

CONSULTA 2008.12.3.1. IVA – Tipo impositivo aplicable a los servicios de reparación y adaptación de vehículos para el transporte de personas con minusvalía.

HECHOS PLANTEADOS

Talleres de automóviles que realizan operaciones de transformación de vehículos para el transporte de personas con minusvalía.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si en la factura a los clientes deben repercutir el 4% por la mano de obra y el 7% por el material empleado en las adaptaciones de los vehículos.

Asimismo si las reparaciones que se efectúen sobre dichos vehículos deben repercutir el 16%.

CONTESTACIÓN

El artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma) dispone que el Impuesto se exigirá al tipo general del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Dos.2, según la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006, de 23 de mayo, dispone que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a *“los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1.4º de este apartado y los servicios de adaptación de los*

autotaxis y autoturismos para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos”.

El referido artículo 91 Dos.1.4º de la Norma, según la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006, de 23 de mayo, establece que se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

“4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Norma, se considerarán personas con minusvalías aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales u órgano competente correspondiente."

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.Dos.2 de la Norma cabe concluir lo siguiente:

1.- Tratándose de los **vehículos para personas con movilidad reducida** previstos en el número 20 del anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, en la redacción dada al mismo por el anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, es decir, tratándose de vehículos cuya tara no sea superior a 350 kg. y que, por construcción, no puedan alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km. por hora, proyectados y contruidos especialmente, y no meramente adaptados, para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física, los servicios de **reparación** de los mismos tributan al **4%**.

2.- Tratándose de **vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas**, bien directamente o previa su **adaptación**, los servicios de **adaptación** (mano de obra y materiales) tributan al **4%**, mientras que los servicios de **reparación** de los mismos tributan al tipo general, **16%**.

3.- Tratándose de **vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida**, con independencia de quién sea el conductor de los mismos, los servicios de **adaptación** (mano de obra y ma-

teriales) tributan al tipo del **4%**, mientras que los servicios de **reparación** tributan al tipo general, **16%**.

4.- Cuando conforme a lo señalado en los párrafos anteriores proceda aplicación del tipo impositivo del 4% a los servicios de **reparación** como de **adaptación**, la propia redacción del artículo excluye el previo reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria, por lo que no será necesaria tal acreditación.

CONSULTA 2009.2.6.1. IVA – Arrendamiento de viviendas nuevas con opción de compra:

- I) La transmisión de la vivienda a un tercero tras finalizar el periodo de arrendamiento sin ejercer éste la opción de compra es una operación sujeta y no exenta del IVA.**
- II) Si finalizado el primer arrendamiento, se vuelve a alquilar la vivienda con opción de compra a otra persona y ésta ejercita la opción de compra, la operación tiene la consideración de primera entrega de vivienda y, en consecuencia, está sujeta y no exenta del IVA.**

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una U.T.E. que se dedica a la promoción y venta de edificaciones.

Ahora pretenden realizar operaciones de arrendamiento con opción de compra a la finalización del período de alquiler, en concreto alquiler de viviendas nuevas con opción de compra a los 5 años.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las siguientes operaciones si finalizado el plazo de arrendamiento el arrendatario no ejercita la opción de compra:

- 1) Se vende la vivienda a una tercera persona.
- 2) Se alquila el inmueble con opción de compra a una tercera persona y ésta la ejercita.

CONTESTACIÓN

El artículo 20.Uno.22º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone la exención de las siguientes operaciones:

“Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter acceso-rio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra,

salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones. (...).”

El plazo de dos años que menciona la Norma se refiere al tiempo de utilización de la vivienda, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra.

Por tanto, en el supuesto de que una vivienda construida se afecte como bien de inversión y se alquile, con opción de compra, la posterior transmisión a un tercero una vez finalizado dicho arrendamiento será primera entrega. Por lo que dicha transmisión estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto que finalizado el primer arrendamiento, se vuelva a alquilar con opción de compra a otra persona diferente a la que disfruto del primer alquiler y éste ejercite la opción compra, esta utilización tampoco desvirtuará la condición de primera entrega, con lo que esta transmisión estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2009.4.3.2. IVA – El tipo impositivo aplicable a la entrega de viviendas depende de la calificación administrativa que reciban las mismas. Tributan al 4% la entrega de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad íntegramente par-

