

Diciembre 2014

La Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, supone una reforma de gran trascendencia en el ámbito mercantil, pero tiene también implicaciones fiscales de interés.

En primer lugar, la Ley sitúa el control de los riesgos fiscales en el ámbito de la responsabilidad de los consejos de administración de las sociedades cotizadas. El consejo de administración de una sociedad cotizada no podrá delegar la determinación de la política de control y gestión de los riesgos fiscales y la supervisión de los sistemas internos de información y control. Además, se atribuye a la comisión de auditoría la función de supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales. Esta comisión de auditoría deberá también informar, con carácter previo, al consejo sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como sobre las operaciones con partes vinculadas. Finalmente, en el informe anual de gobierno corporativo deberá incluirse información sobre los sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal.

Estas normas, encaminadas a limitar los riesgos fiscales asumidos por las empresas, solo afectan, como se ha indicado, a las sociedades cotizadas pero debe entenderse que extienden en cierto modo sus efectos a todas las sociedades mercantiles, dada la evidente conexión de estos deberes con las previsiones del Código Penal sobre la responsabilidad de las personas jurídicas y la relación entre esa responsabilidad y la existencia de sistemas de gestión y prevención de delitos en el seno de la entidad.

Por otro lado, la reforma afecta de forma determinante a la fijación de la retribución de los administradores y directivos, lo que habrá de tenerse muy en cuenta ante el reciente cambio legal (en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades) según el cual no tendrán la consideración de liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Este aspecto, en el ámbito fiscal, está siendo en la práctica un foco de atención en las revisiones administrativas.

Finalmente, la reforma mercantil refuerza la responsabilidad de los administradores y consagra el principio de responsabilidad diferenciada atendiendo a las funciones atribuidas a cada uno de los administradores. Este criterio quizás no casa con el seguido mayoritariamente en materia de responsabilidad tributaria, que descansa en la responsabilidad solidaria e igual de todos los miembros del órgano de administración.

Índice

I. Sentencias	5
1. Derechos Humanos.- La Convención Europea de Derechos Humanos impide sancionar en vía administrativa unos hechos que ya han sido objeto de un procedimiento penal (Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sentencia de 27 de noviembre 2014)	5
2. Impuesto sobre Actividades Económicas.- El incremento de los coeficientes de situación en la Ordenanza debe justificarse de forma clara (Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Sentencia de 14 de abril de 2014)	5
3. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.- Constitucionalidad del impuesto (Tribunal Constitucional. Sentencia de 6 de noviembre de 2014)	6
4. Procedimiento administrativo.- La Administración debe acreditar que se ha comunicado al obligado tributario su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 3 de julio de 2014)	7
5. Procedimiento de revisión.- Es procedente subsanar en alzada defectos de la documentación ya aportada (Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de noviembre de 2014)	7
II. RESOLUCIONES Y CONSULTAS	8
1. Derecho comunitario.- Un Estado no puede ampararse en la normativa de la Unión Europea para no aplicar su propia normativa interna en perjuicio de los particulares (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)	8
2. Impuesto sobre Sociedades.- Los dividendos distribuidos tras el saneamiento de pérdidas con cargo a fondos propios, son devolución indirecta de aportaciones a los socios (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 31 de octubre de 2014)	8
3. Impuesto sobre Sociedades.- Los ingresos por quitas y esperas concursales se tienen en cuenta en el pago fraccionado mínimo en la proporción en que sean imputables en la base imponible (Dirección General de Tributos. Consulta V2806-14, de 17 de octubre de 2014)	9
4. Impuesto sobre Sociedades.- Cálculo del coeficiente de corrección monetaria (Dirección General de Tributos. Consulta V2739-14, de 13 de octubre de 2014)	9
5. Impuesto sobre Sociedades.- La deducción por inversiones medioambientales no es de aplicación a los gastos para la obtención del certificado de huella de carbono ni por la compra y plantación de árboles para compensar las emisiones de CO2 (Dirección General de Tributos. Consulta V2737-14, de 13 de octubre de 2014)	10
6. Impuesto sobre Sociedades.- La limitación temporal de la amortización fiscalmente deducible no se aplica a las sociedades de reducida dimensión aunque no desarrollen una actividad económica (Dirección General de Tributos. Consultas V2613-14, de 6 de octubre de 2014, y V2725-14, de 10 de octubre de 2014)	10

7.	Impuesto sobre Sociedades.-La capitalización de un préstamo por parte del socio único no genera renta en la entidad deudora (Dirección General de Tributos. Consulta V2578-14, de 1 de octubre de 2014)	11
8.	Impuesto sobre Sociedades.- El deterioro de valor de una participación producida por la devaluación de la moneda extranjera no es fiscalmente deducible (Dirección General de Tributos. Consulta V2566-14, de 1 de octubre de 2014)	12
9.	IRPF.- El IVA debe incluirse en el coste a efectos del cálculo de la retribución en especie consistente en la cesión del uso de vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V2779-14, de 15 de octubre de 2014)	12
10.	Procedimiento administrativo.- Se ajusta a Derecho el que no se valore un documento obrante en el expediente que no haya sido traducido a ninguna lengua oficial (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)	12
11.	Procedimiento administrativo.- La prescripción del derecho a recaudar conlleva la prescripción del derecho a liquidar (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)	13
12.	Procedimiento especial de rectificación de errores.- La incorrecta valoración de un documento que obra en el expediente puede considerarse un error de hecho (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)	13
III. NORMATIVA	14	
1.	Presupuestos Generales del Estado para 2015	14
2.	Adaptación reglamentaria de las modificaciones de la Ley 28/2014 a la LIVA	14
3.	Modificaciones en los Reglamentos de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del IRPF	16
4.	Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias	18
5.	Modificaciones en los modelos 390, 303 y 322 relativos al IVA y en el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego	18
6.	Precios medios de venta para 2015 de determinados medios de transporte a efectos de la comprobación de valores	20
7.	Intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad	20
8.	Aprobación de los modelos 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes» y 588 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre»	21
9.	Reglamento de IRPF	21
10.	Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo	21
11.	Método de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA: desarrollo para 2015	22

12.	Reforma Fiscal	23
13.	Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales	23
14.	Calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2015	24
IV.	OTROS	24
1.	Instrucción para la suscripción de Acuerdos Singulares con obligados declarados en concurso de acreedores	24

I. Sentencias

1. **Derechos Humanos.- La Convención Europea de Derechos Humanos impide sancionar en vía administrativa unos hechos que ya han sido objeto de un procedimiento penal (Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sentencia de 27 de noviembre 2014)**

El caso juzgado por el Tribunal es el de una persona física nacional de Suecia que vio regularizada su situación tributaria por no haber declarado la totalidad de sus ingresos, imponiéndose una serie de recargos previstos en la legislación interna de dicho Estado. Además, se le impuso una condena penal por la llevanza deficiente de la contabilidad.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) analiza la compatibilidad de recargos tributarios y sanciones penales en relación con los mismos hechos y, en concreto, si se ha producido la violación del artículo 4 del Protocolo nº 7 de la Convención. Concluye que el alcance de dicho artículo cubre tanto el derecho a no ser juzgado como el derecho a no ser castigado por los mismos hechos, por lo que en un supuesto como el planteado en el que se terminó imponiendo la sanción administrativa cuando por los mismos hechos se había absuelto en la vía penal que solo condenó por un delito contable, sí existió una violación del artículo 4 del Protocolo nº 7 de la Convención.

