DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

PUNTO DE VISTA

LA MONETIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA Y EL CONCIERTO ECONÓMICO.

Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

Uno de los incentivos fiscales a los que más importancia se da en el Impuesto sobre Sociedades, tanto en territorio de régimen común como en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, es la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, teniendo presente la importancia cualitativa que los resultados de esas actividades pueden tener de cara a la competitividad internacional de nuestras empresas.

Tan importante es este crédito fiscal como mecanismo de incentivación de la actuación de los contribuyentes que el legislador tributario ha procurado dar el mayor alcance posible a esa deducción y a sus posibilidades de aplicación, teniendo presente que en muchas ocasiones no todos los contribuyentes que realizan este tipo de actividades disponen de base imponible suficiente como para poder aplicar en la determinación de la cuota que les corresponde por el Impuesto sobre Sociedades esa deducción.

El hecho de que los incentivos fiscales requieran que el contribuyente disponga de una base imponible suficiente y, por lo tanto, de una cuota suficiente como para poder absorberlos hace que su aplicación resulte limitada como instrumento de incentivación en los casos en los que no se cumplen esos parámetros.

En los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se ha tratado de contrarrestar este hecho por dos vías: estableciendo un límite más elevado (del 70 por 100 frente al límite general del 35 por 100) en cuanto a la aplicación de la deducción en cada ejercicio respecto a la cuota líquida del contribuyente, y sobre todo, estableciendo un mecanismo de generación y aplicación del crédito fiscal en sede de la entidad que financie parcialmente el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, a cambio precisamente de anticipar al desarrollador la financiación de ese proyecto por medio del mecanismo establecido en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En territorio de régimen común, aparte de incluir una flexibilización también del límite aplicable a la deducción sobre la cuota líquida del impuesto en determinados contribuyentes, se ha incluido la posibilidad de solicitar en determinadas condiciones la monetización de esa deducción, es decir, que el contribuyente que realiza la actividad incentivada y que no tiene ni base ni cuota suficiente para la aplicación de la deducción puede solicitar el abono de la misma a la Administración tributaria con la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

De hecho, el artículo 39.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone lo siguiente al respecto: *"[...] las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.*

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) *Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.*

b) *Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.*

c) *Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.*

d) *Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.*

Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 de esta Ley generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por ciento de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo a que se refiere la letra a) anterior, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 de esta Ley."

Como vemos, el legislador de territorio común, al concebir la deducción por gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica le da un tratamiento como deducción de cuota líquida sometida a unos límites específicos, diferentes a los de las demás deducciones, en los supuestos en los que los gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica superan un determinado umbral, y en caso de que no pueda aplicarse la deducción por parte del contribuyente a partir de un determinado momento temporal y cumpla con una serie de requisitos, podrá optar por solicitar su abono a la Administración tributaria con una reducción del 20 por 100 del importe de la deducción generada y un importe máximo que puede abonarse por este mecanismo.

Esta posibilidad de abono de la deducción por una vía diferente a la aplicación de la misma en la determinación de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades, precisamente como consecuencia de una insuficiencia de la misma, y teniendo presente que supone una reducción del importe de la deducción, una imposibilidad de aplicarla en ejercicios futuros y la necesidad de cumplir unas determinadas condiciones, ha planteado una discusión sobre cuál es la verdadera naturaleza jurídica del abono de esa deducción y de si, consecuentemente, se encuentra sometida a las reglas de reparto de competencias del

Concierto Económico como el resto de elementos de las obligaciones tributarias.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha entendido que la posibilidad de abono de la deducción forma parte de la regulación del Impuesto sobre Sociedades, tiene carácter tributario y, por tanto, para los contribuyentes que conforme a lo previsto en el artículo 14 del Concierto Económico tienen que aplicar la normativa de territorio común del citado impuesto y deben tributar a las distintas Administraciones tributarias, común y forales, conforme al volumen de operaciones realizado en cada uno de los territorios conforme a lo previsto en el artículo 15 del mismo Concierto Económico, el abono de la deducción corresponderá realizarlo a las distintas Administraciones tributarias aplicando las mismas reglas, y por lo tanto, a cada una de ellos en proporción al volumen de operaciones realizado en su territorio en el ejercicio en cuestión.

Por su parte, las Haciendas Forales vascas han defendido que este abono de la deducción no tiene naturaleza tributaria aunque se encuentre regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, precisamente porque, en su criterio, la opción por el abono de la deducción transmuta el régimen jurídico de la misma y queda extramuros de la regulación tributaria, lo que se vería reforzado por la necesidad que tiene la Ley del Impuesto sobre Sociedades de explicitar que ese abono debe solicitarse a la Administración tributaria a través de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y ésta tiene que utilizar el procedimiento de devolución de ingresos derivados de la normativa del tributo para proceder al citado abono, que puede ser objeto de consulta tributaria escrita y que puede dar lugar a una liquidación posterior de la Administración tributaria en caso de incumplimiento posterior de alguno de los requisitos a los que la Ley del Impuesto sobre Sociedades vincula el derecho a la obtención del citado abono, cuestiones todas ellas que no sería necesario regular expresamente si estuviéramos en presencia de un elemento más de la obligación tributaria.