ticipada por un Ayuntamiento vizcaíno, cuyo objeto social consiste en la promoción inmobiliaria. Actualmente, está estudiando la posibilidad de promover la construcción de viviendas tasadas municipales con las siguientes condiciones: 1º/ valor de transmisión estimado de cada inmueble de entre 150.253,03 € y 180.303,63 €; 2º/ superficie estimada de cada inmueble de entre 55 y 75 metros cuadrados; y 3º/ límite de ingresos para acceder a las mismas de entre 12.000 € y 43.000 € anuales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Para el caso de que promoviera la construcción de las viviendas descritas, desea conocer si el tipo de IVA aplicable a su entrega debería ser el súper reducido del 4% regulado en el artículo 91.Dos.1.6º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 91 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), donde se recoge que: *“Uno. Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes: 1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...) 7.º 1.2 Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. En lo relativo a esta Norma Foral no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas. No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado Uno,*

número 22.º, párrafo sexto, letra c) de esta Norma Foral. (...) Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes: 1.- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...) 6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades. Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida para las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas a que se refiere dicho régimen especial del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente. (...)”.

En lo que al supuesto de hecho planteado se refiere, el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la entrega de las viviendas objeto de consulta dependerá de la calificación administrativa que reciban las mismas, de forma que si se trata de la entrega de una de las tipologías de vivienda a que se refiere el artículo 91, apartado dos, 1, número 6º, párrafo primero de la NFIVA, la operación tributará al tipo del 4 por ciento. En concreto, este tipo súper reducido se aplica a las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.

Sobre este particular, la disposición adicional octava de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, determina que: "1. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de viviendas de protección pública (VPP) las viviendas de protección oficial (VPO), las viviendas tasadas municipales (VTM) y otras que la legislación especial pueda desarrollar. 2. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial (VPO), las viviendas de protección de régimen general, las de régimen especial o viviendas sociales y las de régimen tasado de regulación autonómica. (...) 4. A los efectos de esta ley, tendrán la consideración de viviendas tasadas municipales (VTM) las que los ayuntamientos del País Vasco decidan establecer mediante la promulgación de la correspondiente ordenanza local que regule su régimen de protección pública. 5. La ordenanza local que establezca y regule la vivienda tasada municipal de un municipio determinará: a) Las características de la citada vivienda y sus anexos. b) Los regímenes de protección municipal que establezcan y, en su caso, las modalidades del régimen general y del régimen especial, siendo éste el de las viviendas que podrán sustituir a las viviendas de protección oficial de régimen tasado según se establece en el artículo 80. c) Los destinatarios y el procedimiento para su adjudicación, en el que deberán respetarse necesariamente los principios de publicidad, libre concurrencia y no discriminación. (...) 6. El precio máximo de venta de las viviendas de protección oficial de régimen tasado y de las viviendas tasadas municipales de régimen especial que computen en el cumplimiento de los estándares establecidos como mínimos en el artículo 80 no podrá superar 1,70 veces el precio máximo de las viviendas de protección oficial de régimen general. Hasta que no se modifique por disposición reglamentaria, los ingresos máximos de los beneficiarios de estas viviendas no podrán ser superiores al índice de 1,3 respecto a los ingresos máximos vigentes para acceder a las viviendas de protección oficial de régimen

general. Todo ello se establece sin perjuicio de la libertad para el establecimiento por parte del ayuntamiento de otros parámetros distintos para las viviendas tasadas municipales de régimen general. 7. Así mismo, las viviendas acogidas a cualquier régimen de protección pública tendrán la calificación permanente de viviendas protegidas. Consecuentemente, estarán sujetas de forma permanente tanto a un precio máximo de transmisión, establecido por su norma reguladora como al ejercicio de los derechos de tanteo y retracto a favor en primer lugar de la administración actuante, y, en todo caso, subsidiariamente a favor de la Administración general de la Comunidad Autónoma. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el Decreto 39/2008, de 4 de marzo, de régimen jurídico de viviendas de protección pública y medidas financieras en materia de vivienda y suelo, en cuyo artículo 2 se señala que: "1. Tendrán la consideración de viviendas de protección pública las viviendas de protección oficial de régimen especial, general y tasado, así como las viviendas tasadas municipales de régimen especial y de régimen general referidas en la disposición adicional 8ª de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo de la Comunidad Autónoma del País Vasco. (...)". Así, el artículo 6 del mismo Decreto 39/2008, de 4 de marzo, prevé que: "1. Los precios máximos en transmisiones de viviendas de protección oficial, se calcularán multiplicando el metro cuadrado de superficie útil de la vivienda o anejo de que se trate por una cantidad a determinar mediante Orden del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales en función del tipo de vivienda y de su ubicación en la Comunidad Autónoma del País Vasco. (...)". A lo que, por lo que afecta al supuesto planteado, el artículo 19 del referido Decreto 39/2008, de 4 de marzo, añade que: "1. Deberán acreditarse ingresos anuales ponderados entre las siguientes cuantías mínima y máxima: (...) b) para compra de viviendas de protección oficial de

