlleva que, en el patrimonio neto consolidado se vaya a poner de manifiesto a partir de 2016 anualmente una pérdida de 1.514.615,15 euros, cifra que no tiene reflejo en cada una de las sociedades individualmente consideradas, ni en sus patrimonios netos, sino tan sólo en el patrimonio neto consolidado contable de ambas.

Adicionalmente, dicha pérdida o gasto contable tampoco se verá reflejada en la base imponible del grupo de consolidación fiscal, en la medida en que se trata de un gasto que no forma parte de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo ni tampoco se procedería a su eliminación como ajuste de consolidación para hallar la base imponible del grupo fiscal.

En este escenario, FIH, S.L., se plantea si la amortización de dicho fondo de comercio de consolidación, en la medida en que es un activo que no consta a efectos individuales de cada sociedad, ha de tenerse en cuenta a efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento del patrimonio neto según el artículo 51 NFIS en la medida que:

1. La amortización del fondo de comercio de consolidación supone un apunte contable en las cuentas anuales consolidadas que, aunque disminuye el patrimonio neto consolidado, no afecta en absoluto al resultado y al patrimonio neto individual de cada una de las sociedades.
2. Se trata de una novedad normativa introducida en diciembre de 2016 y ajena a la evolución económica de la explotación, que por otro lado no podía preverse al tiempo de tomar la decisión de acogerse a la reserva de capitalización en el ejercicio 2014-2015.

CUESTIÓN PLANTEADA

La cuestión tributaria sobre la que se plantea la presente consulta tributaria vinculante es el eventual incumplimiento del requisito de mantenimiento del patrimonio neto a efectos fiscales.

Como ya se ha mencionado anteriormente, el grupo fiscal FIH, S.L. ha venido cumpliendo con ese compromiso adquirido en dicho ejercicio.

Ahora bien, el mero hecho de tener que amortizar el fondo de comercio de consolidación disminuye muy significativamente los fondos propios consolidados, situación que puede llevar a distorsiones y efectos muy perjudiciales, como son a modo de ejemplo que:

- El grupo no sea capaz de generar resultados positivos consolidados por encima de esa cifra, y en el tal caso el patrimonio neto disminuya, mientras el nivel individual se incrementa.

Es decir, si el resultado contable a nivel individual ascendiera a 1 millón de euros (cifra nada despreciable), y los patrimonios netos individuales lo hicieran de la misma forma, sin embargo el patrimonio neto consolidado descendería, al contabilizar una amortización del fondo de comercio de consolidación superior (1.514.615 euros).

- A pesar de generar resultados positivos e incrementar los patrimonios netos individuales, no puede computar un nuevo incremento de su patrimonio neto a efectos de ulteriores dotaciones a la reserva para la capitalización empresarial según el artículo 51 NFIS.
- Si se repartieran resultados (para lo cual se observarían las limitaciones y requisitos legales a nivel individual), o se realizaran inversiones en activos que debieran excluirse del patrimonio neto (i.e. elementos afectos a exención por reinversión, participaciones en entidades que dieran derecho a la exención según el artículo 33 NFIS), el patrimonio neto fiscal se vería aún más disminuido pudiendo llevar a un incumplimiento del requisito de mantenimiento. Y ello a pesar de que, a nivel individual y a salvo del fondo de comercio de consolidación, los patrimonios netos agregados serían superiores.

Por ello, cabe plantearse que la amortización del fondo de comercio de consolidación, que, en ningún caso aparece reflejada en los balances ni en los resultados individuales, debiera ser un componente del resultado contable consolidado que no debiera ser considerado para calcular el patrimonio neto consolidado a efectos de compromiso de mantenimiento adquirido por la aplicación de este incentivo.

En opinión de esta parte, la interpretación anterior sería coherente con la finalidad del incentivo fiscal de la reserva de capitalización, que persigue fomentar la capitalización de las empresas.

En este sentido, el artículo 51 NFIS entiende esta parte que pretende penalizar, esto es, obligar a regularizar la reducción aplicada en ejercicio anteriores, cuando la sociedad hace disposición de incremento del patrimonio neto a efectos fiscales que generó el derecho al incentivo.

En este caso, la amortización del fondo de comercio de consolidación, que no tiene reflejo a nivel individual, no puede entenderse que implique una distribución o disposición del patrimonio neto.