El TEDH concluye por tanto que:

- (i) Es admisible la imposición de sanciones penales y administrativas cuando los hechos no son coincidentes, como sucede en el caso de una sanción penal derivada de una irregularidad contable y una sanción administrativa derivada de una declaración tributaria incorrecta;
- (ii) Pero no lo admite cuando los hechos son los mismos. En concreto, en el supuesto analizado concluye que sí hubo violación de la Convención porque la sanción administrativa se impuso tras la absolución producida en un proceso en relación con una sanción penal basada en los mismos hechos, vulnerándose el principio de *ne bis in idem* desde el punto de vista del procedimiento que se desarrolló para imponer la sanción administrativa.

2. **Impuesto sobre Actividades Económicas.- El incremento de los coeficientes de situación en la Ordenanza debe justificarse de forma clara (Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Sentencia de 14 de abril de 2014)**

En la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Vitoria reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas se incrementaron los coeficientes de situación aplicables sobre la cuota tributaria. Se recurrió la Ordenanza sobre la base de que no se habían justificado suficientemente los motivos de ese incremento, dado que los criterios que se habían empleado eran genéricos, alejados de la realidad e imprecisos.

El Tribunal anula los artículos de la Ordenanza que se recurrieron pues, en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, entiende que no se han detallado los datos y los elementos concretos, tangibles y objetivos que justifican la modificación, sin que sea suficiente alegar motivos generales como los que se incluían en el informe de aprobación de la Ordenanza, relativos por ejemplo a la evolución de la actividad económica, nuevos centros y espacios comerciales, evolución del comercio, la nueva ponencia de valores, etc.

La Sala puntualiza además que el contenido del informe que justifica el incremento de valor no puede tener cabida en la realidad social actual, porque en un contexto de crisis económica de notable gravedad, con una cantidad importantísima de empresas cerradas, de locales de comercio vacíos, etc., no debería justificarse el incremento del impuesto en la evolución de la actividad económica y en los nuevos centros y espacios económicos. Tanto es así, dice el Tribunal, que lo que la situación económica justifica no es la subida de los coeficientes sino su mantenimiento o incluso una bajada.

3. *Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.- Constitucionalidad del impuesto (Tribunal Constitucional. Sentencia de 6 de noviembre de 2014)*

En el BOE del 4 de diciembre se publicó la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de noviembre de 2014 en la que se resuelve el Recurso de inconstitucionalidad 1780-2013 promovido por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía en relación con diversos preceptos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, del Real Decreto-ley 29/2012, de 28 de diciembre, de mejora de gestión y protección social en el sistema especial para empleados de hogar y otras medidas de carácter económico y social y del Real Decreto-ley 2/2013, de 1 de febrero, de medidas urgentes en el sistema eléctrico y en el sector financiero.

En concreto, la cuestión de inconstitucionalidad versa sobre los artículos 4, 5 y 8 de la citada Ley que regulan, respectivamente, el hecho imponible, los sujetos pasivos y el tipo de gravamen del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Se cuestiona que el tributo no establezca diferencias entre los distintos productores de energía eléctrica y, en particular, entre los que utilizan fuentes de energía renovables y los que no, afectando así a la propia viabilidad de dichas fuentes renovables, lo que supondría una vulneración del principio de seguridad jurídica.

El Tribunal Constitucional rechaza el recurso de inconstitucionalidad con base en los siguientes argumentos:

- En primer lugar, porque la queja de la Junta de Andalucía remite a una denuncia de inconstitucionalidad por indiferenciación, cuando es doctrina del Tribunal que el art. 14 CE se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual.
- En segundo lugar, porque los preceptos impugnados no rebasan la libertad de configuración del legislador, al que nada le impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector, esto es, con fines de ordenación o extrafiscales.

Para el Tribunal, la aplicación generalizada del impuesto en cuestión responde a una opción del legislador que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo, margen que no puede verse constreñido por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada, por más que al recurrente le parezca conveniente u oportuna, ni tampoco por las expectativas de mantenimiento del régimen fiscal preexistente –lo que, de por sí, impediría toda innovación legislativa– y no sería coherente con el carácter dinámico del ordenamiento jurídico.

- En definitiva, concluye el Tribunal Constitucional que los motivos aducidos no son "sino expresión de una legítima crítica a los preceptos aprobados por las Cortes Generales que no puede ser atendida en el ámbito del recurso de *inconstitucionalidad*", pues la norma que se controvierte se enmarca fácilmente en el margen de configuración del legislador, que tiene plena libertad para elegir entre distintas opciones posibles, dentro de la Constitución.

4. Procedimiento administrativo.- La Administración debe acreditar que se ha comunicado al obligado tributario su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 3 de julio de 2014)

En este caso, la liquidación fue notificada a la dirección electrónica del sujeto pasivo. Frente a dicha liquidación se formuló reclamación económico-administrativa, que se inadmitió por extemporánea. En el posterior recurso frente a dicha inadmisión, el sujeto pasivo alegó que no había sido consciente de la notificación electrónica porque no se le había notificado el alta en la dirección electrónica y que a sus efectos la fecha de notificación era otra.

El TSJ de Madrid estima el recurso sobre la base de que, no habiendo probado la Administración que se había comunicado su alta en el sistema de notificaciones electrónicas, la notificación de la liquidación a la dirección electrónica habilitada no era válida a efectos del cómputo de plazos. Subraya el Tribunal en este sentido que corresponde a la Administración acreditar que el destinatario de la notificación tenía conocimiento de su inclusión en el Sistema de Dirección Electrónica Habilitada.

En estos casos en que no se prueba ese hecho, dice el Tribunal, la fecha válida para el cómputo de plazos será la manifestada por el recurrente, es decir, aquella en la que una vez éste acudió a la AEAT, le fue facilitada la notificación de la inclusión en el sistema y la asignación de su dirección electrónica. Por tanto la reclamación no puede considerarse interpuesta de manera extemporánea.

