

R

Referencias



CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2016.6.7.1. IS-IVA-IAE: Servicios informáticos prestados por una persona física a la sociedad unipersonal de la que es propietario. Diversas cuestiones sobre el tratamiento tributario en relación con el IS, el IVA y el IAE.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante se dio de alta el 8 de noviembre de 2013 en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 844.000/1 para prestar servicios de publicidad a través de internet.

Con fecha 17 de octubre de 2014 al objeto de separar el patrimonio personal del empresarial y tratar de conseguir mayor imagen de empresa constituyó una sociedad mercantil de la que es el propietario del 100% del capital.

Dicha mercantil figura de alta en el citado epígrafe del IAE obteniendo ingresos por servicios de publicidad de aquellos clientes anunciantes interesados en publicidad en internet.

La mercantil no cuenta con personal contratado por cuenta ajena recibiendo únicamente la prestación del trabajo que realiza el consultante para lo cual figura en el epígrafe 762.000/2 del Impuesto sobre Actividades Económicas (Licenciados e Ingenieros en Informática).

Según manifiesta, los medios materiales necesarios que la sociedad aporta para la prestación de los servicios son de poca

relevancia, básicamente ordenador personal y conexión a internet, siendo el factor más importante sus conocimientos informáticos.

Mensualmente factura el consultante sus servicios a la sociedad mercantil.

CUESTIÓN PLANTEADA

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se plantean las siguientes cuestiones:

- Si es correcta la forma en que se ha establecido la valoración de mercado de la retribución a percibir de la SLU por la prestación de servicios del socio único.
- Si es necesario detallar estas operaciones vinculadas en la liquidación anual del Impuesto sobre Sociedades.
- Si, por ser la entidad consultante una microempresa, resulta de aplicación el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014 referido a la prestación de servicios de socios profesionales a una entidad vinculada.
- Si en caso de que los servicios prestados a la entidad no tuvieran la naturaleza de profesionales, incluso aunque el socio hubiera causado alta en un epígrafe profesional, resultaría de aplicación el régimen general de obligaciones de documentación en los términos establecidos por el artículo 16.2 del Decreto

Foral 41/2004 o no, de conformidad con lo establecido en la letra a) del apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido se plantea si resulta correcto la repercusión del Impuesto en las facturas que emite por sus servicios, y

En cuanto al Impuesto sobre Actividades Económicas plantea que teniendo en cuenta que no es necesaria titulación académica alguna para la realización de la actividad económica que presta a la S.L.U. ¿Es correcto el epígrafe del I.A.E. 762 en el que causé alta, como actividad profesional? O ¿debería causar alta, como actividad empresarial, en el epígrafe 849 "Otros servicios prestados a las empresas"? Es decir, la actividad económica que ahora desarrollo como persona física para la sociedad, que puede ser desarrollada sin titulación académica con la que cuento, ¿qué consideración tiene? ¿Actividad empresarial o profesional?

CONTESTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 42 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades establece en su apartado 1 que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por tal aquél *"que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, y para determinarlo se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables"*.

El artículo 59 de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece, en este mismo sentido, que *"la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades."*

Por su parte, el artículo 43 de la Norma Foral 37/2013 establece la obligación de documentar convenientemente las valoraciones que se realicen para este tipo de operaciones. Y aun cuando se establecen obligaciones de documentación relativas al grupo y relativas al contribuyente, en el caso objeto de la consulta, en el que se plantea una operación entre una persona física y la microempresa que ha constituido, no procedería elaborar la documentación relativa al grupo.

El apartado 3 del artículo 42 delimita los supuestos de vinculación, determinando en su letra a) la vinculación en las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios o partícipes y especificando, para tal supuesto, que la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento tratándose de valores no cotizados. Este requisito concurre en el caso objeto de consulta, por lo que la prestación de servicios efectuada por el socio único a la sociedad tendrá el tratamiento de operación vinculada y deberá valorarse a valor de mercado.

Sobre la naturaleza de los servicios prestados por el socio a la entidad, empresariales o profesionales, del propio escrito de la consulta (los servicios se prestan a partir de los conocimientos profesionales del socio con unos medios materiales de escasa relevancia y se documentan en una factura en la que figura la correspondiente retención por servicios profesionales) y de las consideraciones que a este respecto se realizan en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas se concluye que tales servicios tienen la naturaleza de servicios profesionales.

El apartado 4 del artículo 42 enumera cinco métodos para la determinación del valor de mercado: precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado y margen neto del conjunto de operaciones. De entre estos métodos de valoración el contribuyente seleccionará aquel que, en función del análisis de comparabilidad y de la información de que se disponga sobre operaciones equiparables, resulte más adecuado.

No obstante lo dispuesto, el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014, por el que se aprueba el Reglamento de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, establece una regla específica de valoración para las prestaciones de servicios de socios profesionales a microempresas y pequeñas empresas profesionales en los siguientes términos:

“Artículo 15. Prestaciones de servicios de socios profesionales.