Del mismo modo, el incentivo pretende premiar la capitalización de las empresas a través del mantenimiento de sus recursos propios, situación que mi representada y su grupo estaría cumpliendo estrictamente. Sin embargo, y por aplicación de una norma contable específica que afectaría a sus cuentas consolidadas, dicho incremento se vería inutilizado y se vería privada de acceder al incentivo en las mismas condiciones que otros contribuyentes.

Lo anterior, de nuevo, pondría en evidencia una contradicción como es que las entidades del grupo de tributar a nivel individual no verían perjudicada la determinación de sus bases imponibles individuales por aplicación de esta reserva pero, sin embargo, por elegir aplicar el régimen de consolidación fiscal se encontrarían perjudicadas por la mera aplicación de una norma contable distinta a nivel consolidado en la medición de sus patrimonios netos.

Dichas cuentas consolidadas, por otro lado y como se ha expuesto, no tendrían ninguna incidencia a efectos fiscales ya que el régimen de consolidación parte de una "agregación" de las bases imponibles.

Adicionalmente, la interpretación anterior también sería acorde con el principio de seguridad jurídica plasmado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, puesto que en el momento de aplicación del incentivo fiscal la normativa contable no contemplaba la amortización del fondo de comercio de consolidación, por lo que la previsión de esta parte era que el patrimonio neto consolidado estaría formado por:

- La suma de los resultados consolidados de ambas sociedades.
- Las incorporaciones y eliminaciones correspondientes.

Es por ello que, ante la previsión de la buena marcha futura de las dos sociedades y la generación de resultados, esta parte preveía que sería posible el mantenimiento de los fondos propios y la generación de nuevos resultados y reservas,

cumpliendo en todo momento con el compromiso de mantenimiento del patrimonio neto.

Teniendo en consideración lo anteriormente expuesto, requerimos de esta administración que confirme si es correcto el entendimiento en el sentido de que la amortización del fondo de comercio consolidado impuesto por la nueva normativa (i), no debe tenerse en cuenta a la hora de computar el resultado contable consolidado (ii), en todo caso no debe penalizar el mantenimiento del patrimonio neto fiscal a los efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento establecido por el artículo 51 de la Norma Foral del IS.

CONTESTACIÓN

El artículo 51 de la Norma Foral 2/2014, del Impuesto sobre Sociedades, dentro del Capítulo V dedicado a las correcciones en materia de aplicación del resultado, regula la compensación para fomentar la capitalización empresarial:

"1. Los contribuyentes podrán deducir de la base imponible una cantidad equivalente al 10 por 100 del importe del incremento de su patrimonio neto a efectos fiscales respecto al del ejercicio anterior. En tal caso, deberán destinar una cantidad igual al citado incremento a una reserva indisponible por un plazo mínimo de cinco años desde el final del período impositivo correspondiente a su deducción, salvo en la parte de ese incremento que se hubiera incorporado al capital.

Durante ese período de cinco años debe permanecer constante o aumentar el importe del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

En caso de entidades de nueva creación, durante el primer ejercicio, se tomará como patrimonio neto a efectos fiscales del ejercicio anterior el importe medio del patrimonio neto a efectos fiscales correspondiente al período de tiempo transcurrido desde la constitución de la entidad.

No dará derecho a aplicar lo dispuesto en este artículo el incremento del patrimonio neto a efectos fiscales derivado de la dotación a reservas que tenga carácter obligatorio por disposición legal o estatutaria.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por patrimonio neto a efectos fiscales el concepto regulado en el apartado 2 del artículo 47 de esta Norma Foral, sin excluir del mismo el resultado del ejercicio, pero sin tomar en consideración el importe de los instrumentos financieros compuestos ni las cantidades que hayan sido objeto de dotación a las reservas especiales a que se refieren los artículos 52 y 53 de esta Norma Foral.

No obstante, se reducirá el importe resultante de lo dispuesto en el párrafo anterior en el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

a) Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades a cuyas rentas resulte de aplicación el régimen establecido en el apartado 1 del artículo 33 o en el apartado 1 del artículo 34 de esta Norma Foral.

b) Los préstamos participativos concedidos por la entidad respecto de los que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 39 de esta Norma Foral.

c) Elementos afectos a un establecimiento permanente en el extranjero a cuyas rentas resulte de aplicación el régimen establecido en el artículo 35 de esta Norma Foral.

d) Elementos patrimoniales en los que se haya materializado la reinversión de beneficios extraordinarios disfrutada como consecuencia de la enajenación de otros elementos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 36 de esta Norma Foral.

e) Elementos patrimoniales radicados en el extranjero que produzcan rentas que no estén sometidas a tributación en territorio español por aplicación de lo dispuesto en un tratado internacional.

f) Otros elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de la actividades económicas de la entidad, o que no produzcan regularmente rendimientos sometidos a tributación en territorio español.

g) El importe de las aportaciones de los socios, que posean una participación directa o indirecta en la entidad, que hubieran aplicado lo dispuesto en este artículo durante el plazo de cinco años desde la finalización del período impositivo en el que el socio hubiera aplicado esta reducción.

3. La reducción del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad antes de transcurrir el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo, o la disposición de la reserva mencionada en el mismo dentro de ese plazo, implicará que debe integrarse en la base imponible del período impositivo en el que se produzca esa circunstancia una cuantía equivalente a la parte proporcional de la deducción practicada correspondiente a la reducción del patrimonio neto a efectos fiscales o a la cantidad dispuesta de la reserva dotada, adicionando a la cuota resultante los correspondientes intereses de demora.

(.../...)"

Por su parte, el artículo 89.4 de la mencionada Norma Foral dispone, en relación a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, lo siguiente:

"4. A los efectos de calcular el importe de las correcciones en materia de aplicación del resultado establecidas en el Capítulo V del Título IV de esta Norma Foral del grupo fiscal, las magnitudes relativas al grupo fiscal se calcularán por relación a las cuentas anuales consolidadas del grupo fiscal correspondientes al último día del período impositivo.

No obstante, la dotación de las reservas se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

A los grupos fiscales no les resultará de aplicación en ningún caso lo dispuesto en el primer pá-

rrafo del apartado 5 del artículo 51 ni lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 52 de esta Norma Foral".

Por otro lado, el Real Decreto 602/2016 modificó el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, en su Norma de Registro y Valoración 5º, adaptándose, de este modo, a la nueva redacción dada por la Ley 22/2015, de auditoría de cuentas al artículo 39.4 del Código de Comercio:

"2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro".

En la medida en que la modificación introducida en el Código de Comercio, así como en el Plan General de Contabilidad exige la amortización del fondo de comercio, y el artículo 89.4 de la Norma Foral 2/2014 aclara que a efectos de la aplicación de las correcciones en materia de aplicación del resultado, el cálculo de las magnitudes relativas al grupo fiscal se realiza por relación a las cuentas anuales consolidadas, este Servicio concluye que la amortización del fondo de comercio de consolidación deberá ser tenido en cuenta a efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 51 de la Norma Foral 2/2014, y por lo tanto, influirá en el mantenimiento del patrimonio neto consolidado a efectos fiscales que debe permanecer constante o aumentar durante un periodo de cinco años. Ello

sin perjuicio de que si como consecuencia de la mera contabilización de la amortización del fondo de comercio (sin hacer ningún reparto de dividendos) se produjera una disminución del patrimonio neto a efectos fiscales del grupo, se entenderá que dicha disminución deriva de la existencia de pérdidas contables.

No obstante, la presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por el consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas y posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito pueden tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se ha llegado en la contestación.

CONSULTA 2018.7.3.3. IRPF, IVA: Obligación de practicar retención a cuenta del IRPF y tributación en el IVA en relación con las rentas percibidas por persona física residente en territorio foral cuya actividad se enmarca en el sector audiovisual y publicitario, por la prestación de una batería de servicios de diversa índole que tienen como destinatarias empresas situadas tanto en territorio común como foral, así como en terceros países, comunitarios y extracomunitarios.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante presta los siguientes servicios:

- Locuciones en estudios de grabación con cesión de los derechos de explotación de la voz siendo destinatarios de los servicios empresas de GPS con domicilio fiscal en Irlanda, Alemania y/o Bélgica.
- Grabaciones de voz para anuncios publicitarios (A, empresa establecida en territorio de aplicación del Impuesto) con cesión temporal de los derechos de la explotación de la voz.
- Grabación de locución on-line (estudio situado en Álava) de spots publicitarios para su emisión en medios de comunicación (radio, televisión e internet) con la finalidad de promocionar el turismo en Chile siendo cliente una agencia de turismo de dicho país, sin cesión de derechos de explotación de la voz.
- Colaboraciones para la Televisión Española (locuciones en directo) y EITB (grabaciones de voz).

CUESTIÓN PLANTEADA

Retención aplicable en cada uno de los casos en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios descritos.

CONTESTACIÓN

A. Tributos Directos:

La consultante, al momento de realizar la consulta tiene residencia fiscal en España, y en concreto en Álava, y figura inscrita en el epígrafe 8990002 del Impuesto de Actividades Económicas, que corresponde a "Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división", y ya que en dicha división no se especifica ningún grupo de profesionales, es una profesional, que no realiza actividad industrial ni artística.

Teniendo en cuenta las bases establecidas en el párrafo anterior, en los casos consultados, deberán retenerle de siguiente manera:

1.- Locuciones en estudios de grabación, con cesión de derechos de explotación de la voz, siendo destinatarios de estos servicios, empresas de GPS y servicios de navegación, con domicilio fiscal en Irlanda, Alemania y/o Bélgica.

A pesar de que las sociedades destinatarias finales o usuarias de los servicios de voz presados por Ud., puedan ser empresas residentes en Irlanda Alemania o Bélgica, el único contrato que ha presentado como documentación complementaria a nuestra solicitud, es el de una empresa con residencia fiscal en Bélgica.

La empresa para la que usted trabaja es una empresa extranjera que reside en Estado miembro de la Unión Europea, que mantiene convenio tendente a la evitación de la doble imposición y de la defraudación fiscal con el Reino de España, por lo que habrá de estarse a lo que manifieste el convenio en cuanto a rendimientos profesionales.

El Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 dispone en su artículo 14.1 lo siguiente:

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que ese residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para la realización de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, tales rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esa base fija.”

Por lo que en ningún caso deben retenerle cantidad alguna para el pago de impuestos a Bélgica, dado que no tiene una base fija en dicho país. Para que la empresa contratante, actúe correctamente en aplicación del convenio, deberá adjuntar a su factura, documento en el que se especifique esa circunstancia y certificado de residencia fiscal en España, en el ejercicio inmediatamente anterior al de la facturación.

La empresa Belga para la que Ud., trabaja no tiene en España establecimiento permanente, ni obtiene rentas sujetas al Impuesto de no Residentes en España, por lo que conforme a lo establecido en el artículo 79 del Decreto Foral 40/2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tampoco está obligada a retenerle cantidad alguna para el impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, para ingresarlo en España, por su calidad de profesional.

2.- Grabaciones de voz para anuncios publicitarios (A), con cesión temporal, hasta la finalización del contrato, de derechos de la explotación de la voz.

El contrato por Ud. aportado respecto a la grabación de Spot A, manifiesta en primer lugar que los contratantes son de una parte Ud., y de la otra BP S.L., productora de publicidad situada en Madrid.

Dado que el domicilio fiscal de la empresa contratante y por tanto pagadora de sus servicios, se encuentra en Territorio Común, deberá aplicar la normativa y los criterios interpretativos de la Administración del Estado, ya que tal y como

lo dispone el apartado Uno del artículo 8 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo de Concerto Económico con el país Vasco, la competencia para estos casos, corresponde a la Administración del Estado.

En su virtud, deberá dirigirse a la Administración del Estado para realizar la consulta de este punto.

3.- Grabación de locución on-line (estudio situado en Álava) de spot publicitario para su emisión en medios de comunicación, radio, televisión e internet, con la finalidad de promoción de turismo en Chile, siendo cliente la Agencia de Turismo de dicho país. No se han cedido los derechos de explotación de la voz.

En este caso en primer lugar ha de atenderse a lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003, que no trata los rendimientos de profesionales de forma individualizada pero que en su artículo 20.1 dispone lo siguiente:

“1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”

Por lo que en ningún caso deben retenerle cantidad alguna para el pago de impuestos a dicho país. Para que el pagador actúe correctamente en aplicación del convenio, deberá adjuntar a su factura, documento en el que se especifique esa circunstancia de no residente fiscal en Chile y certificado de residencia fiscal en España, en el ejercicio inmediatamente anterior al de la facturación.

Se entiende que la Agencia de Turismo de Chile, es un Organismo del Estado Chileno, por lo que no tiene obligación de retenerle cantidad alguna para su ingreso en España a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya

que en ningún caso puede ser establecimiento permanente en España, ni obtener rendimiento de actividad económica en este país.

4.- Colaboraciones para Televisión Española (locuciones en directo) y EITB (grabaciones de voz).

En el caso de Televisión Española que tiene su domicilio fiscal en Madrid, dado que el domicilio fiscal de la empresa contratante y por tanto pagadora de sus servicios, se encuentra en Territorio Común, deberá aplicar la normativa y los criterios interpretativos de la Administración del Estado, tal y como lo dispone la competencia para estos casos en el apartado Uno del artículo 8 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo de Concierto Económico con el país Vasco.

En su virtud, deberá dirigirse a la Administración del Estado para realizar la consulta de este punto.

En las grabaciones de voz para EITB, se entiende que las grabaciones se realizan para su posterior emisión, la Ley Orgánica 1/1982 de protección Civil del derecho al honor a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, establece en su artículo 7.6, que *“tendrán la consideración de intromisión ilegítimas en el ámbito de protección de la presente Ley la utilización del nombre, de la voz y de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales y de naturaleza análoga”*.

Así el uso de la voz tiene para esta Ley la misma protección que el derecho de imagen, por lo que jurídicamente se calificarían de la misma manera.

En esta ocasión, existe una grabación de voz que va a ser utilizada posteriormente es una utilización de unos derechos, que son jurídicamente calificados como derechos de imagen. El apartado 2.b) del art. 77 del Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto, establece que dichos derechos están sujetos a retención, siendo aplicable en este caso, el tipo del 24%, tal y como se dispone en el apartado 1 del artículo 98 de la misma Orden Foral.

B. Tributos Indirectos:

Las reglas de localización de las prestaciones de servicio se contienen en los artículos 69, 70 y 72 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma).

El artículo 69 de la Norma establece:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”

En los casos consultados no resulta de aplicación ninguna de las reglas de localización contempladas en los artículos 70 y 72 de la Norma.

En consecuencia:

1.- Los servicios prestados para las empresas de GPS establecidas en Irlanda, Alemania o Bélgica no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto estando, consiguientemente, no sujetos al citado tributo.

Como operaciones intracomunitarias deberán incluirse en las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias, modelo 349, según lo dispuesto en el artículo 79 del Decreto Foral 124/1993, de 19 de enero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadi-

do. Asimismo deberá darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios utilizando el modelo censal 037.

2.- Los servicios para anuncios publicitarios que presta a una empresa establecida en territorio de aplicación del Impuesto, se entenderán realizados en dicho territorio y, por tanto, sujetos a dicho tributo, por lo que la consultante deberá proceder a su repercusión y a su inclusión en las declaraciones-liquidaciones que deberá presentar trimestralmente a esta Diputación Foral de Álava.

3.- Los servicios de grabación on-line de spots publicitarios para una agencia de turismo no establecida en la Comunidad Europea (Chile) no se entenderán realizados en territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Los servicios que presta a La Corporación de Radio y Televisión Española, S.A y a EITB es se entenderán realizados en dicho territorio y, por tanto, sujetos a dicho tributo, por lo que la consultante deberá proceder a su repercusión y a su inclusión en las declaraciones-liquidaciones, según lo señalado en el apartado 2.

Por último, a ninguno de los servicios sujetos en territorio de aplicación del Impuesto consultados les resulta de aplicación la exención contemplada en el artículo 20.Uno.26º de la Norma.

CONSULTA 2018.7.3.4. IRPF, ISD, GESTIÓN CATASTRAL: Tratamiento tributario de la transmisión, de padres a hijos, de varios bienes inmuebles, mediante pacto sucesorio con eficacia de presente con cláusula limitativa que contempla supuesto de revocación.

HECHOS PLANTEADOS

FVC y su esposa se plantean transmitir, mediante un pacto sucesorio con eficacia de presente, una serie de fincas rústicas a sus dos hijos. Según se señala en la consulta, los transmitentes son titulares de otros bienes y derechos que no serían objeto de la transmisión con efectos de presente.

Adjuntan a la consulta borrador de escritura notarial en la que se formalizan las siguientes cláusulas:

- a) Los transmitentes ceden y entregan a cada uno de sus hijos, en concepto de pacto sucesorio, el pleno dominio de los derechos que les corresponden sobre un determinado número de fincas rústicas;
- b) Los hijos aceptan las cesiones realizadas en su favor;
- c) El pacto sucesorio se efectúa con efecto de presente por lo que se confiere a los cesionarios instituidos la titularidad de los bienes transmitidos, pactando expresamente instituyentes e instituidos que éstos últimos podrán disponer libremente de los bienes adquiridos sin que sea preciso el consentimiento de los instituyentes; y
- d) Sin perjuicio de las anteriores disposiciones, los cónyuges se legan mutuamente el usufructo universal y vitalicio de su herencia y nombran herederos universales, por mitad e iguales partes, a sus dos hijos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto al IRPF, se formula consulta tributaria sobre la existencia o no de ganancia o pérdida

patrimonial para los transmitentes en caso de materializarse la operación planteada.

¿Es necesario que el pacto sucesorio incluya la totalidad de los bienes y derechos del matrimonio para que la fiscalidad sea la que se ha expuesto? En el caso que se adjunta, quedan fuera a priori vivienda habitual, cuentas en bancos y otros activos financieros/participaciones en sociedades.

¿Conviene a efectos prácticos elevar a público un pacto sucesorio de futuro/post-mortem sobre la totalidad de los bienes y que dentro del mismo se recoja el pacto sucesorio de presente en cuestión, para que éste pacto sucesorio goce de la fiscalidad que se plantea?

¿Qué otras consecuencias fiscales o impuestos afectarían a la operación planteada?

También se plantea la repercusión de un pacto sucesorio con eficacia de presente en el catastro.

CONTESTACIÓN

A. Tributos Directos:

El artículo 40 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que: *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales la 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”*.

No obstante, el artículo 41.2 siguiente matiza que:

“Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

...

b) *Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, incluso*

cuando la transmisión lucrativa se efectúe... por cualquier título sucesorio con eficacia de presente.

A estos efectos, son títulos sucesorios los previstos en el artículo 7 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Por su parte, el artículo 46 de la misma Norma Foral añade, en su segundo párrafo, que: *“En las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral, se tomará como valor de adquisición para el adquirente de los bienes a efectos de futuras transmisiones el que tuvieran en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los bienes antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, conservando los que tuviera éste con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente”*.

En consecuencia, de acuerdo con los preceptos transcritos, respecto a la cuestión planteada relativa al IRPF, habría que diferenciar dos supuestos:

- a) Si, se determina que, de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la transmisión con efectos de presente objeto de la consulta se efectúa en virtud de un título sucesorio, no existirá ganancia o pérdida patrimonial para los transmitentes a efectos del IRPF.

En tal supuesto, resultará aplicable la regla prevista en el antes citado segundo párrafo del artículo 46 de la Norma Foral 33/2013 en caso de posterior enajenación por los adquirentes de los elementos patrimoniales transmitidos con efectos de presente.

- b) Si, se determina que, de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la transmisión con efec-

tos de presente objeto de la consulta se efectúa en virtud de un negocio jurídico gratuito "inter vivos", se pondrá de manifiesto para los transmitentes una ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF.

B. Tributos Indirectos:

En el borrador de la escritura aportada, donde comparecen los esposos como instituyentes y los hijos de éstos como instituidos, se inventarían una serie de bienes inmuebles de carácter ganancial y privativo, que van a ser objeto de pacto sucesorio con transmisión de presente de bienes en los siguientes términos:

- En las cláusulas primera, segunda y tercera, los instituyentes ceden y entregan en concepto de pacto sucesorio de presente los inmuebles inventariados, aceptando dicha cesión los instituidos. Asimismo, hacen constar en todas ellas :

"Revocación de pacto sucesorio: Además de los casos previstos en el artículo 108 de la Ley de derecho civil vasco, los instituyentes se reservan de forma expresa como causa de la revocación de la cesión efectuada la necesidad de los instituyentes para cubrir sus necesidades vitales."

- En la cláusula cuarta se establece que:

"dichas cesiones se realizan con el fin de ordenar la presente sucesión de los instituyentes, de modo que transmiten a sus hijos la titularidad de todos los bienes transmitidos que constituyen su patrimonio."

- En la cláusula quinta se recoge que:

"el pacto sucesorio así efectuado lo es con eficacia de presente, confiriendo a los cesionarios instituidos la titularidad de los bienes transmitidos, pactando expresamente instituyente e instituidos que los instituidos podrán disponer libremente de los bienes adquiridos en virtud del presente pacto sucesorio, sin que sea preciso el consentimiento de la instituyente".