5. Procedimiento de revisión.- Es procedente subsanar en alzada defectos de la documentación ya aportada (Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de noviembre de 2014)

El Tribunal Supremo analiza un caso en el que el sujeto pasivo aportó ante el órgano gestor unos planos a escala de unos inmuebles, a fin de justificar la superficie que debía ser computada a efectos del Impuesto de Actividades Económicas. La Administración no aceptó dicha prueba por insuficiente. El TEAR competente reiteró la insuficiencia de esa prueba, entre otras, por carecer los planos de firma de técnico competente y del visado colegial y por no identificar la superficie de las distintas zonas en las que se dividían las plantas de los inmuebles.

En alzada ante el TEAC, el sujeto aportó planos con los requerimientos exigidos por el TEAC, y, sin embargo, su pretensión fue de nuevo desestimada, en este caso porque, según el TEAC, esos planos debían haberse incorporado en la primera instancia. La Audiencia Nacional mantuvo el mismo criterio.

En el recurso de casación ante el Tribunal Supremo se debaten diversos asuntos: (i) hasta qué punto la Administración estaba obligada a requerir a la sociedad interesada para que completase la documentación si consideraba insuficiente la aportada y (ii) si esta insuficiencia podía ser solventada mediante la presentación de los pertinentes documentos en la alzada de la vía económico-administrativa.

Respecto a la primera cuestión, el Tribunal Supremo dice que si la Administración consideraba insuficiente la documentación presentada por el interesado, debió pedirle de nuevo que presentara la que contuviese los elementos que permitieran reputarla bastante.

En cuanto a la segunda cuestión, el Tribunal señala que sólo se admite la prueba en alzada cuando no haya podido incorporarse en primera instancia. No obstante, dicha imposibilidad alude a una "imposibilidad subjetiva", no a un obstáculo objetivo para su presentación. En un caso como este, sucede que hasta que no se pronunció el TEAR no pudo el sujeto saber por qué los documentos presentados ante la oficina gestora resultaban insuficientes, por lo que resulta evidente que no se le había dado la oportunidad para aportar la documentación correcta hasta que formuló recurso de alzada.

II. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

1. **Derecho comunitario.- Un Estado no puede ampararse en la normativa de la Unión Europea para no aplicar su propia normativa interna en perjuicio de los particulares (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)**

En este caso una entidad transmitió una unidad económica y trató la operación como no sujetas. La Administración entendió que la operación estaba sujeta porque no se había transmitido una parte autónoma de una empresa, con base en la jurisprudencia del TJUE en esta materia, aun cuando la normativa española contradecía esa jurisprudencia. Frente a ello, el sujeto alegó que no es posible que un Estado miembro no aplique la norma interna al amparo de la Jurisprudencia del TJUE en perjuicio del contribuyente.

El TEAC confirma la postura del recurrente, reiterando un criterio contenido en Resoluciones anteriores de 20 de septiembre de 2012 (dictada en unificación de criterio) y 20 de octubre de 2013. De este modo, reitera el TEAC que el "efecto directo vertical descendente" impide que un Estado, como consecuencia de su incumplimiento en la transposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generándole obligaciones. En definitiva, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado en lo que se denomina efecto vertical ascendente, pero no a la inversa. O lo que es lo mismo, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar una directiva.

2. **Impuesto sobre Sociedades.- Los dividendos distribuidos tras el saneamiento de pérdidas con cargo a fondos propios, son devolución indirecta de aportaciones a los socios (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 31 de octubre de 2014)**

La sociedad A adquirió el 100% de la empresa B a un tercero, que registró en la venta una pérdida deducible. Esta entidad B, había tenido resultados negativos que obligaron a su anterior propietario y, posteriormente, a la sociedad A a realizar sucesivas operaciones de saneamiento para compensar pérdidas. Más adelante, cuando la sociedad B comenzó a obtener beneficios distribuyó dividendos. La Inspección rechazó la eliminación de los dividendos en el grupo fiscal por entender que se producía un doble aprovechamiento de pérdidas.

El TEAC confirma la regularización realizada por la inspección. Entiende que, al haber habido pérdidas en la sociedad participada que han sido saneadas por sus propietarios, cuando posteriormente se repartan dividendos, éstos deben ser tratados del siguiente modo:

- (i) Los dividendos hasta el importe de las pérdidas saneadas por el anterior propietario deben ser considerados por el obligado tributario como dividendos sin derecho a deducción por doble imposición.
- (ii) Los dividendos hasta el importe de las pérdidas saneadas por el recurrente (entidad A) deben ser calificados como restitución indirecta de fondos propios al obligado tributario, que asumió efectivamente el saneamiento de las pérdidas y que, en consecuencia, minorarán el valor fiscal de su cartera.

3. *Impuesto sobre Sociedades.- Los ingresos por quitas y esperas concursales se tienen en cuenta en el pago fraccionado mínimo en la proporción en que sean imputables en la base imponible (Dirección General de Tributos. Consulta V2806-14, de 17 de octubre de 2014)*

La Ley 16/2013 introdujo una nueva regla según la cual durante los años 2014 y 2015 la cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados calculados por el método de la base imponible, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios dentro del año 2014 o 2015 sea al menos de veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural.

Por su parte, el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS establece que el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. Este precepto es el instrumento a través del cual la fiscalidad ha reaccionado, dada la situación económica actual, ante el tratamiento fiscal que conllevaría la consideración de este ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de una sola vez.

Teniendo en cuenta la finalidad de este último precepto, ese ingreso contable deberá ignorarse igualmente a efectos de la determinación del pago fraccionado mínimo, de manera que se computará a dichos efectos, exclusivamente, aquella parte del ingreso contable que deba integrarse en la base imponible de acuerdo con las reglas establecidas en el mencionado artículo 19.14 del TRLIS.

4. *Impuesto sobre Sociedades.- Cálculo del coeficiente de corrección monetaria (Dirección General de Tributos. Consulta V2739-14, de 13 de octubre de 2014)*

El TRLIS ha venido regulando un mecanismo para corregir el efecto de la inflación en la transmisión de inmuebles (corrección monetaria). Este mecanismo pasa por calcular la diferencia entre el valor neto contable actualizado del inmueble y su valor contable. Esta diferencia, además, ha de multiplicarse por un coeficiente determinado por:

- (i) En el numerador: el patrimonio neto.
- (ii) En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Este coeficiente no resulta de aplicación cuando sea superior a 0,4.

En relación con este coeficiente, la DGT aclara las siguientes cuestiones:

- (i) El concepto "derecho de crédito", no definido en la Ley, debe interpretarse comprensivo de todas aquellas cuentas representativas de deudas de terceros con la empresa con fecha establecida de vencimiento, ya sea en el corto o largo plazo, como son, entre otras, todas las cuentas de clientes, deudores y de valores representativos de la cesión de capitales propios a terceros.
- (ii) Para el cálculo del coeficiente es preciso tener en cuenta todos sus decimales, dado que el artículo de la Ley no establece redondeo.

Debe subrayarse que la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) ha eliminado este mecanismo de corrección monetaria.