A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en los apartados 1 o 2 del artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.*
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).*
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumpla los siguientes requisitos:*

1º Se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2º No sea inferior al salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas, en condiciones de dedicación equivalente, a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de aquéllos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces la cantidad a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los socios con un régimen de dedicación de jornada completa o en la proporción correspondiente, en otro caso.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

Exclusivamente resultarán de aplicación los criterios contenidos en este artículo en el caso de que el obligado tributario opte por aplicar lo dispuesto en el mismo.”

Así las cosas, en el supuesto de que se cumplan los requisitos establecidos en las letras a), b) y c) y el contribuyente opte por aplicar el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014, podrá establecerse como valor de mercado el convenido.

En tal caso, las obligaciones de documentación reguladas con carácter general en el artículo 43 de la Norma Foral 37/2013, quedarán reducidas a la identificación del socio y de la entidad consultante, la descripción detallada de la operación llevada a cabo, sus características e importe y a la justificación del cumplimiento de los requisitos del artículo 15, tal y como establece la letra d) del apartado 1 del artículo 21 del Decreto Foral.

No obstante, de la información facilitada por el consultante se concluye que la entidad mercantil incumpliría, al menos, el requisito relativo a la concurrencia de medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional exigido en la letra a) del artículo 15 del Reglamento, pues no dispone de personal asalariado por cuenta ajena y sus

medios materiales, de escasa relevancia, se reducen a un ordenador y conexión a internet.

En definitiva, la entidad mercantil no cuenta con una infraestructura propia capaz de prestar los servicios que constituyen su objeto social. La persona física vinculada no puede ser computada, a estos efectos, como parte de sus medios humanos.

Al no ser de aplicación el artículo 15 del Reglamento, procederá determinar el valor de mercado de la operación vinculada de conformidad con uno de los métodos de valoración regulados en el artículo 42 de la Norma Foral 37/2013.

La determinación del método de valoración de las operaciones vinculadas aplicable a cada caso y la propia valoración de las citadas operaciones son cuestiones de hecho que no pueden ser resueltas en la fase de consulta vinculante.

No obstante, sí cabe afirmar que tanto la elección del método de valoración como su posterior aplicación deben partir del análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 42.1 de la Norma Foral 37/2013.

De modo que, para establecer si dos operaciones son o no comparables, deben analizarse: a) las características de los bienes o servicios objeto de las mismas; b) las funciones desarrolladas por las partes en cada caso, identificando los riesgos soportados y los activos empleados por las mismas; c) los términos contractuales de las citadas operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por los contratantes; d) las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas; y e) cualquier otra circunstancia relevante.

Los métodos de valoración establecidos en el artículo 42.4 de la Norma Foral 37/2013, según ha quedado referido anteriormente, son los siguientes: 1) método del precio libre comparable; 2) método del coste incrementado;

3) método del precio de reventa; 4) método de la distribución del resultado; y 5) método del margen neto del conjunto de operaciones.

La consultante plantea una valoración fijada tomando como referencia la que percibiría, por aplicación del Convenio Colectivo Estatal para las empresas de Publicidad un trabajador por cuenta ajena que realizara iguales o similares funciones en otra empresa con actividad similar. Y por ser dicho salario inferior a 36.000 euros (umbral mínimo fijado para la retribución por parte de microempresas de determinadas prestaciones de servicios en el apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013) eleva la cifra hasta este importe.

Si, tal y como parece deducirse de los datos aportados, la sociedad profesional de la persona física consultante no aporta ningún activo relevante, ni asume ninguna función, ni soporta ningún riesgo relevante, procederá aplicar el método del precio libre comparable, en virtud del cual se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancia equiparables, efectuando, si es preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerando las particularidades de la operación.

Todo ello entendiendo que, en este supuesto, el servicio que presta el consultante a su sociedad es perfectamente equiparable al que ésta presta, a su vez, a terceros no vinculados, de modo que el consultante debería reconocer como ingreso en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la totalidad o la práctica totalidad de lo que la mercantil facture a terceros independientes, ya que no se observa que la entidad interpuesta aporte prácticamente nada por lo que deba ser retribuida.

Por otra parte, por lo que respecta a las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas, al no proceder en este caso la aplicación del artículo

15 del Decreto Foral 41/2014, se aplicará el régimen general de obligaciones de documentación, con base en el apartado 2 del artículo 16 del Decreto Foral 41/2014, a cuyo tenor:

“2. Lo dispuesto en las letras d) y g) del apartado 5 y en el apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto, así como en el apartado anterior de este artículo, no será de aplicación respecto de las prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, realizadas por un socio profesional, persona física, a las entidades con las que se encuentre vinculado, a las que se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el artículo 15 de este Reglamento, o en caso de que no ejercite la opción o no cumpla los requisitos establecidos en el citado precepto, el régimen general de obligaciones de documentación.”