régimen especial: 9.000 a 21.000 €. (...) d) para compra de viviendas de protección oficial de régimen general: 9.000 a 33.000 € e) para compra y alquiler de viviendas tasadas autonómicas: 12.000 a 43.000 €. (...) 2. Los límites de ingresos previstos podrán ser actualizados mediante Orden del Consejero de Vivienda y Asuntos Sociales”.

Adicionalmente, en el ámbito de la normativa estatal, el artículo 19 del Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para Favorecer el Acceso de los Ciudadanos a la Vivienda, prevé que: *“1. Las viviendas de nueva construcción, calificadas o declaradas como protegidas destinadas a la venta, se clasifican, a efectos de la gestión de las ayudas financieras, en los siguientes tipos aunque tengan otra denominación en los planes o programas propios de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades de Ceuta y Melilla: a) Viviendas de protección oficial de régimen especial. Bajo esta denominación se incluyen las viviendas de nueva construcción calificadas a los efectos establecidos en el artículo 91.dos.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (...) y destinadas exclusivamente a familias o personas individuales cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,5 veces el precio básico nacional”.*

En términos similares se pronuncia la disposición adicional séptima del actualmente en vigor Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, de conformidad con el cual: *“1. A los efectos establecidos en el artículo 91.dos.1.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (...) se incluyen bajo la denominación de viviendas de protección oficial de régimen especial, las viviendas de nueva construcción,*

o procedentes de la rehabilitación, así calificadas y destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el IPREM siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,5 veces el Módulo Básico Estatal”.

De otra parte, en cuanto al concepto de viviendas calificadas administrativamente de protección oficial de promoción pública, cabe indicar que éste se encuentra en el Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre, de donde se desprende que la promoción pública de viviendas de protección oficial es la llevada a cabo, sin ánimo de lucro, por el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que tienen conferida la competencia de promoción y gestión de viviendas en el artículo 25.2 d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. Competencia que pueden desarrollar por sí mismas, o a través de las distintas formas de gestión directa reguladas en el artículo 85.3 de la citada Ley 7/1985, de 2 de abril.

El régimen legal de las viviendas de promoción pública se regula en los artículos 49 a 55 del mencionado Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre. En este sentido, teniendo en cuenta que los promotores públicos pueden promover viviendas no sólo en régimen de promoción pública, sino también en régimen general, especial o tasado, la aplicación del tipo de IVA que corresponda a las viviendas dependerá del régimen en cuyo marco se hayan promovido (el cual se consigna en las correspondientes calificaciones provisionales y definitivas de las viviendas).

En concreto, las características principales del régimen legal de las viviendas de protección oficial de promoción pública reguladas en el referido Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre, son las siguientes: a) la finalidad primordial de estas pro-

mociones consiste en la eliminación del chabolismo y la infravivienda, así como en la remodelación de grupos de viviendas promovidos por los entes públicos; b) se establecen unos precios máximos de venta de las viviendas y la obligación de ser adjudicadas exclusivamente a quienes reúnan las condiciones exigidas por normas vinculantes; c) su plazo de ocupación es de un mes desde la entrega del inmueble; d) se someten a limitaciones en su transmisión "inter vivos", y a derechos de tanteo y retracto a favor del promotor; y e) una vez obtenida la calificación definitiva de una vivienda como de protección oficial de promoción pública, en ningún caso puede ser objeto de descalificación.

Particularmente, en lo relativo a los beneficiarios de este tipo de viviendas, el artículo 49 del Real Decreto 3.148/1978, de 10 de noviembre, establece que sólo podrán acceder a las viviendas de promoción pública las familias cuyos ingresos anuales sean inferiores al 25% del precio de la vivienda. A lo que el artículo 51 del mismo Real Decreto 3.148/1978 añade que el precio de venta en primera transmisión, por metro cuadrado de superficie útil de una vivienda de promoción pública, será para cada área geográfica homogénea hasta el 90% del módulo (M) aplicable, vigente a la fecha de celebración del contrato de compraventa (si bien ha de tenerse en cuenta que, actualmente, ya no se utiliza el concepto de "módulo", sino el de "Precio Básico a Nivel Nacional" o el de "Módulo Básico Estatal").

De conformidad con todo lo anterior, esta Dirección General entiende, para un supuesto como el planteado, que tributan en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4% las entregas de viviendas en las que se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de viviendas calificadas de protección oficial de régimen especial.

b) Que se trate de viviendas de protección oficial de promoción pública, realizándose la entrega por el promotor de la misma.

c) Que se trate de viviendas con protección pública según la legislación vigente en el País Vasco cuyos parámetros de superficie máxima protegible, precio de venta y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

En otro caso, como ocurre en relación con las viviendas por las que se pregunta, la entrega tributaría por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 7 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91, apartado uno, 1, número 7º de la NFIVA.

CONSULTA 2009.4.3.3. IRPF -. Las cuantías percibidas por los empleados públicos en concepto de indemnización compensatoria por no haber disfrutado de unos días de permiso por asuntos particulares, derivada de sentencia judicial, tienen la consideración de renta plenamente sujeta (y no exenta) al IRPF, y a su sistema de retenciones, debiéndose imputar al período impositivo en que adquirió firmeza la resolución judicial en la que se reconoce el derecho al cobro de la misma.

HECHOS PLANTEADOS

La litigiosidad en la que ha derivado el disfrute de los seis días por asuntos particulares previstos en el artículo 48.1.k del Estatuto Básico del Empleado Público entre los empleados públicos ha supuesto en algunos casos el reconocimiento de los mismos por

los tribunales en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Como consecuencia de ello, para ejecutar las sentencias, se ha abonado en nómina el importe calculado de la indemnización correspondiente a los citados seis días.

CUESTIÓN PLANTEADA

A efectos de determinar su tributación, se desea conocer el tratamiento tributario que corresponde a estas rentas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, resultan de aplicación las Normas Forales del IRPF¹, en cuyo artículo 15 se establece que: *“Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)”*. A lo que en el artículo 16 de las mismas Normas Forales se añade que: *“Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) e) Los premios e indemnizaciones derivados de una relación de las enumeradas en el artículo anterior”*.

En el presente caso, las cantidades percibidas tienen su origen en la relación laboral o estatutaria que une a los perceptores de las indemnizaciones con la

Administración territorial para la que trabajan, por lo que las mismas deben considerarse como rendimientos del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De otro lado, en el artículo 9 de las referidas Normas Forales del IRPF se regula que: *“Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 5. Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos, psíquicos o morales a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. (...) 22. Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños físicos, psíquicos o morales a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengán establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de Responsabilidad Patrimonial. (...)”*.

En el supuesto planteado, la indemnización viene a compensar el perjuicio derivado de no haber podido disfrutar de los 6 días de permiso por asuntos particulares a los que, según resolución judicial, se tenía derecho por aplicación de lo dispuesto en el artículo 48.1 k) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.

En la medida que el ámbito en el que se ha establecido esta renta o su forma de cálculo se corresponde con la jurisdicción contencioso-administrativa y que en la redacción de los autos judiciales la indemnización no se identifica con daños físicos, psíquicos o morales, sino con perjuicios económicos, no cabe considerar que nos encontremos ante una indemnización por los citados daños.

De todo lo cual se desprende que, en el supuesto planteado, la renta por la que se pregunta se encuentra plenamente sujeta (y no exenta) al Impuesto

¹ Álava: Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Bizkaia: Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Gipuzkoa: Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

sobre la Renta de las Personas Físicas, y a su sistema de retenciones, debiéndose imputar al período impositivo en que adquirió firmeza la resolución judicial en la que se reconoce el derecho al cobro de la misma, tal y como se regula en el artículo 59 de las Normas Forales del IRPF, donde se señala que: “1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y 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. (...) 2. Reglas especiales: a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza. En el caso de que, por circunstancias no imputables al empleado, los rendimientos del trabajo se perciban en un ejercicio distinto a aquél en el que la resolución adquiera firmeza, se imputarán a éste practicándose, en su caso, declaración liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Esta declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo siguiente de declaración del IRPF. (...)”.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Normas Forales General Tributaria (artículo 86 en Bizkaia). **2**

2) Álava: Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

Bizkaia: Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Gipuzkoa: Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

CONSULTA 2009.6.4.1. IS – II.EE - No procede la aplicación de los porcentajes de pérdidas reconocidos en el Reglamento de Impuestos Especiales a efectos de su consideración como gasto deducible en el IS por parte de una estación de servicio que gestiona la venta de carburante. La eventual diferencia entre los litros comprados y los vendidos podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, debiendo estar la entidad en condiciones de justificar ante la Administración Tributaria el importe de las mermas sufridas.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante es propietaria de una estación de servicio que gestiona la venta de carburante.

La entidad señala que este producto sufre mermas por evaporación en dos momentos: tanto al ser introducido en el depósito de la estación como al ser extraído con destino al consumidor final.

La entidad dispone de sistemas de medición homologados por el Gobierno Vasco para establecer con exactitud los litros finalmente introducidos en el depósito (cantidad menor a la registrada en los partes de entrega)

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Cuantificación de la merma (porcentaje fiscalmente admisible).
2. Posibilidad de determinar el porcentaje de merma sufrida a través del registro de litros

facturados y litros depositados conforme a los medidores electrónicos o bien acudiendo a los porcentajes de pérdidas reconocidos en el reglamento de Impuestos Especiales.

CONTESTACIÓN

El artículo 10 de la Norma Foral 24/1996 establece en su apartado 3 que *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

La Norma Foral 24/1996 no contempla ningún régimen fiscal especial para el supuesto objeto de consulta ni realiza remisión alguna al reglamento de Impuestos Especiales, por lo que resulta plenamente de aplicación el artículo 10.3 precitado, no procediendo ningún tratamiento fiscal específico.

En consecuencia, todas las compras son gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. La eventual diferencia entre los litros comprados y los vendidos podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, debiendo estar la entidad en condiciones de justificar ante la Administración Tributaria el importe de las mermas sufridas, a través de los sistemas de medición oficiales, de un control adecuado de los libros registros de compras y ventas y de cuantos medios sirvan de base para probar razonablemente su existencia.

CONSULTA 2009.8.8.1. IVA – el tipo aplicable a las entregas de plantas vivas de carácter ornamental es el reducido del 7 por ciento; el tipo impositivo aplicable a los servicios de jardinería, prestados aisladamente o conjuntamente con entregas de plantas vivas de carácter ornamental si tales servicios no tienen carácter accesorio de dicha entrega por tener una entidad propia, será el general del 16 por ciento.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante se dedica a la jardinería realizando trabajos de mantenimiento de jardines, colocación de plantas, productos fitosanitarios y elementos ornamentales en jardines, y mantenimiento e instalación de sistemas de riego.

Por dichas operaciones factura al 16% los servicios prestados y las entregas de material, con excepción de las entregas de plantas y elementos ornamentales que los factura al tipo impositivo del 7%.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta correcta la aplicación de dichos tipos impositivos por dichas operaciones.

CONTESTACIÓN

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), el referido impuesto se exigirá al tipo general del 16 por ciento, salvo en los supuestos a que se refiere el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Uno.1. 9º de la Norma, establece que se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes: “las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención”.

Según dispone el artículo 78.Uno de la Norma, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas.

El número 1º del apartado Dos del mismo artículo 78, establece que, entre otras partidas, se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y, en general, cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la operación sujeta al Impuesto derivado de la prestación principal en que la misma consiste o de las accesorias a ella.

El artículo 79.Dos, de la Norma establece lo siguiente:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto”.

De acuerdo con lo expuesto el tipo impositivo aplicable a las entregas de plantas vivas de carácter ornamental es el reducido del 7 por ciento.

La base imponible de tales entregas estará constituida por el importe total de la contraprestación de las mismas, incluidas las cantidades correspondientes a servicios de jardinería que tengan un carácter accesorio a dichas entregas (por ejemplo, apertura del hoyo y plantación de la planta que es objeto de entrega), así como cualquier otro crédito efectivo derivado de la prestación principal en que dicha entrega consiste o de las accesorias a la misma (por ejemplo, cantidades correspondientes a portes, transportes, embalajes, etc.).

A la base imponible así determinada, es decir, integrada por el precio de las plantas entregadas más los importes correspondientes a prestaciones accesorias a dicha entrega (servicios accesorios de jardinería, portes, transportes, embalajes, etc.), será sobre la que deberá aplicarse el referido tipo reducido del 7 por ciento.

El tipo impositivo aplicable a los servicios de jardinería, en los casos en que tales servicios se presten aisladamente y en los casos en que pese a ser efectuados conjuntamente con entregas de plantas vivas de carácter ornamental no tengan tales servicios carácter accesorio de dicha entrega por tener una entidad propia, será el general del 16 por ciento.

La determinación de cuando una prestación de servicios de jardinería tiene o no carácter accesorio a una entrega de plantas vivas de carácter ornamental deberá efectuarse caso por caso, teniendo en cuenta las circunstancias concretas que concurren en cada uno de ellos.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afirma que una prestación debe

ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el derecho de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (Sentencia del 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97).

En su caso parece que los servicios de jardinería tienen una entidad propia y diferenciada de la mera entrega de plantas vivas, pues se engloban en el mantenimiento de jardines.

No obstante, si en el desarrollo de una misma actuación empresarial efectuada para un único destinatario (por ejemplo, el diseño y construcción o mantenimiento de un jardín con suministro de las plantas vivas necesarias para el mismo), se realiza una entrega de plantas vivas de carácter ornamental a la que corresponda aplicar el tipo reducido del 7 por ciento y una prestación de servicios de jardinería a la que corresponda aplicar el tipo general del 16 por ciento por no tener tales servicios carácter accesorio de la referida entrega, la determinación de la base imponible que debe ser gravada a cada tipo se efectuará de la siguiente manera:

- si se hubiesen acordado contraprestaciones específicas y separadas para la entrega y para los servicios, la base imponible de cada una de ellas estará constituida por el importe total de la contraprestación fijada para la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 de la Norma.
- si se hubiese acordado una contraprestación única que comprendiese a ambas (entrega y servicios), deberá determinarse, en proporción al valor de mercado de los bienes entregados y de los servicios prestados, qué parte

de esa contraprestación única y, por tanto, de base imponible, corresponde a la entrega de bienes gravada al tipo del 7 por ciento, y qué parte corresponde a la prestación de servicios gravada al tipo del 16 por ciento, tal y como dispone el artículo 79.Dos de la Norma.

CONSULTA 2009.6.4.1. IRPF - Incentivos al mecenazgo - No podrán aplicarse los incentivos al mecenazgo por las cantidades abonadas por cuenta de los alumnos al momento en que éstos formalicen cada año sus matrículas, que forman parte de la contraprestación que se ha de abonar por recibir la formación académica que imparte el centro educativo, al formar parte de la remuneración que los alumnos han de satisfacer por la enseñanza que van a recibir, con independencia de que su opción por el modelo propuesto por la consultante sea voluntaria.

HECHOS PLANTEADOS

El centro educativo consultante está inmersa en una fase de adaptación de sus titulaciones y currículos académicos al denominado "Proceso de Bolonia", para lo cual una de las primeras acciones que debe llevar a cabo consiste en intensificar, de forma muy significativa, su actividad de investigación (básica y aplicada) relacionada con la docencia. Según sus Estatutos, la Universidad compareciente tiene como misión el servicio a la persona y a la sociedad, mediante su contribución a la ciencia y a la cultura (...). A través de la formación integral de sus alumnos, pretende aportar a la sociedad personas y

profesionales que, siguiendo la orientación de su misión, se distingan por su coherencia en el desarrollo y transmisión de los valores éticos y humanistas enunciados en su Proyecto Universitario. Motivo por el cual está implantando un marco pedagógico propio, como respuesta diferenciada al entorno actual. Así, según afirma, cuando un alumno opta por unirse a su proyecto universitario, está optando por incorporarse a una institución con un modelo definido, concreto y diferenciado del resto de universidades, en el que la investigación tendrá una relevancia fundamental. Al incorporarse a este proyecto, el alumno contribuirá de forma voluntaria a alcanzar los objetivos fundacionales de la Universidad, y a sostener su proceso diferenciado de enseñanza, basado en la investigación, mediante la realización, en el momento de su inscripción en cada curso de la titulación elegida, de una aportación dineraria, a fondo perdido y de carácter irrevocable. A la Universidad compareciente le resulta de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si, a la vista de lo expuesto, pueden acogerse a los incentivos fiscales al mecenazgo las aportaciones dinerarias a fondo perdido y de carácter irrevocable que realicen los alumnos, sus familiares, o terceras personas físicas o jurídicas por cuenta de aquéllos, al momento de inscribirse en cada curso de la titulación elegida.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito presentado, resulta de aplicación la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fisca-

les al mecenazgo, en cuyo artículo 18 se indica que: "Los incentivos fiscales previstos en el presente Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades: a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Norma Foral. (...) c) Las universidades y centros adscritos a las mismas. (...)".

A lo que la disposición adicional séptima de la misma Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, añade que: "1. El régimen previsto en los artículos 7 a 17, ambos inclusive, de esta Norma Foral será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la Disposición Adicional anterior. 2. El régimen previsto en esta Norma Foral será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, (...), siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Norma Foral a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. 3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 18 a 26, ambos inclusive, de esta Norma Foral".

A estos efectos, el artículo 19 de la referida Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, dispone, con

relación a los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, que: "1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones, aportaciones irrevocables, puras y simples, y las prestaciones gratuitas de servicios realizadas en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior: a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos. b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura. (...) 2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan. Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos de separación voluntaria del socio cuando éste perciba una participación patrimonial en razón a aportaciones 2 distintas de las cuotas ordinarias de pertenencia a la misma".

Por su parte, el artículo 20 de la Norma Foral 1/2004, determina que: "1. La base de las deducciones por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios realizadas en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 18 anterior será: a) En los donativos dinerarios, su importe. (...)".

Finalmente, el artículo 21 de la ya citada Norma Foral 1/2004 señala que: "1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 30 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral. 2. La base de esta deducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas". Y en el artículo 22 de dicha Norma Foral 1/2004 se regula que: "A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de gasto deducible el importe de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios valoradas conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la presente Norma Foral".

De conformidad con lo previsto en el artículo 618 del Código Civil, la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. Para que estas donaciones (o donativos) den derecho a la práctica de los beneficios fiscales por los que se pregunta se exige, además, que sean irrevocables, puras y simples. Con lo que ha de tratarse de aportaciones voluntarias, gratuitas, irrevocables, no condicionadas y realizadas con ánimo de liberalidad. En determinados supuestos, la determinación de si una entrega se realiza gratuitamente y con ánimo de liberalidad puede exigir el análisis de las circunstancias concretas que concurren en cada caso. No obstante, sí cabe señalar que no procede practicar deducción alguna sobre los importes que se abonen como contraprestación por los bienes, derechos o servicios que reciba el aportante, independientemente de que dicha contraprestación se abone a una entidad beneficiaria del mecenazgo. A estos efectos, el hecho de que un contribuyente opte voluntariamente por adquirir un determinado bien o servicio no convierte en liberalidad a la contraprestación que satisfaga por el mismo.

De los datos que se aportan en el escrito de consulta parece desprenderse que las cantidades por las que se pregunta (abonadas por cuenta de los alumnos al momento en que éstos formalicen cada año sus matrículas) forman parte de la contrapresta-

ción que se ha de abonar por recibir la formación académica que imparte la Universidad compareciente (acorde con los principios establecidos en el proyecto universitario por ella impulsado). No parece tratarse sino de la remuneración que los alumnos han de satisfacer por la enseñanza que van a recibir (con independencia de que su opción por el modelo propuesto por la consultante sea voluntaria). De modo que, siendo así las cosas, no podrán aplicarse

los incentivos al mecenazgo pretendidos sobre las referidas cantidades, al margen de que parte de las mismas se invierta por la Universidad en alcanzar sus objetivos fundacionales.

Todo ello, sin perjuicio de las deducciones que puedan practicarse sobre el importe de las donaciones irrevocables, puras y simples que se realicen en favor de la Universidad compareciente.