5. *Impuesto sobre Sociedades.- La deducción por inversiones medioambientales no es de aplicación a los gastos para la obtención del certificado de huella de carbono ni por la compra y plantación de árboles para compensar las emisiones de CO2 (Dirección General de Tributos. Consulta V2737-14, de 13 de octubre de 2014)*

Las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material consistentes en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente de la empresa pueden acogerse a la deducción por inversiones medioambientales si se cumplen determinados requisitos.

En relación con esta deducción, la DGT manifiesta lo siguiente:

- (i) Que, según la Ley, la deducción solo es aplicable a determinados elementos del activo fijo o no corriente, lo que excluye por tanto a aquellos casos en que el coste tenga la consideración de gasto del ejercicio, como pudieran ser los gastos en que se incurra para la obtención del certificado de huella de carbono.
- (ii) Que no se puede acoger a la deducción la compra y plantación de árboles con el único objeto de reducir la contaminación atmosférica y compensar la emisión de dióxido de carbono, porque esta inversión no tiene la consideración de "instalaciones". A estos efectos, la DGT define las instalaciones como "*un conjunto de maquinaria y demás elementos integrantes entre sí, que individualmente considerados no tienen una autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran entre ellos*", definición en la que no puede entenderse incluida una operación de compra y plantación de árboles como la indicada.

Debe recordarse que esta deducción ha quedado derogada para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 de acuerdo con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), sin perjuicio de la posibilidad de seguir aplicando las cantidades pendientes de deducir generadas en ejercicios anteriores.

6. *Impuesto sobre Sociedades.- La limitación temporal de la amortización fiscalmente deducible no se aplica a las sociedades de reducida dimensión aunque no desarrollen una actividad económica (Dirección General de Tributos. Consultas V2613-14, de 6 de octubre de 2014, y V2725-14, de 10 de octubre de 2014)*

Para los ejercicios iniciados en 2013 y 2014 se introdujo una limitación a la deducibilidad de la amortización de tal forma que la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a esos períodos impositivos se deducirá en la base imponible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no

aplicarse el referido porcentaje. Esta limitación no es de aplicación para aquellas entidades que cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del TRLIS ("régimen especial de empresas de reducida dimensión").

Las entidades consultantes en ambas consultas tienen como actividad principal el arrendamiento de bienes inmuebles, no disponiendo de empleados con contrato laboral ni de local afecto a la actividad. Si bien el importe neto de la cifra de negocios no supera el importe de 10 millones de euros previsto en el artículo 108 del TRLIS, las referidas entidades no pueden disfrutar de las ventajas fiscales del "régimen especial de empresas de reducida dimensión" al no disponer de los medios necesarios para el desarrollo de una actividad económica, de acuerdo con el criterio establecido por el TEAC (Resolución nº 2398/2012, de 30 de mayo de 2012).

Ante la duda sobre la posible aplicación a este tipo de entidades de la limitación a la deducibilidad de la amortización, la DGT señala que se trata de una medida de carácter temporal tendente a limitar parcialmente la amortización fiscalmente deducible a las grandes empresas, con el objetivo de conseguir un incremento recaudatorio de esta figura impositiva, al ser dichas empresas las que cuentan con la capacidad económica necesaria para conseguir esa mayor recaudación requerida. Por esta razón, esta medida no afecta a las entidades cuyo importe neto de su cifra de negocios no alcanza los 10 millones de euros, con independencia de que resulten de aplicación o no los incentivos fiscales previstos para las "empresas de reducida dimensión".

7. *Impuesto sobre Sociedades.-La capitalización de un préstamo por parte del socio único no genera renta en la entidad deudora (Dirección General de Tributos. Consulta V2578-14, de 1 de octubre de 2014)*

La DGT señala que, analizada la operación en su conjunto, la capitalización de un préstamo participativo otorgado a una entidad por su socio único (al igual que una condonación) no puede generar ni ingreso ni gasto fiscal, por cuanto se hace entre una sociedad y su socio único. Ello, con independencia del tratamiento contable que pudiera darse al crédito en caso de dificultad del prestatario para devolver el préstamo.

Afirmó el órgano directivo que la condonación o capitalización de un crédito por el socio único no es sino el reflejo de la mera conversión en fondos propios de un derecho de crédito por un importe equivalente entre ambas partes (el prestamista y el prestatario) careciendo de relevancia las dificultades del prestatario en devolver el préstamo, por cuanto la capitalización o condonación ponen de manifiesto precisamente que dicha devolución ya no se va a tener que producir. En definitiva, lo que se produce con la capitalización o condonación es una traslación patrimonial por el importe de la deuda contraída en el momento de generación de la misma, careciendo de trascendencia a efectos fiscales el hecho de que el derecho de crédito que ahora es objeto de aportación, esté deteriorado en el ámbito contable.

Por ello, la capitalización de créditos se valorará en la entidad deudora por el importe de la deuda capitalizada, no generándose renta alguna. El socio, como entidad transmitente del crédito, integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital y la prima de emisión, en su caso, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

8. *Impuesto sobre Sociedades.- El deterioro de valor de una participación producida por la devaluación de la moneda extranjera no es fiscalmente deducible (Dirección General de Tributos. Consulta V2566-14, de 1 de octubre de 2014)*

La entidad consultante posee una participación del 100% en el capital de una sociedad de nacionalidad turca que no cotiza en mercados secundarios organizados. A lo largo del ejercicio 2013, el valor teórico contable según balance de las acciones, denominado en moneda turca, se ha visto incrementado. No obstante, la lira Turca ha experimentado una notable devaluación con respecto al euro, en cuantía tal que absorbe el incremento del valor teórico y determina, a finales del ejercicio 2013, una valoración de la cartera en moneda nacional inferior a la existente a uno de enero de 2013.

Contablemente, conforme a la norma de registro y valoración 11^a del PGC, a la hora de determinar el deterioro de valor de una participación ha de incluirse la parte correspondiente al tipo de cambio, sin que resulte posible separar ambos componentes: el correspondiente al tipo de cambio y el correspondiente al valor de la participación en la moneda local.

No existiendo norma específica en el ámbito fiscal, ha de seguirse el tratamiento contable. De esta forma, la ganancia o pérdida fiscal que se derive de una participación debe incluir el impacto del tipo de cambio consecuencia de la moneda local de la entidad participada. En este sentido, si la provisión por deterioro es no deducible, lo será en los dos componentes indicados, aunque uno de ellos derive de la variación del tipo de cambio.

9. *IRPF.- El IVA debe incluirse en el coste a efectos del cálculo de la retribución en especie consistente en la cesión del uso de vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V2779-14, de 15 de octubre de 2014)*

Con efectos desde el 1 de enero de 2013, se modificó la regla de valoración aplicable a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda, de tal forma que en el caso de que la vivienda utilizada no sea propiedad del pagador, la retribución en especie se valora por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, sin que pueda resultar inferior al resultado de aplicar el porcentaje correspondiente (5% o 10%) sobre el valor catastral.