Así que, por establecerse expresamente en la normativa societaria, aquellas prestaciones de servicios de socios profesionales para las que no se aplique el artículo 15 no podrán acogerse al tratamiento de umbrales mínimos de retribución y exigencias simplificadas de documentación establecidas en el apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013 y en el artículo 17 del Decreto Foral 41/2014 para las prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración de rendimientos de trabajo o de actividades económicas para su perceptor a los efectos de lo dispuesto en la norma del IRPF.

Esto es, de no resultar de aplicación el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014, tratándose de una microempresa o de una pequeña empresa, las obligaciones documentales comprenderán las previstas en las letras a) y e) del apartado 4 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en los términos establecidos en la letra e) del apartado 1 del artículo 21 del Decreto Foral 41/2014.

Finalmente, en lo relativo a las obligaciones de información sobre operaciones vinculadas en la

cumplimentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ha de señalarse el contenido del apartado 3 del artículo 16 del Decreto Foral 41/2014, por el que “el obligado tributario deberá suministrar la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por Orden Foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos”.

Cada año se dicta una Orden Foral aprobatoria de los modelos 200 y 220 para la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio correspondiente y se establecen las condiciones generales de su presentación.

A título de ejemplo, por ser la última Orden Foral aprobada en esta materia, la Orden Foral 288/2016 aprobatoria de los modelos correspondientes a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015 dispone en su Dispositivo Quinto:

“Quinto.- Información relativa a operaciones vinculadas en el modelo 200.

Uno.- En aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, los contribuyentes deberán suministrar información relativa a las operaciones con personas o entidades vinculadas exclusivamente cuando su importe conjunto supere la cifra de 36.000 euros de valor de mercado.

Este límite de 36.000 euros no incluye el IVA y se refiere al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada que sean del mismo tipo y hayan sido valoradas con el mismo método de valoración.

Dos.- A fin de cumplimentar la información correspondiente a operaciones con personas o entidades vinculadas habrán de tenerse en cuenta las siguientes reglas:

a) En las operaciones que supongan gastos o ingresos contables, se atenderá al criterio de devengo contable de dichas

operaciones con independencia de cuándo se produzca la corriente monetaria del cobro o pago.

b) En las operaciones que no supongan gasto o ingreso contable, se atenderá a la fecha de realización de la operación con independencia de cuándo se produzca la corriente monetaria derivada de las mismas.

c) En las operaciones que se extienden a lo largo de varios ejercicios, si el valor de la operación supera el límite de 36.000 euros y la operación sigue vigente a lo largo de varios ejercicios sólo debe declararse en la información adicional del ejercicio en que se realice la operación.

En el supuesto de prestaciones de servicios continuadas a lo largo del tiempo, tanto para el cómputo de la cifra de 36.000 euros como para determinar en qué momento deben declararse, habrá que estar al valor de la operación en cada uno de los ejercicios.

Tres.- La obligación de suministrar información no alcanzará a las siguientes operaciones:

a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral 37/2013.

b) Las realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral 37/2013, por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial correspondiente.

c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) Las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte del referido sistema institucional de protección de los requisitos establecidos en la normativa que resulte de aplicación."

No obstante, será la Orden Foral aprobatoria de los modelos de los distintos ejercicios la que marque los criterios para cumplimentar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades el apartado relativo a operaciones vinculadas.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De acuerdo con el artículo 4.Uno Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), están sujetas al Impuesto "Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la Norma regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo."

De acuerdo con dicho apartado, son "actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Asimismo, el artículo 11.Dos.1º, de la Norma dispone que, en particular, se considera prestación de servicios *“el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”*.

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de Norma dispone que no estarán sujetos *“los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”*.

Desde el punto de vista del derecho comunitario, el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que *“serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”*.

Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva comunitaria dispone que *“la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”*.

El requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto 202/90.

En este último pronunciamiento, analizó la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el Ente territorial a quien prestan sus servicios, fundamentadas en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados.

Los hechos decisivos, siguiendo el razonamiento de esta sentencia, son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el Ayuntamiento.

En el mismo sentido, de la sentencia del Tribunal de 12 de noviembre de 2009, Asunto C154/08, se concluye que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva. Esto es así en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto.

La consideración de una relación de carácter laboral, caracterizada porque el servicio es prestado por cuenta ajena, ha sido asimismo tratada por la jurisprudencia nacional. En este orden de cosas, las notas o indicios determinantes de la dependencia o ajenidad de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular, contenidos, entre otras, en la sentencia de fecha 12 de febrero de 2008 y en la de 29 de noviembre de 2010, han sido incorporados a la doctrina administrativa en numerosas contestaciones de la Dirección General de Tributo a consultas tributarias, por todas, contestación a consulta vinculante V2533-12, de 26 de diciembre; dichas notas o indicios se han tomado de forma objetiva, sin referirlas a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquél que presta los servicios.

La problemática sobre la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellas personas físicas que prestan servicios a entidades de las que son socios o partícipes ha sido abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de fecha 18 de octubre de 2007, dictada en el asunto C-355/06, van der Steen, el Tribunal concluyó que "(...) a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva" (párrafo 32).