Especialmente significativo me parece que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, además de realizar toda esa serie de previsiones, también califique esta posibilidad como el derecho a un "abono", y no hable de una devolución, que es lo que utiliza con carácter general el Derecho tributario para calificar cualquier flujo financiero derivado de la aplicación de los tributos que tenga como sujeto activo al contribuyente y como sujeto pasivo del mismo a la Administración tributaria.

El Tribunal Supremo, en su sentencia número 1707/2023, de 24 de abril, dictada en el recurso contencioso-administrativo 476/2022, interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco 13/2022, de 25 de marzo, dictada en el conflicto arbitral 35/2021, se ha alineado con la tesis defendida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y ha determinado que el abono de la deducción tiene carácter tributario, ya que entiende que *"consideramos que la materialización de la deducción a través de su monetización no altera la dimensión tributaria del concepto, entendido como beneficio fiscal destinado a incentivar actividades de I+D+i, por mucho que deba reconocerse la especialidad que presenta a nivel de su operatividad —no a efectos de su finalidad— frente a la mecánica general de aplicación de las deducciones en sede de Impuesto sobre Sociedades."*

Y remata su conclusión, al extrapolar ese razonamiento a la sede el Concierto Económico, diciendo que *"no parece que pueda concluirse que, teniendo carácter tributario el mecanismo del abono del importe de la deducción por I+D+i no aplicada, deba excluirse del Concierto Económico.*

A mayor abundamiento, no cabe introducir excepciones en el ámbito de los artículos 14 a 20 de la Ley que aprueba el Concierto Económico, pues todas sus previsiones contemplan la implementación global del impuesto de sociedades a los efectos de la operatividad de las relaciones entre la Administración del Estado y la correspondiente Administración Foral."

Personalmente no estoy convencido de la solvencia de la argumentación del Tribunal Supremo al establecer estas conclusiones, básicamente porque está obviando la naturaleza jurídica del abono de la deducción cuando no se dispone de cuota líquida suficiente para disfrutarla por el cauce ordinario previsto por el ordenamiento tributario, se está quedando casi en el fondo económico de la cuestión y no en su formalización jurídica, deja sin resolver la cuestión de si este abono solamente supone una adelanto del disfrute de la deducción por otra vía, como defendía la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en su argumentación para respaldar el argumento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y no entra en las consecuencias que para otro tipo de supuestos, como la monetización de activos por impuesto diferido establecida también en el Impuesto sobre Sociedades, puede tener este razonamiento, máxime cuando se ha vinculado a esos activos por impuesto diferido una prestación patrimonial de carácter público regulada también en una disposición adicional de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que, sin embargo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no ha considerado que tenga que ingresarse a todas las Administraciones tributarias, común y foral, en función del volumen de operaciones desarrollado en cada territorio.

Me parece una forma muy selectiva de aplicar el Concierto Económico, el abono de la deducción de gastos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica sí debe soportarse por parte de todas las Administraciones tributarias conforme al volumen de operaciones, y lo mismo el correspondiente a la conversión de activos por impuesto diferido en créditos contra la Administración tributaria conforme a lo previsto en el artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aunque sobre esta cuestión todavía no se ha pronunciado ni la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ni el Tribunal Supremo), pero sin embargo la prestación patrimonial correspondiente a los activos por impuesto diferido no se ha previsto que deba ingresarse a todas las Administraciones conforme al volumen de operaciones sino solo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A mí, sinceramente, esta manera desequilibrada de analizar y defender la aplicación de las reglas del Concierto Económico en función de quién tiene que pagar o quién tiene que cobrar las correspondientes cantidades me parece que dice bastante poco de la solidez jurídica de quien defiende estas posiciones, pero habrá que esperar a ver si la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o el propio Tribunal Supremo dicen algo distinto o cómo razonan este evidente desequilibrio cuando deban pronunciarse sobre los conflictos relativos a esta cuestión.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2023, rec. 476/2022 (Ref. 68909/2023)

REPERTORIO DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

IRPF

Rendimientos del trabajo realizados en el extranjero. La exención puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración, cuando desarrollen labores ejecutivas y de gestión en el extranjero.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2022, rec. 707/2021 (Ref. 299977/2022)

Tributación de la indemnización cobrada como incentivo a la jubilación anticipada. Se considera una medida de acción social acordada en el ámbito de la negociación colectiva. No ha quedado acreditado que la indemnización abonada con ocasión de su jubilación anticipada voluntaria se derive de ningún plan estratégico de recursos humanos, por lo que no se reconoce el derecho a la aplicación de la exención.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 17 de enero de 2022, rec. 260/2020 (Ref. 69209/2022)

Rendimientos del trabajo personal. En el caso de que las aportaciones se hayan llevado a cabo a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que el contribuyente pase a situación legal de jubilación, estas no resultan reducibles. Esta circunstancia no impide que, cuando perciba las correspondientes prestaciones, éstas tributen íntegramente como rendimientos del trabajo personal.

Consulta de 22 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2762/2022)

La percepción de un importe derivado de aportaciones que provenían de una pensión de "jubilación por enfermedad", sobre la que no se ha efectuado reducción en la base imponible al no tener obligación de presentar liquidación por el IRPF, tiene la consideración de rendimientos del trabajo, sin que puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de aportaciones y contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción.

Los límites cuantitativos se contienen en el artículo 71 de la NFIRPF y obre la no reducción voluntaria se ha pronunciado el Tribunal Supremo señalando que, de acuerdo con el artículo 17.1 LIRPF, la cantidad percibida en concepto de rescate de un plan de pensiones constituye rendimiento del trabajo gravado por el IRPF en el ejercicio de su obtención, y el artículo 51.6 LIRPF no impide que las aportaciones del partícipe no reducidas de la base imponible del IRPF en su día, cabiendo la misma, puedan deducirse posteriormente en el momento de la obtención del rescate,

causándose, en caso contrario, una doble imposición no querida por la ley.

No es equiparable la situación examinada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de noviembre de 2020 (1457/2020), en la que el perceptor presentó las declaraciones pero voluntariamente no efectuó las reducciones correspondientes, con la examina la Hacienda Foral en la presente consulta, en la que la obligado tributario no practicó la reducción porque no estaba obligada a hacerlo. En otras palabras, el hecho de no presentar declaración o no estar obligados a presentarla, no permite no integrar el importe total obtenido (reduciendo las aportaciones correspondientes).

En la consulta se hace referencia a una pensión de "jubilación por enfermedad" y el artículo 70 de la NFIRPF dispone en su apartado 5 que no se pueden reducir de la base imponible las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que se realicen a partir del inicio del periodo impositivo siguiente a aquél en que los socios, partícipes, mutualistas o asegurados se encuentren en situación de jubilación.

Por tanto, si las aportaciones se realizaron a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que el contribuyente pase a situación legal de jubilación, no resultan reducibles. Cuando perciba las correspondientes prestaciones, éstas tributarán íntegramente como rendimientos del trabajo personal, sin que pueda reducirse el rendimiento así obtenido por esta causa, porque las prestaciones recibidas de las EPSV (entre otros sistemas de previsión social) tributan en su integridad, sin que puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de aportaciones y contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción.

Rendimientos del trabajo. La sociedad limitada interesada tiene suscritos contratos de prestación de servicios médicos con diversos profesionales médicos. Cobro de atrasos correspondientes a actualizaciones de IPC. Las rentas objeto de análisis tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, y no de rendimientos del trabajo, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos al efecto en el art. 24 NFIRPF. Las cantidades salariales procedentes de la actualización del IPC que se debió aplicar en los cuatro ejercicios anteriores y que fueron percibidas tras la reclamación de los profesionales, debido a un error de la sociedad interesada pagadora, tendrán la consideración de rendimiento de trabajo personal y serán imputables a los ejercicios en los que fueron exigibles (2017, 2018, 2019 y 2020).

Consulta de 26 de enero de 2023, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 475/2023)

Rendimiento neto de actividad agrícola. Conformidad a derecho de las resoluciones impugnadas en cuanto deniegan la solicitud de calcular el rendimiento de la actividad por la modalidad simplificada del método de estimación directa, por cuanto la misma no es extensible a ejercicios posteriores en los que no consta que la interesada haya elegido en tiempo y forma dicha modalidad de tributación.

Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 20 de mayo de 2022, rec. 225/2019 (Ref. 223765/2022)

Rendimiento de actividades económicas. Rentas irregulares. No queda suficientemente acreditado que los rendimientos declarados el año 2019, percibidos en el ejercicio de su profesión de economista como retribución por la prestación de servicios efectuada en el procedimiento de concurso, han sido generados en un periodo superior a los dos años, a pesar de que, según se desprende de las facturas emitidas aportadas por el reclamante, estos rendimientos no sean obtenidos de forma periódica o recurrente. Por lo tanto, debe concluirse que, no procede la aplicación del porcentaje de integración del 60%.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 31 de marzo de 2022, sent. 36739/2022 (Ref. 314841/2022)

Ganancias y pérdidas patrimoniales. Inversión en activos financieros comercializados en el extranjero y denominados en divisas. El cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial debe efectuarse en la moneda en que se encuentren denominadas las acciones y efectuar la conversión de la diferencia resultante a euros al tipo de cambio vigente en la fecha en la que haya tenido lugar la alteración patrimonial. La ganancia o pérdida patrimonial derivada de la conversión de los dólares a moneda nacional vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión de los dólares y su valor de adquisición, siendo el valor de transmisión el tipo de cambio del dólar a euros vigente en el momento en que dicha conversión se realice, y siendo el valor de adquisición, en el supuesto objeto de análisis, respecto de los dólares adquiridos inicialmente, el tipo de cambio al que estos se adquirieron. Aplicación del criterio de "primera entrada, primera salida" o FIFO, con sus correspondientes valores y fechas de adquisición y de transmisión.