Según indica la DGT, ello comporta tomar como coste el importe satisfecho por el pagador, incluidos los gastos y tributos que gravan la operación. En consecuencia, deberá incluirse la totalidad del IVA que haya sido satisfecho, con independencia de que resulte deducible (total o parcialmente) o no para el pagador.

10. *Procedimiento administrativo.- Se ajusta a Derecho el que no se valore un documento obrante en el expediente que no haya sido traducido a ninguna lengua oficial (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)*

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT emitió un acuerdo de denegación de devolución correspondiente al IVA por no haberse aportado justificante, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que probara que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estaban sujetos a operaciones que daban derecho a la devolución solicitada. El recurrente alegó que se había aportado la documentación disponible, aunque no estuviera traducida.

El TEAC reitera su postura fijada en resoluciones anteriores de que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, que determinan que a todo documento redactado en idioma que no sea castellano o, en su caso, la lengua oficial de la Comunidad Autónoma se debe de acompañar la traducción del mismo.

11. Procedimiento administrativo.- La prescripción del derecho a recaudar conlleva la prescripción del derecho a liquidar (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)

En el marco de un procedimiento de comprobación e investigación en relación con el IVA se dictó un Acuerdo de Liquidación, imponiéndose además una sanción. Contra ambos actos, el obligado tributario interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por el TEAR de Andalucía. Contra la citada resolución se interpuso recurso de alzada ante el TEAC, que estimó parcialmente la reclamación. En ejecución de dicha Resolución, la Administración dictó una nueva liquidación contra la que se interpuso incidente de ejecución en el que se alegaba (i) la prescripción del derecho a recaudar el pago y, en consecuencia, (ii) también la del derecho a liquidar.

El recurrente basaba su argumentación en que la ejecución de la liquidación original no había sido suspendida, de modo que el último acto tendente al cobro de la misma había sido la publicación del procedimiento de apremio en el BOE, lo que había tenido lugar hacía más de 4 años.

El TEAC estima el recurso y reconoce la interrelación existente entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción del derecho a recaudar fijada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de junio de 2004, entre otras. De este modo, concluye el TEAC que si concurre la prescripción de la acción recaudatoria, se extingue la acción liquidatoria por carecer de objeto.

12. Procedimiento especial de rectificación de errores.- La incorrecta valoración de un documento que obra en el expediente puede considerarse un error de hecho (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 23 de octubre de 2014)

El TEAC había dictado una Resolución por la que confirmó que no era necesario aportar garantía en una solicitud de devolución del IVA al amparo de una Sentencia de un Juzgado de lo mercantil que había confirmado la validez de la compraventa a la que se refería ese IVA. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid remitió un escrito al TEAC solicitando información en relación con la referida Resolución dictada al amparo de una Sentencia que no era firme.

En estas circunstancias, la Secretaría General del TEAC acordó iniciar de oficio un procedimiento de rectificación de errores considerando que la Resolución se podía encontrar viciada por la comisión de un error en la apreciación de los hechos, atendiendo a los documentos obrantes en el expediente (en concreto, a la Sentencia del Juzgado de lo mercantil).

El reclamante se opuso a que la modificación de la Resolución pudiera realizarse mediante un procedimiento de rectificación de errores en el entendimiento de que ese procedimiento no permite una modificación en perjuicio del contribuyente de tal calado, debiendo haberse acudido, en su caso, al procedimiento de declaración de lesividad regulado en la Ley General Tributaria.

El TEAC confirma la rectificación de errores sobre la base de que con la Ley General Tributaria de 2003 se ha producido una suerte de ampliación del concepto de error material, incluyendo un nuevo supuesto de error como es el error de hecho, que afecta a la formación de la voluntad de la Administración que dicta el acto, al haber alcanzado una conclusión contraria a lo que resulta de los documentos incorporados al expediente, como ocurrió en el caso planteado en el que no se tuvo en cuenta que la Sentencia al amparo de la cual se dictó la Resolución no era firme.

III. NORMATIVA

1. **Presupuestos Generales del Estado para 2015**

Con fecha 30 de diciembre de 2014 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 que, en el ámbito tributario, se limita básicamente a actualizar los aspectos de la normativa que tradicionalmente son objeto de modificación mediante ley de presupuestos y que inciden en algunas de las principales figuras del sistema tributario.

Las principales novedades de esta Ley se resumen en el Comentario que adjuntamos a continuación:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-11-2014.pdf>

2. **Adaptación reglamentaria de las modificaciones de la Ley 28/2014 a la LIVA**

En el BOE de 20 de diciembre de 2014 se ha publicado el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014 en el ámbito del IVA (analizadas en el «Comentario Garrigues – Reforma Fiscal: Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario, Impuestos Especiales y Fiscalidad medioambiental» cuyo link figura en el punto 12 a continuación), a través del Real Decreto 1073/2014 se introducen las pertinentes adaptaciones en la normativa reglamentaria. En concreto, las principales novedades introducidas son las siguientes:

(i) Por lo que respecta al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Se ajustan las condiciones para ejercitar la renuncia a las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias a los nuevos requisitos que se establecen en la Ley del IVA.
- Se adaptan las comunicaciones y demás reglas existentes para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a los nuevos supuestos que se incorporan en la Ley del IVA (en concreto, por lo que respecta a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales).

De este modo, en caso de destinatarios que se dediquen con carácter habitual a la reventa de dichos bienes, se exige la comunicación a la Administración tributaria, a través de la correspondiente declaración censal, de su condición de revendedor y la acreditación de dicha condición a su proveedor mediante la aportación de un certificado que se puede obtener a través de la sede electrónica de la Administración, que tendrá una vigencia máxima de un año natural.

A través de la disposición transitoria primera, exclusivamente para el ejercicio 2015, se permite que la comunicación de la condición de revendedor a la AEAT se realice hasta el 31 de marzo del mismo año en el caso de empresarios o profesionales que vinieran ejerciendo sus actividades durante el año 2014.

- La opción por los nuevos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, cuando España sea el Estado miembro de consumo, va a determinar que la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el mismo, consecuencia de la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios mencionados, se haya de tramitar por los procedimientos especiales de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto previstos a tal efecto en la Ley del IVA.

Por lo que respecta a estos regímenes especiales, se añade un nuevo capítulo al Reglamento, donde se incorporan las condiciones para poder optar a los mismos, así como el ejercicio de la renuncia o la exclusión de los regímenes mencionados y sus efectos.