A dicha conclusión llegó el Tribunal después de analizar, en el supuesto litigioso, la existencia de una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata. Es decir, si la relación jurídica entre la sociedad y la persona física crea lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad de la entidad.

Al respecto, los apartados 21 a 26 de la referida sentencia disponen lo siguiente:

"21. En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata.

22. En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. Van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. Van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

23. En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. Van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.

24. En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C 202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I 4247, apartado 13).

25. Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

26. De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva".

En estos mismos términos se ha manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada

por las autoridades españolas en el Comité IVA (working paper nº 786, de 28 de enero de 2014). Concretamente, la cuestión que se planteó fue si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social, debe ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano.

La respuesta de la Comisión, en síntesis, fue la siguiente:

- a) Una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la sociedad sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio a la entidad.
- c) La calificación, en estas circunstancias, de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos a los que se refiere el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

Por consiguiente, la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Concretamente, en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

Otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Desde este punto de vista, habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador.

Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad

desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-235/85 antes mencionado, el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.

En este punto debe tenerse en cuenta que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un Impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades o IRPF.

En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se han hecho referencia en el apartado cuarto anterior.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

Por tanto, en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica:

De esta forma, la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Norma.

En caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Norma por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad estarían sujetas al citado tributo, circunstancia que parece que acontece en el caso consultado, todo ello sin perjuicio de la comprobación real de los hechos.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El punto 3 de la Regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas correspondientes a las actividades empresariales, profesionales y artísticas recogida en el Decreto Foral Normativo 573/1991, dispone: "Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el apartado 3 del artículo 35 de la Norma Foral General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera de aquéllas".

En el caso que nos ocupa la persona que desarrolla la actividad es una persona física que además la ejerce con sus propios medios y con sus conocimientos, por lo que, la actividad quedaría encuadrada como actividad profesional.

Por otro lado, en lo que al epígrafe respecta se podría calificar en cualquiera de los

pertenecientes a la Agrupación 76 "Profesionales de la Informática y de las Ciencias Exactas".

CONSULTA 2016.6.7.2. IVA: Tipo impositivo del IVA aplicable a las entregas de flores realizadas en el ámbito de la prestación de servicios fúnebres. Consulta sobre la aplicación directa en territorio foral de la doctrina tributaria emanada de los órganos competentes de la Administración del Estado.

HECHOS PLANTEADOS

I.- Con fecha 25 de marzo de 2015, la Asociación Nacional de servicios Funerarios (PANASEF), presentó ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía una consulta vinculante con relación a tipo impositivo aplicable a las entregas de flores y o coronas de flores (ornamentos florales), que realizan las empresas funerarias y que forman parte de la actividad principal de pompas fúnebres y prestación de servicios funerarios.

La Asociación Nacional de servicios Funerarios (PANASEF), representa y defiende los intereses comunes de las empresas prestadoras de servicios funerarios y de cementerio en todo el territorio estatal y en este caso en Gipuzkoa.

II.- El día 7 de marzo de 2016, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha resuelto la consulta vinculante realizada por la Asociación Nacional de Servicios Funerarios (PANASEF), en la que señala que será de aplicación el tipo reducido del 10% a las entregas de flores, plantas vivas y coronas realizadas por las empresas en el ejercicio de su actividad de pompas fúnebres y de servicios funerarios. Se adjunta copia del informe de la Asociación PANASEF y de la contestación a la consulta vinculante de 7 de marzo de 2016.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la consulta vinculante de 7 de marzo de 2016 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, por la que se resuelve declarar de aplicación el tipo impositivo del 10% a las entregas de flores, ramos y plantas vivas y

coronas de flores realizadas por las entidades asociadas a la asociación consultante en el ejercicio de su actividad de prestación de servicio funerarios, es de aplicación directa y por tanto de cumplimiento en el Territorio Foral de Gipuzkoa a todas las empresas de pompas fúnebres y servicio funerarios de Gipuzkoa.

CONTESTACIÓN

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, "El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado."

Según lo dispuesto en el artículo 84 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, "1. La contestación a las consultas tributarias escritas, que cumplan los requisitos previstos en el artículo anterior, tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el obligado tributario.

La contestación a las consultas tributarias escritas que no cumplan los requisitos previstos en el artículo anterior, tendrá efectos exclusivamente informativos.

En tanto no se modifique la normativa o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al obligado tributario los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado tributario, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del mismo y los que se incluyan en la contestación a la consulta, salvo que de forma motivada se modifique la doctrina administrativa aplicable.

El artículo 90, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, uno, 1, 8º de la Ley 37/1992 del IVA, establece que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

"8.º 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."

La actual redacción del artículo 91 de la Ley 37/1992, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, no contempla la aplicación de un tipo impositivo reducido del IVA a los servicios de pompas fúnebres y/o servicios funerarios, por lo que éstos deben tributar al tipo general del 21%.

Por otro lado, el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se incluyen las operaciones que pueden estar sujetas a tipos reducidos dispone lo siguiente:

"16) Prestaciones de servicios funerarios y servicios de cremación, junto con el suministro de bienes relacionados con dicha actividad."