- En la cláusula séptima se ordena la sucesión de manera que los instituyentes

"se legan mutuamente el usufructo universal y vitalicio de su herencia y nombran herederos universales, por mitad e iguales partes, a sus hijos, sustituidos vulgarmente por sus respectivos descendientes."

- Por último, en la cláusula octava se manifiesta que:

"Del presente pacto sucesorio dada su naturaleza de acto de disposición y ordenación sucesoria, el Notario autorizante dará el correspondiente parte al Registro de Actos de Última Voluntad."

De conformidad con lo establecido en el artículo 7 apartado 1.a) de la Norma Foral 11/2005, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, constituye el Hecho Imponible del citado impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, teniendo esta consideración, entre otros, los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia.

"A estos efectos, la designación sucesoria con transmisión de presente de bienes y derechos, para que sea considerada como título sucesorio a efectos tributarios requerirá la constatación de la voluntad del titular de los bienes y derechos de ordenar su sucesión."

Se autoriza al reglamento de este Impuesto para determinar supuestos en los que se considere que consta, o no, dicha voluntad de ordenar la sucesión."

En el supuesto que no conste la voluntad de ordenar la sucesión, el pacto sucesorio con eficacia de presente tendrá la consideración de negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos".

En los supuesto a que se refiere la presente letra b') en los que se produzca la reversión de los bienes o derechos, o de algunos de ellos, se devengará nuevamente este impuesto, respecto a

los bienes y derechos objeto de la reversión, por el concepto a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, salvo que sea de aplicación otro impuesto."

Por tanto, el pacto sucesorio se configura como una disposición de última voluntad, teniendo por ello una naturaleza hereditaria. A través del pacto sucesorio se pretende dejar disciplinada una sucesión mortis causa, designando el sucesor de bienes.

No cabe otorgar la calificación de pacto sucesorio con eficacia de presente a un negocio jurídico en el que lo único que se produce es la transmisión a título lucrativo de un bien singular, y ello porque lo que subyace tras la figura del pacto sucesorio es la designación de sucesor y no una mera transmisión gratuita inter vivos.

Por tanto, cuando una transmisión lucrativa intervivos de un bien singular va incorporada a un pacto sucesorio en el que hay designación sucesoria, dicha transmisión fiscalmente deja de tener el carácter de donación, siendo considerada en este caso como transmisión mortis causa (título sucesorio). Es por ello que las escrituras de pacto sucesorio con eficacia de presente que se formalicen deberán comprender un nombramiento de sucesor (esta es la esencia del pacto sucesorio).

En el borrador de la escritura objeto de la consulta se concreta la voluntad por parte de los instituyentes de ordenar su sucesión, designando a sus hijos como herederos universales. Asimismo, recoge la cesión con eficacia de presente de una serie de inmuebles a cada uno de sus hijos.

No obstante, en la citada escritura, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, se establecen limitaciones en el pacto sucesorio con eficacia de presente, esto es, la revocación del pacto sucesorio transcrita anteriormente. Por tanto, al prever esa posibilidad de reversión de los inmuebles objetos del presente pacto, no se está trasladando plenamente el derecho a los instituidos, por lo que se puede concluir que el pacto sucesorio con eficacia de presente recogido en el

borrador de la escritura presentada no tendrá la consideración de título sucesorio a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

C. Tributos Locales:

En este caso el artículo 9.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, indica que son titulares catastrales las personas naturales y jurídicas dadas de alta en el Catastro Inmobiliario por ostentar, sobre la totalidad o parte de un bien inmueble, la titularidad de alguno de los siguientes derechos:

- a) Derecho de propiedad plena o menos plena.
- b) Concesión administrativa sobre el bien inmueble o sobre los servicios públicos a que se halle afecto.
- c) Derecho real de superficie.
- d) Derecho real de usufructo.

Por tanto, todos los cambios en el derecho de propiedad de los bienes inmuebles catastrados que sean legalmente recogidos en el documento, público o privado, en el que se lleve a efecto el citado pacto sucesorio con eficacia de presente tendrán su reflejo en el registro catastral, previa comprobación de que tal hecho haya tributado correctamente por los conceptos oportunos.