- El régimen especial simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se adaptan, con efectos 1 de enero de 2016, a los nuevos límites que para su aplicación se incorporan en la Ley del IVA.
- Por lo que respecta al régimen especial de las agencias de viajes, se regula el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto, que se deberá efectuar operación por operación y ser comunicada por escrito al destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios a que se refiere la misma, si bien, con una finalidad simplificadora, se prevé que dicha comunicación pueda realizarse al tiempo de la expedición de la factura y a través de la misma.
- En el régimen especial del grupo de entidades se definen los diferentes órdenes de vinculación, financiera, económica y organizativa, estableciendo la presunción *iuris tantum* de que, cumplida la financiera, se entiende que se satisfacen las demás.

Asimismo, teniendo en cuenta la finalidad y funcionamiento de este régimen especial se prevé la aplicación obligatoria de la prorrata especial para el régimen avanzado.

- En relación con la opción prevista en la Ley del IVA de diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica, se desarrolla el procedimiento por el que determinados operadores, en concreto los que tributen a la Administración del Estado y cuenten con un período de liquidación mensual, van a poder ejercitarse la misma (mediante declaración censal durante el mes de noviembre anterior al año en que surta efectos).

A través de la disposición transitoria segunda, exclusivamente para el ejercicio 2015, se establece un plazo adicional, hasta 31 de enero de 2015, para poder optar por el

diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA en ese año, surtiendo efecto a partir del primer periodo de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en la que se haya ejercido la opción.

- A su vez, se introducen las siguientes mejoras de carácter técnico en el impuesto:
 - Se flexibiliza la aplicación de ciertas exenciones, como las del régimen de viajeros, al permitir (i) que el proveedor de los bienes pueda realizar el reembolso del Impuesto a través de tarjeta de crédito u otro medio de pago acreditativo del mismo y (ii) que las entidades colaboradoras en el reembolso del Impuesto puedan remitir a los proveedores las facturas en formato electrónico para obtener dicho reembolso.

Por su parte, respecto de la exención en la entrega de bienes a determinados Organismos reconocidos para su exportación, se prevé que la AEAT pueda ampliar, previa solicitud, el plazo de tres meses establecido para la exportación de los mismos.

- Se establece que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, para proceder a la modificación de la base imponible, solo se exija en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables.
 - Se ajustan las normas de los procedimientos administrativos y judiciales de expropiación forzosa, en los supuestos en que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo dispuesta en la Ley del Impuesto.
- (ii) Se hace necesario, también, adaptar el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, básicamente en cuanto a la incidencia que las novedades introducidas en la Ley del IVA han tenido en el contenido de la declaración censal.
- (iii) Por último, se introducen las adaptaciones necesarias en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación como consecuencia de los cambios operados en el régimen especial de agencias de viajes y de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Lo previsto en el Real Decreto entrará en vigor, con carácter general, con efectos 1 de enero de 2015.

3. *Modificaciones en los Reglamentos de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del IRPF*

Se ha publicado en el BOE de 20 de diciembre de 2014 el Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Como consecuencia de las modificaciones introducidas en materia de Impuestos Especiales por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, ha sido necesario adaptar la normativa vigente en la materia. Las principales novedades introducidas son las siguientes:

- (i) Con carácter general, se establece la obligación para los depositarios autorizados de presentar la autoliquidación incluso en aquellos períodos en los que el resultado de la cuota tributaria a ingresar sea cero.
- (ii) En el Impuesto Especial sobre la Electricidad:
- Debido a que el impuesto ha dejado de configurarse como un impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para el consumo, ha sido necesaria una profunda adaptación del reglamento así como la corrección de las referencias al mismo en diversos artículos reguladores de los impuestos especiales de fabricación.
 - Además, con el fin de reducir los costes administrativos para los distintos actores del mercado eléctrico, junto a la reducción del número de contribuyentes, se suprime determinadas obligaciones, tales como la de la llevanza de una contabilidad de existencias o del cumplimiento de las reglas relativas a las pérdidas en el transporte y distribución de energía eléctrica.
 - Por último, se incorpora la regulación de los procedimientos para la aplicación de determinados beneficios fiscales, la inscripción en el Registro territorial y la liquidación y pago del impuesto.
- (iii) Por lo que respecta al Impuesto sobre Hidrocarburos y, en particular, respecto al gas natural:
- En primer lugar, se regulan los requisitos para solicitar la devolución del importe pagado en el ámbito territorial interno cuando el gas natural se envía, por medios diferentes a tuberías fijas y fuera del régimen suspensivo, con destino a operadores domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea.
 - Además, se clarifica el procedimiento para rectificar las cuotas impositivas repercutidas de forma provisional en la aplicación de los tipos reducidos establecidos para el gas natural.
- (iv) En cuanto a los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas:
- Por un lado, se homogeneiza el contenido de la memoria técnica a aportar por determinados usuarios de alcohol.
 - Asimismo, se regula un procedimiento específico en el que se exime de determinadas obligaciones a quienes realizan procesos de depuración y recuperación de alcohol dentro del propio establecimiento donde haya sido utilizado dicho alcohol y pueda reutilizarse.
 - Se amplía la regulación de la destrucción de productos alcohólicos cuando el alcohol de partida es «limpio» o totalmente desnaturalizado.
 - A través de la disposición transitoria primera se recogen los requisitos a cumplir por los titulares de establecimientos industriales y de laboratorios que deseen acogerse a determinados procedimientos de regeneración de alcohol.
- (v) En materia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, las Leyes de Presupuestos Generales tanto de 2013 como de 2014 introdujeron dos exenciones para adaptar la normativa interna al ordenamiento de la Unión Europea, produciéndose ahora la adaptación de los preceptos reglamentarios correspondientes.

Por otra parte, tras la entrada en vigor del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de efecto invernadero, se ha detectado la necesidad de introducir ciertas mejoras, entre las que destacan las siguientes:

- En primer lugar, se han efectuado determinados ajustes técnicos, como regular la obligación de inscripción en el Registro territorial del Impuesto a los importadores y adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera.
- Se prorroga hasta 30 de marzo el plazo de presentación de la declaración anual referente al año natural anterior.
- Se aclara que habrá que presentar la correspondiente autoliquidación incluso en los períodos impositivos en los que resulte cuota cero.
- Además, se desarrolla el procedimiento a seguir en el caso de altas y bajas en el Registro territorial del Impuesto, estableciendo la documentación a aportar y demás obligaciones formales que deben cumplir aquellos que, teniendo la condición de revendedores, se den de baja en el citado registro, pasando de esta forma a operar como consumidores finales, y viceversa.
- A través de las disposiciones transitorias segunda y tercera se establece, respectivamente, el plazo para la inscripción en el Registro territorial del citado Impuesto para los importadores y adquirentes intracomunitarios de determinados productos que contengan dichos gases (2 meses desde la publicación del Real Decreto) y el plazo para presentar las solicitudes de alta y baja en dicho registro durante el año 2015 (durante el mes natural siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto).