También debe tenerse en cuenta que el artículo 28 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la

Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece, dentro de los servicios regulados por las normas generales, lo siguiente en relación con la localización de los servicios funerarios:

“En la medida en que constituyan un único servicio, las prestaciones de servicios con motivo de la organización de un funeral estarán reguladas por los artículos 44 y 45 aplicación de la Directiva 2006/112/CE.”

Por otra parte, en la medida en que la Ley 37/1992 del IVA prevé un tipo reducido para las entregas de flores y plantas vivas, habrá que analizar si esta circunstancia es suficiente para que dichas entregas por parte de las empresas funerarias, en el marco de un servicio funerario, deban tributar también al tipo reducido del 10%.

Para ello, es preciso determinar, en primer lugar, si las entregas de flores, plantas vivas y coronas realizadas por empresas en el ejercicio de su actividad de pompas fúnebres y de servicios funerarios, tienen la consideración de actividades principales o si, por el contrario, constituyen actividades accesorias de otra principal (pompas fúnebres y/o servicios funerarios), en cuyo caso seguirán el mismo régimen de tributación que esta última.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de mayo de 2010, en el asunto C-94/09 (la Comisión contra Francia) analizó la conformidad con el derecho comunitario de la normativa francesa, que preveía expresamente la aplicación del tipo reducido del IVA únicamente a los servicios de traslado de cadáveres efectuados por empresas funerarias, mientras que a las demás operaciones que pudieran efectuar en el marco del servicio exterior de pompas fúnebres o de otras actividades relacionadas con las mismas se aplicaba el tipo general del Impuesto.

La Comisión consideraba que el conjunto de prestaciones de servicios y entregas de bienes que las empresas de pompas fúnebres efectuaban para las familias de los difuntos

constituían, a efectos del IVA, una operación única de carácter complejo que, por tanto, debía estar sujeta a un tipo de gravamen único.

Por su parte, la República francesa consideraba que los Estados miembros podían proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido dentro de las categorías de bienes y servicios a los que resultaba aplicable, de conformidad con la Directiva comunitaria.

El Tribunal declaró que la normativa francesa que gravaba con un tipo reducido de IVA al traslado de cadáveres en vehículos era conforme al derecho comunitario. Los apartados 33 y 34 de la sentencia señalan lo siguiente:

“33. De ello se desprende que, si bien dichos criterios deben aplicarse en función de cada caso, para evitar, entre otras cosas, que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única, no es menos cierto que tales criterios no pueden considerarse determinantes para el uso por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede la Directiva 2006/112 respecto a la aplicación del tipo reducido de IVA. El uso de tal margen de apreciación requiere, en efecto, criterios generales y objetivos, como los establecidos en las sentencias Comisión/Francia y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, antes citadas, y que se recuerdan en los apartados 26, 28 y 30 de la presente sentencia.

34. En estas circunstancias, para pronunciarse sobre la procedencia del presente recurso no es preciso examinar, como sostiene la Comisión, si los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres deben o no ser considerados una operación única desde el punto de vista del consumidor medio. Sí procede verificar, en cambio, si el traslado de cadáveres en vehículos, que la normativa francesa grava con un tipo reducido de IVA, constituye un aspecto concreto y específico de esa categoría de prestaciones de

servicios, tal y como figura en el anexo III, punto 16, de la Directiva 2006/112, y, en su caso, examinar si la aplicación de dicho tipo de gravamen vulnera o no el principio de neutralidad fiscal.”.

De lo expuesto anteriormente se deduce que es posible la aplicación del tipo reducido a algunas de las prestaciones de servicios o entregas de bienes efectuadas por las empresas funerarias, siempre que constituya un aspecto concreto y específico de las operaciones que realizan en el ejercicio de su actividad empresarial de prestación de servicios funerarios, y siempre que esté amparado por la aplicación de un tipo reducido.

En todo caso, la aplicación del tipo reducido deberá respetar el principio de neutralidad en la aplicación del Impuesto, tal y como se señala expresamente en el apartado 30 de la referida sentencia de 6 de mayo de 2010 que dispone lo siguiente:

“No obstante, es preciso destacar que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen sólo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso.”.

En relación con este tema resulta relevante también lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser “los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente”.

Señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo siguiente:

“(…)

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

“(…)”

Como se observa, esta sentencia establece que una prestación debe ser considerada accesorio de otra principal cuando no constituye para su destinatario un fin en sí misma, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal.

En el caso planteado se considera que la entrega de flores efectuadas por la entidad consultante, constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberá tributará

por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente.

Por otra parte debe recordarse que el principio de neutralidad se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal.

Por otra parte, en relación con la aplicación del tipo reducido del Impuesto a estas entregas de bienes, debe señalarse que el artículo 11 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

A este respecto, el artículo 3.1 del Código Civil prescribe que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la palabra flor, en su primera acepción, como “brote de muchas plantas, formado por hojas de colores, del que se formará el fruto.”.

En su segunda acepción, referido al término en Botánica, como “brote reproductor de las plantas fanerógamas, y, por extensión, de muchas otras, que consta de hojas fértiles, los carpelos y estambres, y hojas no fértiles, acompañantes, que forman el perianto.”.

El mismo Diccionario define a la denominada “flor de mano” como “las que se hacen a imitación de las naturales.”.

Por tanto, a estos efectos, se considerarán flores “los brotes reproductores de las plantas fanerógamas”, producidos por estas últimas,

es decir, las denominadas flores naturales, incluidas las flores naturales secas que hayan sido sometidas a un proceso de conservación, liofilización y lacado.

No tendrá a estos efectos la consideración de flor la que no sea natural, es decir, la denominada según el Diccionario como “flor de mano”, hecha a imitación de las naturales con cualquier tipo de material (plástico, tela, papel, etc.) que, por tanto, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En consecuencia con todo lo anterior, las entregas de flores y plantas vivas objeto de consulta tributarán al tipo reducido del 10%, de conformidad con lo establecido en el artículo 91, uno, 1, 8º de la Ley 37/1992 del IVA. La entrega de otro tipo de flor o planta tributará al tipo general del 21% en concepto del Impuesto.

CONSULTA 2016.7.3.1. IVA: Sujeción al IVA de diversas operaciones realizadas por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades de la Administración en el ámbito de los sistemas de información y de telecomunicaciones.

HECHOS PLANTEADOS

Es una Sociedad Pública sujeta a normativa foral alavesa que se constituyó para dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Organismos Autónomos, conforme a lo establecido en el Decreto 35/1997, de 18 de febrero, por el que se regula la planificación, organización, distribución de funciones y modalidades de gestión de la prestación de sistemas de información y telecomunicaciones.

La actividad desarrollada por E se realiza mediante:

1. Encomienda de gestión general:

- Desarrollo, implementación y mantenimiento de aplicaciones.
- Consultoría y asistencia técnica.
- Servicios de infraestructura y explotación.
- Servicios de albergue de datos.
- Mantenimiento de hardware.
- Tareas de soporte informático.

2. Encomiendas específicas:

- Cesión de uso de licencias estandarizadas.
- Servicios de formación con IVAP.
- Desarrollo de portales informáticos y diseño de páginas web.

- Resolución de problemas.
- Gestión de servicios de red. Conexiones a internet,...
- Cesión de equipos informáticos.

3. Contratos de servicios:

- Administración Institucional de la CAPV y a otras Administraciones Públicas.
- Agencia Vasca de Protección de Datos.
- Itzarri EPSV.
- IZENPE EUSKAL TELEBISTA, EUSKO TRENBIDEAK, ITELAZPI; SPRI.

CUESTIÓN PLANTEADA

Plantea varias cuestiones sobre la interpretación de la nueva redacción del artículo 7.8º de la Norma:

1.-"Si la cesión de uso de equipos informáticos arrendados a terceros, es una prestación de servicios no sujeta al IVA".

2.-"Si la cesión de uso a las Administraciones Públicas usuarias, a través de Encomiendas de Gestión, de licencias de software estandarizadas que son descargadas directamente sin que en ningún momento EJE o el proveedor de la licencia faciliten un soporte físico, es una prestación de servicios no sujeta al IVA".

3.-"Si los servicios prestados por E a las Administraciones Públicas en virtud de Encomiendas de Gestión, con la naturaleza detallada en el expositivo, puede considerarse como servicios electrónicos no sujetos y no calificarse como servicios de telecomunicaciones".

4.-"Si la cuestión anterior es así, aunque dentro de las mismas Encomiendas se presten servicios de acceso a Internet, pueden considerarse dichos servicios como accesorios a un servicio principal

que deba calificarse como servicio prestado por vía electrónica y, por tanto, no sujeto al IVA".

5.-"Si los servicios prestados en cumplimiento de una Encomienda de Gestión "P" dirigida esencialmente a la mejora de las comunicaciones ampliando el caudal de acceso a Internet, aunque accesoriamente incluya otros servicios electrónicos accesorios, puede considerarse como una prestación de servicios sujeta a IVA".

6.-"Si los servicios prestados en cumplimiento de un Convenio de Colaboración suscrito por E con la Agencia Vasca de Protección de Datos, pueden considerarse como prestación de servicios no sujeta a IVA".

7.- "Si los servicios prestados en cumplimiento de Convenios de Colaboración suscritos por E con las entidades íntegramente participadas por Administraciones Públicas, aunque sea de forma indirecta, como son IZENPE e ITZARRI, pueden considerarse como prestación de servicios no sujeta.

8.-"Si los servicios prestados en cumplimiento de Convenios de Colaboración suscritos por E con varias entidades íntegramente participadas por el Gobierno Vasco, como son S, ET, ETA e I, pueden considerarse como prestación de servicios no sujeta a IVA".

9.- "Si las licencias estandarizadas adquiridas sin soporte físico no tienen la calificación de bienes muebles corporales y por tanto el IVA soportado y deducido en su adquisición no debe ser objeto de regularización por no tratarse de bienes de inversión".

CONTESTACIÓN

El artículo 7.8º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma) establece la no sujeción al mismo de:

"8.º - Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las

Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto

Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.

l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquéllas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

m') Las de matadero."

De conformidad con dicho artículo 7.8 de la Norma las respuestas a las cuestiones planteadas serán las siguientes:

CUESTION 1ª

Según se describe en la consulta, E suscribe diferentes contratos de arrendamiento con terceros para la incorporación de equipamiento informático (PCs, portátiles y otro tipo de equipamiento informático auxiliar) y, posteriormente, cede el uso de dicho equipamiento a los distintos Departamentos del Gobierno Vasco en función de sus necesidades.

El arrendamiento de equipos informáticos constituye un derecho de uso de los mismos o una prestación de servicios, dado que no existe cláusula de opción de compra y los equipos retornan a sus proveedores.

Estos arrendamientos estarán no sujetos al IVA cuando se presten en virtud de encomiendas de gestión o sean prestados por E a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En consecuencia, la no sujeción exige que el arrendamiento se efectúe a favor de las Administraciones Públicas –definidas en el segundo párrafo del artículo 7.8º de la Norma– o que el mismo se articule mediante la fórmula de la encomienda de gestión. En el primer caso sólo se dará la no sujeción cuando el destinatario del servicio se encuentre entre los

entes, organismos o entidades que la NORMA considera como Administraciones Públicas, no siendo de aplicación, entre otros, para las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

CUESTION 2ª

La cesión de uso de licencias de software estandarizadas que son descargadas directamente sin necesidad de un soporte físico tiene la consideración, a efectos de la Norma, de prestación de servicios.

En consecuencia, la cesión de uso de licencias prestado en virtud de encomiendas de gestión por el E, en su condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo, estarán no sujetas al IVA.

CUESTION 3ª

La frontera entre servicio electrónico y de telecomunicación es muy sutil y excede el ámbito tributario. No obstante, tal y como se hace en la consulta, parece razonable que solo podrían tener la consideración de servicios de telecomunicaciones los servicios de acceso a internet denominados "gestión de servicios de red".

CUESTION 4ª

Los "servicios de gestión de red" descritos en la consulta y prestados en virtud de encomiendas de gestión, incluyen, además de servicios de telecomunicaciones, servicios prestados por vía electrónica. Casi todas las encomiendas firmadas por el E tienen como finalidad principal servicios que deben calificarse como servicios prestados por vía electrónica, actuando el servicio de acceso a Internet como servicio complementario del servicio principal.

En estos casos en el que el servicio de telecomunicación es accesorio al servicio

prestado por vía electrónica, los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por el E estarán no sujetos al IVA.

CUESTION 5ª

Para el caso de la encomienda de gestión "P", tal y como queda descrita en la consulta, el servicio de telecomunicación –acceso a Internet– es el objetivo principal y el resto de servicios podrían considerarse servicios accesorios prestados por vía electrónica.

En este caso, el servicio prestado en virtud de la encomienda de gestión es un servicio de telecomunicación que está sujeto y no exento del IVA.

CUESTION 6ª

La Agencia Vasca de Protección de Datos es una entidad pública de derecho público que forma parte de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi. En el caso que de acuerdo con la NORMA tenga la consideración de Administración Pública –como se deduce de la consulta planteada– los servicios prestados por E estarán no sujetos. A estos efectos, la Norma impone como requisito adicional que la Agencia Vasca de Protección de Datos tenga atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

CUESTION 7ª

El hecho de que tanto I como IT sean sociedades anónimas o entidad de previsión social voluntaria de titularidad íntegramente pública, ya sea de forma directa o indirecta, no las habilita para tener la condición, a efectos de la NORMA, de Administración Pública.

La no sujeción exige que los servicios prestados por el E sean a favor de las Administraciones Públicas de las que dependa o de otra íntegramente dependiente de éstas cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra del mismo, no pudiendo

extenderse el perímetro de la no sujeción a destinatarios de los servicios que no tengan la consideración de Administración Pública en los términos referidos en el artículo 7.8º del Decreto Foral Normativo 12/1993. Es decir, la no sujeción no alcanzará a los servicios prestados a favor de sociedades participadas, ya sea de forma directa o indirecta, por las Administraciones Públicas, si las mismas no tienen la condición de Administración Pública.

CUESTION 8º

Al caso de la S, ET, ETTA e I les son de aplicación lo dispuesto en el punto 7 anterior, por lo que estarán sujetos y no exentos los servicios prestados por E a favor de los mismos, mientras no cumplan la definición de Administraciones Públicas del artículo 7.8º de NORMA.

En este caso se da una intervención en el mercado de bienes y servicios por parte de los entes mencionados, ya que su actividad se centra en prestar a terceros servicios sujetos y no exentos al IVA, por lo que su intervención en el mercado podría dar lugar a distorsiones en la competencia.