Consulta de 22 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2765/2022)

Exención por reinversión en vivienda habitual. Venta de inmueble por persona mayor de 65 años. Dado que la interesada residió en la vivienda adquirida desde 1984 hasta 2016, la vivienda tuvo el carácter de habitual. No obstante, dicho carácter lo perdió desde el momento en que la interesada dejo de residir en la misma. Para poder aplicar la exención se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma hubiera constituido su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Consulta de 19 de abril de 2023, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 473/2023)

Deducción por inversión en vivienda habitual. La interesada es nuda propietaria de una vivienda, que constituye su vivienda habitual, en la que se ha procedido a realizar una obra de ampliación y reforma, siendo ella la promotora de la misma. La práctica de la deducción exige que la persona contribuyente adquiera el pleno dominio sobre la totalidad o parte de la vivienda de que se trate. Por tanto, no podrá aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las obras realizadas en la vivienda en la que reside, en la medida en que sea titular únicamente de la nuda propiedad sobre la misma. Podrá aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las obras realizadas en la vivienda en la que reside en la parte que se correspondan con el porcentaje de plena propiedad que ostente sobre la misma, en el caso de que sea plena propietaria de una parte y nuda propietaria de la otra.

Consulta de 6 de febrero de 2023, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 485/2023)

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales. Las personas donatarias tributan por el valor neto de la adquisición. La transmisión de la parte del inmueble cuyo valor excede del importe del préstamo asumido por la donataria, constituye una transmisión lucrativa que está sujeta al ISD (como donación), sobre la base del valor real de la parte del inmueble así adquirida, sin contraprestación alguna (sin asumir ninguna deuda por parte del esposo). IRPF. La aportación de la vivienda a la sociedad de gananciales generará una alteración en la composición del patrimonio de ambos cónyuges, que podrá dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

Consulta de 22 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2761/2022)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Gastos deducibles. Los gastos de patrocinio publicitario pueden ser considerados gastos realizados con el propósito de promover la actividad empresarial de la interesada, ya sea directa o indirectamente y con una repercusión de presente o de futuro, por tanto, correlacionados con la obtención de ingresos y, en consecuencia, deducibles fiscalmente.

Consulta de 18 de abril de 2023, de la Hacienda Foral de Álava (Ref. 514/2023)

Una entidad suscribe un contrato de patrocinio publicitario con un deportista de la especialidad de tiro al plato, que era antiguo empleado de la entidad, pero que no tiene ni ha tenido la cualidad de persona vinculada. En virtud de dicho contrato, la empresa alquila el campo de tiro para entrenamientos, platos, cartuchos, y satisface gastos de alojamiento, dietas, desplazamientos y gastos de inscripción en las tiradas. A cambio, el deportista se compromete a lucir en las competiciones en que participe y las entrevistas que conceda, un equipo deportivo con el logotipo y los colores de la entidad patrocinadora.

Cuestionada por la mercantil la deducibilidad de dichos gastos, la Hacienda Foral de Álava contesta afirmativamente, estableciendo que las cantidades desembolsadas en el marco de este contrato de patrocinio publicitario sí pueden considerarse deducibles en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades.

En el régimen de estimación directa, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable y la deducibilidad de un gasto se somete al cumplimiento de los siguientes principios contables: ha de estar justificado documentalmente; ha de estar registrado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias con arreglo a devengo y ha de tener una relación con la actividad económica.

Así, cuando el gasto de patrocinio como gasto contable, sea oportunamente contabilizado en el ejercicio de su devengo, se soporte documentalmente y tenga una relación con los ingresos, y no sea de los que taxativamente el artículo 31 de la NFIS establece como gastos no deducibles, será deducible.

Con carácter general, son deducibles las disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas otras que respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

Por ello, a priori, sí es posible que los gastos de patrocinio publicitario sean considerados gastos realizados con el propósito de promover la actividad empresarial de la consultante, ya sea directa o indirectamente y con una repercusión de presente o de futuro, por tanto, correlacionados con la obtención de ingresos y, en consecuencia, deducibles fiscalmente.

Base imponible. La interesada aportó una serie de cantidades en concepto de préstamo a la entidad "U", en la que participaba en un 50 %, entre los ejercicios 2009 a 2013, ambos inclusive. No podrá admitirse el cómputo de la renta negativa que eventualmente obtenga la interesada como consecuencia de la disolución y liquidación de su participada "U", en la medida en que se corresponda con pérdidas por deterioro de la participación que tuvieran origen en ejercicios prescritos, por ejemplo en los ejercicios 2009 a 2013. Tampoco procederá ningún tipo de reversión de los ajustes, más allá de lo que puedan estar comprendidos en el valor fiscal de la participación en la entidad "U", el cual debe tenerse en cuenta los efectos de calcular la renta derivada de la liquidación conforme a lo dispuesto en el art. 40.6 NFIS.

Consulta de 17 de noviembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2729/2022)

Régimen especial. Sociedad laboral que desarrolla actividades de I+D+i, por las que genera todos los años la deducción correspondiente. En el régimen especial de las AIE se imputa a los socios las bases de las deducciones. La AIE podrá aplicar lo previsto en el art. 64 bis NFIS, al margen de cómo tengan que contabilizar los socios la participación en la AIE; esto es, incluso en el caso de que alguno de ellos socios tuviera que contabilizar su participación en la misma como instrumento de patrimonio de características especiales.

Consulta de 17 de noviembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2722/2022)

Una sociedad laboral que desarrolla actividades de I+D+i, por las que genera todos los años la deducción correspondiente, y que con la intención de poder acceder a mayor financiación para estas actividades, prevé constituir en 2022 una Agrupación de Interés Económico (AIE) junto con otras entidades para el desarrollo de la actividad de I+D+i, se pregunta si la deducción de I+D+i que se genera en la AIE debe calcularse y trasladarse a los socios de la AIE tal y como se genera en la AIE, es decir, con los porcentajes incrementados en caso de gastos anuales en la actividad de I+D+i superiores a la media de los años anteriores y por el personal cualificado trabajando, exclusivamente, en actividades de I+D+i.

Para que resulte de aplicación el régimen especial a las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) sometidas a la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, la totalidad de los miembros que las integren deben estar sujetos a la normativa foral de cualquiera de los tres Territorios Histórico; y la propia Agrupación debe tener su domicilio fiscal en Bizkaia o, alternativamente, si lo tiene en territorio común, que realice en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos, o, si lo tiene en Álava o en Gipuzkoa, que no lleve a cabo en ese Territorio Histórico operaciones que deban computarse a efectos de su volumen de operaciones, y que realice en Bizkaia una proporción del volumen de operaciones mayor que en el otro Territorio Histórico.

En el régimen especial de las AIE, se imputa a los socios residentes en territorio español, no el importe de las deducciones que pueda aplicar efectivamente la Agrupación, ni el de las que puedan practicar ellos directamente en sus autoliquidaciones, sino las bases de las referidas deducciones. Sobre estas bases de deducción cada socio debe aplicar la normativa correspondiente a su imposición personal (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), de cara a obtener la cuantía de la deducción que puede minorar su cuota.

Las deducciones por actividades de investigación y desarrollo y por actividades de innovación tecnológica se encuentran reguladas, en los artículos 62, 63 y 64 de la NFIS, conforme a los cuales, se imputa a los socios las bases de las deducciones. Sobre estas bases de deducción cada socio debe aplicar la normativa correspondiente a su imposición personal (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), de cara a obtener la cuantía de la deducción que puede minorar su cuota.

En el caso de los socios de la AIE personas físicas, la deducción por actividades de investigación y desarrollo, el porcentaje de deducción será del 30 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo; y en el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

Además de esta deducción, se practicará una deducción adicional del 20 por 100 del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo y los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales Centros, y con Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.

También son deducibles en el 10% las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Respecto al 20 por 100 adicional por el exceso respecto de la media de los dos ejercicios anteriores:

1) En la medida en la que es la AIE la que desarrolla las actividades de I+D e incurre en los gastos que generan el derecho a aplicar la deducción, deberán tomarse en consideración los gastos efectuados por esta a los efectos de calcular la media de los dos ejercicios anteriores.

2) En el caso de constitución de entidades, incluida la AIE, es criterio de esta Dirección General de Hacienda que procede aplicar dicha disposición, sin esperar a que transcurran dos ejercicios desde la constitución para efectuar ese cálculo. Por tanto, en el primer ejercicio se podrá aplicar el 20 por 100 sobre la totalidad de la base de la deducción, y en el segundo ejercicio se podrá aplicar sobre la parte de la base que exceda la del primer ejercicio.

Es decir, para poder aplicar el tipo de deducción adicional del 20 por 100 será necesario que sea la AIE quien tenga el gasto relativo a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo, y en definitiva que contrate a los investigadores la propia AIE; o que sea la AIE la que efectúe los encargos de proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica.

E el caso, si desde un punto de vista económico y a través de la creación de la "Estructura" descrita, los socios aportan unas cantidades a la AIE que les otorgan el derecho a recuperar el capital aportado junto con unos ingresos, a través de la imputación de las bases imponibles negativas que generará la AIE, el acuerdo descrito entre socio y AIE sería asimilable a un instrumento financiero tal y como aparece definido en la NRV 9ª en la medida en que la AIE se financia mediante la obtención de fondos cuya devolución no está prevista, pero que sin embargo, en su condición de socios, otorga a los aportantes el derecho a recuperar el capital aportado - a través de la imputación de bases imponibles negativas -, y ello provoca el reconocimiento por parte del socio de un activo financiero, que en un futuro va a suponer la posibilidad de cancelar un pasivo por impuesto corriente - la deuda por el impuesto sobre beneficios-.

Las aportaciones de los socios a la AIE deben calificarse como un instrumento de patrimonio con características especiales, dado que si bien del análisis económico de la operación recogido en el texto de la consulta se deduce que las citadas aportaciones no dan derecho a una participación residual en los activos de la empresa que los emite, una vez deducidos sus pasivos, no es menos cierto que la participación en el patrimonio de la AIE otorga a sus socios un interés en los fondos propios de otra entidad al que es preciso otorgar el adecuado tratamiento contable.

La AIE puede acogerse a lo dispuesto en el artículo 64 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, y ceder parte del crédito que genere en caso de suscribir un contrato de financiación al margen de cómo tengan que contabilizar los socios la participación en la AIE; esto es, incluso en el caso de que alguno de ellos socios tuviera que

contabilizar su participación en la misma como instrumento de patrimonio de características especiales.

Lógicamente esa parte de la deducción que ya se ha cedido por parte de la AIE, vía contrato de financiación del artículo 64.bis de la NFIS, minoraría la parte a imputar por parte de la AIE a los socios (residentes). Es decir, que sólo habrá base de deducción de I+D+i imputable a los socios si la AIE ha generado más base de deducción de la que ha cedido en virtud del artículo 64 bis de la NFIS.

Y si hubiera algún socio residente para el que la participación en la AIE tuviera la consideración de instrumento de patrimonio de características especiales no se le podría imputar la base de esta deducción que le correspondería en función de su porcentaje de participación en la AIE.

Regímenes especiales. La operación de escisión total proyectada podrá acogerse al régimen especial siempre y cuando: tenga esta consideración desde el punto de vista mercantil y además, se cumplan las restantes condiciones exigidas para ello en la normativa reguladora del Impuesto. Los motivos económicos aducidos para llevar a cabo la operación serían: 1) Evitar riesgo de afectación de la actividad hostelera al patrimonio inmobiliario, que ha quedado separado. 2) Permitir que trabajadores de la actividad adquieran la condición de socios de la misma. En principio, estos constituyen motivos económicamente válidos, siempre y cuando los accionistas de las entidades beneficiarias de la escisión no tengan intención de transmitir a terceros las acciones o participaciones de la compañía beneficiaria de la escisión.

Consulta de 12 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2749/2022)

Cooperativa de viviendas interesada cuyo objeto social consiste en procurar, exclusivamente para sus socios y socias, viviendas y edificaciones complementarias (garajes y trasteros). Devolución de aportaciones efectuadas por cooperativistas para cubrir posibles gastos. Los importes abonados por los socios y las socias por encima del coste unitario de sus viviendas no forman parte del valor de adquisición de las mismas para ellos (para los cooperativistas) y, al mismo tiempo, no se deben integrar en la base imponible de la cooperativa. La tributación de la cooperativa por la distribución del excedente a sus socios y socias, no dará lugar a la obtención de ninguna renta, ni positiva, ni negativa, por su parte, salvo que se articule como la devolución de parte del precio de las viviendas previamente consignado entre sus ingresos (como un descuento). IRPF. Las cantidades obtenidas como consecuencia de la distribución de los excedentes objeto de análisis tendrán para sus perceptores y perceptoras la consideración de retornos cooperativos, sobre los que podrán aplicar la exención del art. 9.24 NFIRPF. Los socios y las socias de la cooperativa obtendrán una ganancia patrimonial por diferencia entre el importe del reembolso que se les reconociera y el sumatorio de los conceptos a que se refiere el art. 40 c) NFRFC.

Consulta de 12 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2751/2022)

Deducción para el fomento de la cultura. Largometrajes de especial dificultad. El hecho de que una obra haya sido dirigida por una mujer tendría cabida en la letra e) de obras que por su temática, o más concretamente por otras cuestiones inherentes a la producción, encuentren dificultades para introducirse en el mercado, para ser considerada como difícil, de tal forma que no le resulte de aplicación el límite del 50 o 60 % que pueden representar las ayudas sobre el coste o el presupuesto de producción.

Consulta de 12 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2759/2022)

Deducción para el fomento de la cultura. Consideración de obra difícil al ser dirigida por una mujer, que además, es mayor de 60 años. El hecho de que una obra haya sido dirigida por una mujer, tendrá cabida en la letra e) de obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado, para ser considerada como difícil, de tal forma que no le resulte de aplicación el límite del 50 o 60 % que pueden representar las ayudas sobre el coste o el presupuesto de producción.

Consulta de 12 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2760/2022)

TRIBUTOS LOCALES

IAE. Tarifas. La interesada estará, en principio, obligada a darse de alta en la matrícula del IAE, salvo que el valor catastral conjunto de las viviendas que ponga en alquiler sea inferior a 601.012,10 €. Cuando los sujetos pasivos resulten exentos del IAE, la presentación de las declaraciones censales sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del IAE. IRPF. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario. Los rendimientos obtenidos

por el arrendamiento de vivienda tendrán la consideración de rendimientos de capital inmobiliario. Las rentas derivadas del subarrendamiento de la vivienda tendrán para la interesada la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que se cumplan los requisitos para calificarlos como rendimientos de actividades económicas. Los rendimientos derivados del subarrendamiento de inmuebles para el subarrendador sean para cubrir la necesidad permanente de vivienda, sean con un fin distinto, forman parte de la renta general. IVA. Exenciones. El subarrendamiento cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del IVA, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecidos en el art. 20.Uno.23º NFIVA. Facturación. La interesada estará obligada a expedir factura para documentar las mensualidades que cobre a las personas subarrendatarias cuando éstas se lo exijan de cara a la práctica de la deducción del art. 86 NFIRPF.

Consulta de 26 de enero de 2023, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 479/2023)

IVA

Exenciones. Persona física, autónoma, dada de alta en la actividad de "Transporte por auto-taxi" transmite única y exclusivamente la licencia del taxi, sin que se acompañe ningún otro medio de producción material o humano. Tal como establece la jurisprudencia TS, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.1º LIVA, de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al IVA, aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos.

Consulta de 27 de marzo de 2023, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 463/2023)

Exención de las segundas y ulteriores entregas de edificios. Entrega tras su transformación de un antiguo centro escolar en apartamentos y oficinas. La exención para la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, distintos de aquellos cuya entrega se efectúa antes de su primera ocupación, se aplica también a la entrega de un edificio que ha sido objeto de una primera ocupación antes de su transformación.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de marzo de 2023, rec. C-239/2022 (Ref. 24124/2023)

La reventa por la compañía de seguro de los restos de los vehículos automóviles siniestrados que adquiere de sus asegurados no siempre está exenta de IVA.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de marzo de 2023, rec. C-42/2022 (Ref. 24129/2023)

Las cesiones de los derechos de distribución de sus ilustraciones y diseños gráficos a la empresa danesa, quedarán sujetas al IVA cuando, conforme a las reglas de lugar de realización de las prestaciones de servicios aplicables, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. Los servicios de suministro de diseños objeto de análisis, prestados a una empresa de Dinamarca, cuyo destinario es dicha empresa danesa, no están sujetos al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo emitir la factura sin repercusión del IVA. Al tratarse de una prestación de servicios localizada en el territorio de otro Estado miembro, Dinamarca, será necesaria la inclusión de la interesada en el registro de operadores intracomunitarios.

Consulta de 13 de octubre de 2022, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 2093/2022)

Una autónoma, ilustradora y diseñadora gráfica, pretende dedicarse a la venta de sus diseños en un mercado online, a través del cual se venden y compran todo tipo de recursos y productos para la realización de videojuegos, propiedad de una empresa internacional con sede en Dinamarca, en la que los diseñadores e ilustradores se registran en una plataforma y publican en ella sus diseños e ilustraciones. La venta a los clientes la gestiona la empresa danesa, que es quien factura a los clientes finales y por dichas ventas abona a los autores de los diseños un 70% del importe obtenido en la venta, - aunque por el tipo de producto, más que vender, el término correcto sería "licenciar" porque los diseños pueden venderse un número ilimitado de veces ya que se almacenan y se gestionan desde los servidores de la empresa de Dinamarca. A efectos de IVA, es necesario determinar si la diseñadora es quien realiza el suministro y facturación de los contenidos digitales al adquirente final o no.

Si plataforma es la que abona a la diseñadora una comisión sin que esta tenga conocimiento de la identidad ni procedencia del usuario que ha efectuado la compra, la plataforma actúa en nombre propio frente al adquirente de los diseños gráficos, y las operaciones de diseño gráfico son a efectos de IVA, prestaciones de servicios, que tienen por destinatario a la empresa de Dinamarca.

Estas cesiones de los derechos de distribución de las ilustraciones y diseños gráficos a la empresa danesa, quedan sujetas al IVA solo si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, y en particular, y cuando se trata de servicios prestados por vía electrónica, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

El suministro de contenidos digitales, ilustraciones y diseños gráficos no personalizados, a la empresa danesa, para que los clientes puedan descargar a través de internet, tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de servicios prestados por vía electrónica.

En el supuesto planteado, se dan dos prestaciones de servicios prestados por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio la consultante a favor de la plataforma y la que esta última realiza, a los adquirentes de los diseños, y por ello, los servicios de suministro de diseños, prestados a una empresa de Dinamarca, cuyo destinario es la citada empresa danesa, no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo emitir la factura sin repercusión del IVA, y será necesario cursar un alta como operador intracomunitario, y presentar la declaración recapitulativa.

Contrato de arrendamiento de local para uso distinto a vivienda con opción de compra. Mientras no se ejercite la opción de compra por el arrendatario ni exista compromiso en firme de ejercitarla, el arrendamiento tendrá la calificación de prestación de servicios a efectos del IVA, operación sujeta y no exenta que tributará al tipo general del 21 %. En caso de cumplirse lo dispuesto en el art. 20, apartado Uno, ordinal 22º LIVA, estará exenta la entrega de la oficina, pudiendo el transmitente, renunciar a la exención, siempre que el interesado tuviera atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto al realizar tal adquisición. La base imponible de la entrega del local estará constituida por la contraprestación total pactada, magnitud que será el resultado de minorar el precio total de la compraventa en el importe abonado, hasta el ejercicio de la opción, de las rentas arrendaticias por haberlo pactado así expresamente las partes.

Consulta de 13 de octubre de 2022, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 2099/2022)

Base imponible. Debe entenderse incluido el IVA en el precio pactado por las partes cuando éstas lo hayan fijado sin hacer mención alguna al Impuesto, y sea el vendedor el sujeto pasivo del Impuesto devengado por la operación y no tenga la posibilidad de recuperar del adquirente el Impuesto reclamado por la Administración Tributaria.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2018, rec. 196/2016 (Ref. 7773/2018)

La aplicación del tipo del 4% en la adquisición de un vehículo-turismo por un minusválido requiere el reconocimiento previo del derecho por la Administración. Por lo que solicitada la aplicación del tipo superreducido con posterioridad a la adquisición del vehículo y devengo del Impuesto, no procede su reconocimiento.

Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 25 de febrero de 2022, rec. 166/2019 (Ref. 214691/2022)

Tipo superreducido a la adquisición de vehículo para personas con movilidad reducida. En el caso, todo hace indicar que no se cumple con el requisito de habitualidad exigido por la normativa del Impuesto para poder aplicar la reducción del tipo impositivo ya que, por un lado, la autocaravana en cuestión se utilizaría en vacaciones, puentes e incluso fines de semana, utilizándose otro vehículo (un autobús de la Asociación) para el transporte habitual al centro asistencial. La habitualidad debe entenderse en el sentido usual de la palabra, es decir, la realización de una actividad o una serie de actos de manera ordinaria o frecuente, como un hábito, lo que excluye el uso sólo en época de vacaciones. Por otro, sin perjuicio de que sea posible el transporte de una persona con movilidad reducida en este vehículo en algunas ocasiones, las características señaladas llevan a considerar que no resulta adecuado para el transporte habitual de personas con discapacidad y movilidad reducida lo que impide la aplicación del tipo reducido pretendido.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 25 de noviembre de 2021, rec. 75/2021 (Ref. 340863/2021)

Régimen especial de las Agencias de Viajes. La determinación provisional de la base imponible de las operaciones sujetas al IVA a las que sea de aplicación el régimen especial puede realizarse en función del margen bruto obtenido en el año natural inmediatamente anterior correspondiente a la totalidad de las operaciones realizadas en ese

periodo. Desde el momento en que la agencia de viajes conozca el coste efectivo definitivo individual del viaje, este deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del IVA, procediendo en su caso a rectificar las declaraciones de IVA efectuadas al ingresar el pago anticipado a cuenta.

Consulta de 22 de diciembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2763/2022)

ITP Y AJD

Transmisión de unos archivos fotográficos por parte de particular interesado a la Sección de Deportes de una Administración pública territorial. La transmisión del interesado constituiría una operación no sujeta al IVA, sino a la modalidad de TPO del ITPYAJD, por la que deberá tributar la institución adquirente, en su condición de sujeto pasivo de dicho Impuesto. IRPF. La transmisión del fichero objeto de análisis, titularidad del interesado, genera una ganancia o pérdida patrimonial para el interesado, cuyo importe vendrá dado por diferencia existente entre el valor de transmisión y el valor de adquisición actualizado de dicho bien.

Consulta de 17 de noviembre de 2022, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2734/2022)

TRIBUTO SOBRE EL JUEGO

Determinación del momento en que se considera producido el hecho imponible y surge la obligación de pago de la cuota fija en su totalidad. El titular de la explotación no tiene que soportar la cuota fija anual en aquellos casos en que en que se inicia o concluye la explotación del aparato que no llega a ser explotado durante el año completo. Obligación de prorrateo en los casos en que la explotación no abarca el año entero.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 13 de junio de 2022, rec. 648/2021 (Ref. 228657/2022)