En última instancia, se modifica el Reglamento del IRPF, para aclarar que las cantidades percibidas en concepto de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen seguirán estando exceptuadas de retención a cuenta de dicho impuesto.

La entrada en vigor del Real Decreto está prevista para el día 1 de enero de 2015.

4. Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Con fecha 20 de diciembre de 2014 se ha publicado en el BOE el Real Decreto-ley 15/2014, de 20 de diciembre de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) que modifica la Ley 19/1994, de modificación del REF.

Las principales novedades de este Real Decreto-ley se resumen en el Comentario que adjuntamos a continuación:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Newsletters/Documents/Comentario-Fiscal-Canarias-2-2014.pdf>

5. Modificaciones en los modelos 390, 303 y 322 relativos al IVA y en el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego

En el BOE de 19 de diciembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, y

los modelos tributarios del Impuesto sobre el Valor Añadido 303 de autoliquidación del Impuesto, aprobado por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y 322 de autoliquidación mensual individual del Régimen especial del Grupo de entidades, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, así como el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, aprobado por Orden EHA/1881/2011, de 5 de julio. Los principales cambios son:

- (i) Por lo que respecta al modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA las modificaciones introducidas han supuesto básicamente la introducción de nuevas casillas para (i) incorporar información por sujetos acogidos al régimen especial de criterio de caja, (ii) identificar las rectificaciones de deducciones por operaciones intragrupo, o (iii) incorporar datos en caso de rectificación de cuotas deducidas en autoliquidaciones del periodo objeto de declaración por declaración de concurso mediante auto judicial.

Asimismo, se delimitan los colectivos que puedan quedar exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual modelo 390. Serán únicamente aquellos sujetos pasivos con periodo de liquidación trimestral que, tributando solamente en territorio común, realicen actividades en régimen simplificado del IVA y/o cuya actividad consista en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles de naturaleza urbana, siempre que cumplimenten las casillas adicionales en la declaración correspondiente al último periodo de liquidación.

- (ii) Por lo que respecta al modelo 303 IVA, se introducen nuevas casillas para los sujetos pasivos exonerados de la presentación del modelo 390 (para identificar las actividades a las que se refiere la declaración y consignar el detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio).

Asimismo, a fin de habilitar la posibilidad de recaudar e ingresar las cuotas del Impuesto a la importación liquidadas por la Aduana en la declaración liquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada, se ha incorporado una casilla adicional tanto en el modelo 303 como en el modelo 322 de «Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual», en el apartado del Resultado de las autoliquidaciones en la que se deberá incluir la cuota correspondiente al Impuesto a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso. Dado que esta opción tiene efectos a partir del 1 de enero de 2015, esta casilla solo estará habilitada para los periodos de liquidación que se inicien a partir de esta fecha.

Finalmente, se incorpora también con efectos para los periodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, una nueva casilla de carácter técnico tanto en el modelo 303 como en el modelo 322, para identificar y tener en cuenta en el resultado las cuotas de las que puede resultar deudor el empresario o profesional destinatario de una operación por la que no hubiera tenido derecho a la deducción total del Impuesto.

- (iii) Por último, la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ha supuesto la modificación del modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales para seguir incluyendo la totalidad de la información correspondiente a las actividades gravadas por este Impuesto y distinguir la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones, la del Estado y la de los territorios históricos de País Vasco.

Lo dispuesto en la Orden entró en vigor el 20 de diciembre de 2014 con las especialidades anteriormente mencionadas.

6. Precios medios de venta para 2015 de determinados medios de transporte a efectos de la comprobación de valores

En el BOE de 19 de diciembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/2374/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables para el año 2015 en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

La Orden entrará en vigor el día 1 de enero de 2015.

7. Intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad

Se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 16 de diciembre de 2014 la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Las principales novedades introducidas por la Directiva son las siguientes:

- La información financiera que es obligatorio transmitir e intercambiar se refiere no sólo a todos los rendimientos pertinentes (intereses, dividendos y tipos similares de rentas), sino también a los saldos en cuentas y los ingresos derivados de la venta de activos financieros.
- Las instituciones financieras obligadas a comunicar información pueden cumplir sus obligaciones con respecto a las personas físicas sujetas a comunicación de información si observan las disposiciones en materia de comunicación establecidas en sus procedimientos internos con arreglo al Derecho nacional.
- Las instituciones financieras obligadas a comunicar información, los Estados miembros que envían información y los que la reciban, deben, en calidad de responsables del tratamiento de datos, conservar la información tratada por un tiempo no superior al necesario para alcanzar los fines de esta. El periodo máximo de retención debe fijarse en remisión a los plazos observados con arreglo a la normativa fiscal nacional.
- Al aplicar la Directiva, los Estados miembros deben utilizar los Comentarios al modelo de acuerdo para el organismo competente y el Estándar común de comunicación de información elaborados por la OCDE como fuente de ilustración o interpretación y para garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros.
- La condición establecida en el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE, conforme a la cual el intercambio automático puede supeditarse a la disponibilidad de la información solicitada, no debe aplicarse a los nuevos elementos introducidos en la Directiva 2011/16/UE. Asimismo, la revisión de la condición de disponibilidad prevista para 2017 debe hacerse extensiva a las cinco categorías a las que se refiere el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE, de modo que se examine la conveniencia del intercambio de información sobre todas las referidas categorías por parte de todos los Estados miembros.
- La referencia a un umbral en el artículo 8, apartado 3, de la Directiva 2011/16/UE debe suprimirse.

La Directiva entrará en vigor a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, y exige a los Estados miembros que adopten y publiquen su transposición al Derecho

interno con el límite del 31 de diciembre de 2015, comenzando su aplicación a partir del 1 de enero de 2016.

8. Aprobación de los modelos 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes» y 588 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre»

En el BOE de 13 de diciembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/2328/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes» y 588 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre» y se establecen la forma y el procedimiento para su presentación.

Lo dispuesto en la Orden entró en vigor el 14 de diciembre de 2014. El Modelo 591 deberá ser utilizado por primera vez para operaciones correspondientes al ejercicio 2013 y siguientes, mientras que el Modelo 588 se utilizará para presentar las autoliquidaciones originadas por cese de actividad entre los meses de enero y octubre producidas a partir del 1 de enero de 2015.

9. Reglamento de IRPF

El 6 de diciembre de 2014 se ha publicado en el BOE el Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre de 2014, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. Este reglamento entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2015.

Las modificaciones introducidas suponen una adaptación reglamentaria a determinadas novedades introducidas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que, entre otras, se ha modificado la Ley 35/2006.

Las principales novedades de este Real Decreto se resumen en el Comentario que adjuntamos a continuación:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-10-2014.pdf>

10. Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo

En el BOE de 4 de diciembre se ha publicado la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del Gobierno Corporativo.