CUESTION 9º

En el caso de que se entreguen sin ningún tipo de soporte físico tendrán la consideración de prestación de servicios y por tanto no tendrán la consideración de bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles. En definitiva, no serán a efectos de la Norma bienes de inversión y no serán objeto de regularización.

CONSULTA 2016.10.4.1. IS: Sociedad dominante de un grupo mercantil que arrienda un inmueble de su propiedad a una participada. Tratamiento fiscal de los dividendos en sede de los socios personas jurídicas. Calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada como rentas de actividades empresariales, a efectos de la aplicación del régimen de eliminación de la doble imposición previsto en la Norma Foral del IS.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante es la dominante de un grupo mercantil (según el artículo 42 del Código de Comercio) entre cuyas participadas se encuentra una entidad, domiciliada en Álava, dedicada a la fabricación y comercialización de productos de fundición.

El accionariado de la consultante está compuesto tanto por personas físicas como por personas jurídicas, detentando cada una de estas últimas una participación en aquella de, al menos, el 5%. Los socios personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en diferentes Territorios Históricos, entre ellos, el Territorio Histórico de Álava.

La consultante es titular de inmuebles que destina al arrendamiento, sin contar con una estructura específica de medios personales y/o materiales, percibiendo la correspondiente contraprestación. A día de hoy, la principal arrendataria es la entidad participada referida, que destina los inmuebles arrendados a su actividad.

La consultante ha satisfecho recientemente y satisfará en el futuro dividendos a sus socios, con cargo a sus resultados o a sus reservas de libre disposición.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento fiscal de los dividendos en sede de los socios personas jurídicas sujetas a normativa

foral alavesa. En particular, posible calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada participada como rentas de actividades empresariales, a los efectos de la aplicación del régimen de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 33 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN

El artículo 33 de la NFIS regula la eliminación de la doble imposición en dividendos, mediante el mecanismo de su no integración en base imponible, condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras a), b) y c) de su apartado 1.

Resumidamente, la letra a) marca unos mínimos en cuanto al porcentaje de participación sobre la entidad que reparte los dividendos y el tiempo de tenencia de la participación. La letra b) fija la exigencia de que la entidad participada esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades. Y la letra c) exige que los beneficios que se reparten procedan de la realización de actividades empresariales.

En concreto la letra c) establece lo siguiente:

“1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) (...)

b) (...)

c) *Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos, el 85 por ciento de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere*

el artículo 48 de esta Norma Foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la entidad que reparte el dividendo sea residente en territorio español, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresariales las excluidas en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de esta Norma Foral por generarse en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

A efectos de computar los ingresos a que se refiere esta letra, se incluirán también los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado, y también se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de esta Norma Foral.

En particular, a efectos de lo dispuesto en esta letra, solamente se tomarán en consideración como rendimientos procedentes de actividades empresariales que cumplen los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las rentas obtenidas en el extranjero procedentes de las siguientes actividades cuando cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas:

- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- *Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.*
- *Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.*
- *Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada."*

Exige, pues, la letra c) referida para la eliminación de los dividendos distribuidos que los beneficios que se repartan procedan, al menos en un 85%, de la realización de actividades empresariales. Surge la cuestión de si las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles pueden ser calificadas como actividad empresarial cuando la entidad arrendataria forma parte del grupo mercantil de la arrendadora y esta última carece de una estructura mínima para gestionar la obtención de este tipo de ingresos.

La propia letra c) excluye inicialmente de la calificación de rentas derivadas de actividades empresariales las clases de renta a que se refiere el artículo 48 de la NFIS a los efectos de integrar en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes ("no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el artículo 48 de esta Norma Foral").

Dentro de las rentas relacionadas en el apartado 2 del artículo 48 de la NFIS se encuentran, precisamente, las rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles, según establece su letra a), en los siguientes términos:

"2. Únicamente se incluirá en la base imponible la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio."

La Disposición Adicional Décima de la NFIS establece que salvo en los supuestos en que se exigen requisitos diferentes, el arrendamiento de inmuebles tiene la consideración de explotación económica cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 3 del artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad.

Pudiera concluirse entonces que las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles sólo habrían de ser consideradas como rentas derivadas de una explotación económica en el caso de que para la obtención de estos ingresos se dispusiera de la estructura exigida en la Disposición Adicional Décima de la NFIS.

No obstante, el propio artículo 33 de la NFIS tras excluir de la consideración de rentas empresariales a las referidas en el artículo 48, excepciona a su vez de esta exclusión, siempre que la entidad que reparte el dividendo sea residente, a las generadas en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Quiere ello decir, en una interpretación integrada de los artículos 33 y 48.2 a) de la NFIS, que las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles, siendo la arrendadora residente y perteneciendo la arrendataria al mismo grupo mercantil que la primera, tienen la naturaleza de rentas de actividades empresariales y, por tanto, computarán a los efectos de lo establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 33 de la NFIS, sin que la arrendadora precise de una estructura mínima para la obtención de estas rentas intragrupo.