La Ley introduce por primera vez menciones específicamente tributarias entre las obligaciones que la normativa mercantil establece en materia de buen gobierno corporativo. Estas obligaciones se refieren a entidades cotizadas, si bien parece que deberán ser tenidas en cuenta como pautas de actuación por las demás entidades.

Entre las novedades de la reforma en esta materia, cabe destacar las facultades indelegables que se establecen para el órgano de administración:

- La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

- La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control.
- La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.
- La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.

Del mismo modo, entre las funciones mínimas de la comisión de auditoría se establece (i) la de supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría; y (ii) la de informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre, entre otras materias, la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales y las operaciones con partes vinculadas.

En la misma línea, y en cuanto al informe anual de gobierno corporativo, se precisa que debe contener los sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal.

Por otra parte, se modifica el régimen mercantil aplicable a la determinación de las retribuciones de los administradores, lo que habrá de tenerse en cuenta a efectos de cuestiones como la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades o la tributación de las retribuciones en el IRPF.

Todas estas y otras novedades de la Ley se resumen en el Comentario que adjuntamos a continuación:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Gobierno-Corporativo-RSE-2-2014.pdf>

11. *Método de estimación objetiva del IRPF y régimen especial simplificado del IVA: desarrollo para 2015*

En el BOE de 29 de noviembre de 2014 se ha publicado la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si bien se mantiene la estructura y contenido de la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, aplicable durante el ejercicio 2014, se introducen algunas novedades. Las principales se refieren a (i) la incorporación, por una parte, de un nuevo índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica y (ii) al establecimiento de un nuevo índice de rendimiento neto para los contribuyentes dedicados a la actividad forestal de extracción de resina que, debido a la modificación del ámbito de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, van a poder aplicar a partir de este año el método de estimación objetiva.

Lo establecido en la Orden entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, con efectos para el año 2015; no obstante, el nuevo índice corrector por cultivos en tierras de

regadío que utilicen energía eléctrica también será de aplicación, como se ha indicado, en el período impositivo 2014.

12. **Reforma Fiscal**

El 28 de noviembre de 2014 se han publicado en el BOE tres Leyes que suponen una profunda revisión de diversas figuras impositivas.

En concreto:

- (i) La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Las novedades introducidas por esta Ley han sido resumida en nuestro siguiente Comentario fiscal:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-6-2014.pdf>

- (ii) La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las novedades introducidas por esta Ley han sido resumida en nuestro siguiente Comentario fiscal:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-7-2014.pdf>

- (iii) La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Las novedades introducidas por esta Ley han sido resumida en nuestro siguiente Comentario fiscal:

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-8-2014.pdf>

13. **Ley de Tratados y otros Acuerdos Internacionales**

En el BOE de 28 de noviembre de 2014 se ha publicado la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales en virtud de la cual se reemplaza la hasta ahora única norma reguladora de los Tratados (Decreto 801/1972, de 24 de marzo, sobre ordenación de la actividad de la Administración del Estado en materia de tratados internacionales), por una nueva regulación que, de forma sistemática y actualizada, regula la actividad del Estado en materia de tratados internacionales y otros acuerdos internacionales. En relación con esta norma, cabe subrayar que:

- Al regular las competencias en materia de negociación, celebración y conclusión de tratados internacionales, así como los principios generales que rigen su aplicación e interpretación y el significado de las reservas, regula cuestiones que tienen una importancia creciente en relación con los convenios de doble imposición y otros tratados internacionales en materia fiscal.
- A la luz de esta ley continuará siendo discutible la naturaleza y valor no sólo del Modelo de Convenio de la OCDE sino sobre todo de los comentarios, reservas y observaciones que acompañan al mismo en el ordenamiento jurídico español.
- La disposición adicional quinta de la Ley 25/2014 excluye de su ámbito de aplicación los actos de aplicación de los convenios de doble imposición y, en particular, los acuerdos amistosos de resolución de los conflictos surgidos en aplicación de esos convenios. Tampoco se aplicará la ley a los acuerdos entre administraciones tributarias para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas. Así pues, en relación con estos acuerdos deberá estarse a lo dispuesto en la legislación doméstica y, en particular, a la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

La Ley entra en vigor a los veinte días de su publicación en el BOE.

14. Calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2015

En el BOE de 27 de noviembre de 2014 se ha publicado la Resolución de 17 de noviembre de 2014, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se establece el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General de Estado para el año 2015, a efectos del cómputo de plazos.

Mediante esta Resolución, la Administración General del Estado fija, en su ámbito, el calendario de días inhábiles a efectos de cómputos de plazos, con sujeción al calendario laboral oficial, que ha sido fijado en la Resolución de 17 de octubre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2015 (BOE del día 24 de octubre).

IV. OTROS

1. Instrucción para la suscripción de Acuerdos Singulares con obligados declarados en concurso de acreedores

El Departamento de Recaudación de la AEAT ha publicado la Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la suscripción de Acuerdos Singulares con obligados declarados en concurso de acreedores, con el fin de sistematizar los criterios en la materia para homologar y coordinar las actuaciones de los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria, estableciendo las condiciones generales para la suscripción de los mencionados acuerdos.

Se indica expresamente que los criterios de la Instrucción no son novedad ni discrepan de los mantenidos con anterioridad pero se ha considerado necesario aclarar determinados aspectos. En concreto:

- La Instrucción se aplicará a los créditos privilegiados frente a deudores en situación concursal, cuando para facilitar el cobro haya de suscribirse por el órgano competente y de conformidad con el deudor un acuerdo singular de los previstos en los artículos 164 de la Ley General Tributaria y 10 de la Ley General Presupuestaria.
- El acuerdo singular debe ser el marco general de las condiciones para la satisfacción del crédito tributario con calificación de privilegiado dentro del proceso concursal.
- Dada la posibilidad de vinculación de los créditos públicos con privilegio a las condiciones del convenio de acreedores se considera conveniente que también, con carácter general, el acuerdo sobre este tipo de créditos se formalice en un acuerdo singular y no a través de la posible adhesión al convenio general, porque ello podría implicar el arrastre no deseado de otros créditos públicos sin un previo acuerdo con los titulares de los mismos.
- Se confirma el criterio de fijar como la fecha límite de suscripción del acuerdo singular la de eficacia del convenio de acreedores.
- Se permite, bajo determinadas premisas, suscribir un acuerdo singular en el caso de deudores en concurso con convenio general aprobado y con los que en el pasado no se hubiera suscrito un acuerdo singular sino aplazamientos o fraccionamientos de pago del crédito que en su día tuvo la calificación de crédito concursal privilegiado.
- Finalmente, se regula el procedimiento de control y seguimiento así como las consecuencias del incumplimiento, que llevará a la denuncia del mismo.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Síguenos:

