

2-2013
Febrero, 2013

A finales de octubre de 2012, y como complemento de las numerosas medidas anti fraude aparecidas durante el año 2012, se estableció la obligación legal de informar sobre los bienes y derechos que los residentes en España posean y que estén situados en el extranjero.

El 31 de enero se ha publicado el Modelo 720 que se utilizará para cumplir con esta obligación de información acumulando en una sola declaración la información de los tres tipos de bienes sobre los que hay que informar: (i) cuentas, (ii) activos financieros (incluidos seguros y rentas vitalicias y temporales) e (iii) inmuebles y derechos sobre los mismos.

Este modelo deberá presentarse por internet, sin que sea posible la preparación en papel, lo que tiene su importancia si se recuerda que en la Ley General Tributaria se ha establecido como infracción sancionable, no sólo no presentar la declaración o hacerlo con datos falsos o incorrectos, sino también hacerlo por una vía distinta de la exigida por la norma.

En otro orden de cosas, lo cierto es que la normativa plantea numerosas dudas sobre a qué bienes y derechos alcanza o a qué personas o entidades afecta. En este Boletín comentamos algunas respuestas a preguntas frecuentes publicadas por la AEAT en su página web y una reciente consulta de la DGT (V0443-13, de 13 de febrero de 2013), que establece que no será obligatorio declarar las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IICs) extranjeras comercializadas en España. Entre las respuestas de la AEAT, cabe destacar, por ejemplo, que:

- Siguiendo un criterio absolutamente razonable, se indica que, en los casos de compras y ventas de valores durante el ejercicio, sólo han de declararse los que se tengan al cierre; no obstante, debe tenerse en cuenta que esto sólo será así si lo obtenido en las ventas se ha reinvertido íntegramente. Esto dificulta la declaración en caso de que en la cuenta correspondiente haya habido salidas de efectivo.
- Como en el caso de las participaciones en IICs, tampoco habrá que declarar las acciones en otras entidades extranjeras depositadas en establecimientos en España de entidades depositarias, siempre que estas entidades depositarias estén obligadas a proporcionar la información sobre esas acciones.
- Para el cómputo de los límites excluyentes de la obligación de declarar ha de analizarse el valor del bien o derecho en su conjunto, sin dividirlo por número de titulares.
- No han de presentar la declaración los sujetos que apliquen el régimen especial de “impatriados”.

El carácter novedoso de esta declaración traerá consigo nuevas aclaraciones sobre casos concretos que los contribuyentes irán planteando a la Administración.

ÍNDICE

1. SENTENCIAS	4
1.1 Imposición directa.- Tributación en España de entidades no residentes por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos de un grupo musical (Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de diciembre de 2012)	4
1.2 ITP y AJD.- Sujeción a la modalidad de AJD de la segunda escritura por la que se inscribe la materialización de derechos ya adquiridos (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 8 de noviembre de 2012)	4
1.3 Procedimiento de gestión.- Determinados criterios sobre la motivación de las comprobaciones de valores (Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Sentencia de 23 de julio de 2012)	5
1.4 Procedimiento de calificación.- No es posible comprobar y declarar en fraude de ley unas operaciones realizadas en un ejercicio prescrito (Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de enero de 2012)	5
2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS	6
2.1 Actualización de balances.- Procedimiento para su aplicación (Dirección General de Tributos. Consulta V0371-13, de 8 de febrero de 2013; ICAC. Consulta 5 BOICAC 92)	6
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- El alquiler inmobiliario puede considerarse como actividad empresarial “sin persona y local” y también puede no haber actividad empresarial aunque haya “persona y local” (Dos resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 2012)	8
2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Es posible aplicar la deducción sobre inversiones medioambientales, aun cuando provengan de ejercicios prescritos o inspeccionados (Dirección General de Tributos. Consulta V2396-12, de 12 de diciembre de 2012)	8
2.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La comunicación del cambio de representante con la consiguiente comunicación del cambio de domicilio a efectos de notificaciones interrumpe la prescripción (TEAC. Resolución de 13 de diciembre de 2013)	9
2.5 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Modificación de la base imponible en el caso de reclamación de crédito incobrable mediante demanda arbitral (Dirección General de Tributos. Consulta V2512-12, de 20 de diciembre de 2012)	10
2.6 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Sobre la regla de utilización efectiva en territorio español a efectos de localización de los servicios (TEAC. Resolución de 18 de diciembre de 2012. Resolución número 3581/2009)	10

2.7	Obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero.— Aclaración de diversos aspectos (Dirección General de Tributos. Consulta V0443-13, de 13 de febrero de 2013; preguntas y respuestas de la web de la AEAT)	11
2.8	Procedimiento de Inspección.- La carga de la prueba en caso de discrepancias entre los datos obtenidos de terceros y los datos declarados recae en la Administración (TEAC. Resolución de 18 de diciembre de 2012)	14
3.	LEGISLACIÓN	14
3.1	Gravamen Especial sobre los premios de determinadas Loterías y Apuestas: modelos 230 y 136	14
3.2	Modelos de declaración e información del Impuesto sobre Hidrocarburos, en particular, y de los Impuestos Especiales, en general	15
3.3	Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero: modelo 720	15
4.	OTROS	16
4.1	Acontecimientos de excepcional interés público: criterios de aplicación de los beneficios fiscales correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad	16

1. SENTENCIAS

1.1 Imposición directa.- Tributación en España de entidades no residentes por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos de un grupo musical (Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de diciembre de 2012)

Se realizaron pagos a dos sociedades irlandesas por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos de un grupo musical en España, planteándose si debieron estar sujetos a imposición directa en dicho territorio.

Recordemos a estos efectos que:

- En general, los beneficios empresariales obtenidos por una sociedad irlandesa no tributarían en España (salvo que se entendieran obtenidos a través de un establecimiento permanente) conforme al artículo 7 del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) entre España e Irlanda.
- No obstante, el segundo apartado del artículo 17 del CDI contiene una cláusula que establece que cuando las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista se atribuyan, en lugar de al propio artista o deportista, a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

El Tribunal Supremo aplica esta cláusula y entiende que están sujetas en España las rentas derivadas de los servicios de producción de los conciertos (servicios de sonido, luz, escenario, láser y video, así como servicios de organización o consultoría referidos a los conciertos), pues se trata de servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos y los pagos remuneran, en realidad, la gira del grupo musical en España.

1.2 ITP y AJD.- Sujeción a la modalidad de AJD de la segunda escritura por la que se inscribe la materialización de derechos ya adquiridos (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 8 de noviembre de 2012)

La recurrente liquidó AJD por una escritura de adquisición de derechos futuros sobre parcelas en curso de actuaciones urbanísticas (sin que en la misma se concretaran las fincas a las que correspondían). Posteriormente, en el momento de adjudicación de las fincas concretas sobre las que se materializaban dichos derechos de aprovechamiento urbanístico, la recurrente autoliquidó la segunda escritura como no sujeta a AJD, entendiéndose que se trataba de una mera concreción derivada de la adjudicación de los derechos que fueron objeto de la liquidación anteriormente presentada.

El TSJ de Castilla y León, sin embargo, entiende que la segunda escritura está sujeta al gravamen documental, en tanto contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad como derecho en folio independiente. Es decir, según el Tribunal, se trata de un nuevo acto económicamente valuable e inscribible, y, por lo tanto, surge un nuevo hecho imponible distinto al de la primera escritura, sin que pueda concluirse que estamos ante una mera ratificación de lo ya escriturado, sino ante una nueva adjudicación de derechos en fincas concretas.

1.3 Procedimiento de gestión.- Determinados criterios sobre la motivación de las comprobaciones de valores (Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Sentencia de 23 de julio de 2012)

En relación con un procedimiento de comprobación de valores sobre determinadas fincas urbanas que fueron transmitidas por donación, el TSJ de Castilla-La Mancha afirma que:

- El método de valoración utilizado por la Administración es adecuado, porque parte de un dictamen de peritos (previsto en el artículo 52.1d) de la Ley General Tributaria).
- La comprobación de valores está correctamente motivada, pues en los informes emitidos se determinan la forma y fuentes utilizadas para hallar el valor de cada uno de los bienes, explicando las operaciones realizadas, los indicadores empleados para cada una de las operaciones, así como la fuente y el origen de los mismos.
- La visita exterior a la finca (y la realización de las correspondientes fotografías de la fachada) resulta suficiente a los efectos de la valoración de los bienes, no siendo necesario el examen del interior, sobre todo en un caso en que, dado el tiempo transcurrido, es imposible determinar el estado original de los distintos inmuebles. Este estado original debe valorarse, pues, por referencia al módulo genérico de antigüedad.

1.4 Procedimiento de calificación.- No es posible comprobar y declarar en fraude de ley unas operaciones realizadas en un ejercicio prescrito (Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de enero de 2012)

La Inspección negó la deducibilidad de unos gastos financieros como consecuencia de la declaración en fraude de Ley de la operación que estaba en el origen del endeudamiento que generaba dichos gastos aun cuando dicha operación se había realizado en un ejercicio que estaba prescrito.

La Audiencia Nacional, sin entrar a analizar si la operación se había realizado en fraude de Ley, concluye que no cabe que en el ámbito de la comprobación de años no prescritos (en los que se deducen los intereses) se revise una operación realizada en un ejercicio previo, ya prescrito.

Entiende la Sala que el fraude reside y debe ser calificado como tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos realizados en fraude de Ley, sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios.

En otro orden de cosas, añade la Audiencia Nacional que el que la entidad recurrente hubiese firmado un acta en conformidad relativa a la comprobación de ejercicios posteriores a los analizados por la Sentencia no desvirtúa el razonamiento anterior, pues la misma es resultado de otras actuaciones de comprobación distintas.

2. RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Actualización de balances.– Procedimiento para su aplicación (Dirección General de Tributos. Consulta V0371-13, de 8 de febrero de 2013; ICAC. Consulta 5 BOICAC 92)

El ICAC ha publicado una consulta en la que se refiere a los aspectos contables de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, concluyendo sobre los siguientes aspectos:

- La actualización es una medida compatible con el criterio de valoración de coste histórico; surge así un nuevo coste equiparable al precio de adquisición de los bienes (sin perjuicio de la obligación de incluir en la Memoria la debida información sobre estos hechos), lo que impide entender vulnerado el principio de uniformidad.
- La actualización surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales, sin solución de continuidad, a partir del 1 de enero de 2013, considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012.
- La Junta General, en el supuesto de que opte por acogerse a la revisión de valores, solo podrá hacerlo en tiempo y forma; esto es, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance *ad hoc* de actualización, dado que la actualización de valores está condicionada a la aprobación por el órgano competente (la Junta General, en el caso de sociedades de capital) del balance actualizado.
- Desde un punto de vista contable, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde el 1 de enero de 2013, mientras que a efectos fiscales, la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor se difiere hasta el ejercicio 2015.
- No cabe reconocer impuesto diferido alguno a 31 de diciembre de 2012 en la medida en que el valor en libros y la base fiscal de los activos actualizados se modificará en el ejercicio 2013.
- El gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización, con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización.
- El procedimiento a seguir en las sociedades de capital será el siguiente:
 - En el ejercicio 2013, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir en el balance la rectificación de valores, pero informando en la Memoria de la situación en la que se encuentra el proceso de actualización.

- Asimismo, en el ejercicio 2013, la Junta General aprobará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir la rectificación de valores, y aprobará también la correspondiente actualización.
- En las cuentas anuales del ejercicio 2013, el importe de la reserva de revalorización se mostrará en una partida con el adecuado desglose, en el epígrafe III. “Reservas del patrimonio neto del balance”.

Adicionalmente, en la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando su importe, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada "Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre", movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etc.

La DGT, en línea con lo establecido por el ICAC, ha realizado las siguientes aclaraciones en relación con el régimen de actualización de balances introducido por la Ley 16/2012 (suponiendo que el cierre de las cuentas anuales se produce el 31 de diciembre de 2012):

- Para la aplicación de la actualización se deberá elaborar un balance de actualización *ad hoc*, específico y distinto del correspondiente al de las cuentas anuales del ejercicio 2012.
- Dicho balance *ad hoc* tendrá, no obstante, la misma fecha de cierre que el balance de las cuentas anuales del ejercicio social que sirve de referencia para realizar las operaciones de actualización de balances y deberá ser objeto de aprobación por el órgano competente en el mismo plazo que existe para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2012.
- Ese balance *ad hoc* se incorporará en la declaración correspondiente al gravamen único por la actualización de balances.
- La elaboración de ese balance *ad hoc* no significa que los efectos de la actualización de balances deban recogerse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, sino que los efectos contables y, por tanto, su incorporación a las cuentas anuales de la entidad consultante y sus entidades dependientes se producirá en el ejercicio 2013 con la aprobación del balance *ad hoc* por el órgano competente. El balance *ad hoc* tendrá efectos retroactivos, en este caso concreto, a 1 de enero de 2013. Esa retroactividad existirá también a efectos fiscales.
- El gravamen único se devengará con la aprobación del balance *ad hoc* por parte del órgano competente y deberá autoliquidarse e ingresarse conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- El alquiler inmobiliario puede considerarse como actividad empresarial “sin persona y local” y también puede no haber actividad empresarial aunque haya “persona y local” (Dos resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 2012)

La Ley del IRPF, a la que se remite numerosa normativa a estos efectos, establece que para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad económica, debe existir un local en el que se realice la actividad y contarse con un empleado a jornada completa que la gestione. Se trata, en teoría y conforme a la literalidad de la Ley, de requisitos mínimos.

La DGT y los Tribunales han discutido en numerosas ocasiones sobre el alcance y la suficiencia de estos requisitos sin tener una postura uniforme. Sobre este asunto afirma ahora el TEAC que:

- Los requisitos de persona y local son solo indicios de la realización de una actividad.
- Por lo tanto, es posible que aun disponiendo de persona y local no se ejerza una actividad económica; o que sin disponer de persona y local sí hay “ordenación de medios”, y por lo tanto, actividad económica.

En concreto, en uno de los supuestos planteados se concluyó que no se ejercía actividad económica porque el local no era apto para realizar la actividad, el trabajador estaba contratado como informático y no se había acreditado el ejercicio de la actividad por otros medios de prueba.

En el otro se concluye que, pese a disponer de un local y una persona contratada, no se ejerce actividad económica en la medida en que el local es diáfano y no se ha probado que una parte individualizada del mismo se destine al desarrollo exclusivo de la actividad. Respecto a la persona contratada, tampoco se considera válida a estos efectos en la medida en que las gestiones de la actividad eran en realidad realizadas por un agente de la propiedad.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Es posible aplicar la deducción sobre inversiones medioambientales, aun cuando provengan de ejercicios prescritos o inspeccionados (Dirección General de Tributos. Consulta V2396-12, de 12 de diciembre de 2012)

Como hemos tenido ocasión de comentar en boletines anteriores, la DGT ha admitido la posibilidad de acreditar la deducción por las inversiones para la protección del medio ambiente realizadas en ejercicios anteriores y para las que, en el momento de su realización, no se había solicitado el certificado de convalidación.

Concretamente, el criterio del Centro Directivo es que es posible aplicar la deducción en otro período impositivo posterior a aquel en que se pusieron en funcionamiento las correspondientes inversiones, siempre que, con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en el que se pretende aplicar dicha deducción, se hubiese solicitado la expedición de la certificación de

convalidación y siempre y cuando la deducción se aplique dentro del plazo límite de 15 años a contar desde la conclusión del período impositivo en el que se realizaron las inversiones.

Reiterando este criterio que se ha venido consolidando en los últimos años, en esta consulta la DGT analiza la posible incidencia que pudiera tener el hecho de que las inversiones se hubieran realizado en ejercicios que estuvieran prescritos o que hubieran sido inspeccionados, concluyendo lo siguiente:

- Se podrá solicitar la expedición de la certificación de convalidación en un período posterior a aquel en que se pusieron en funcionamiento las inversiones, aunque dicho período estuviera prescrito, siempre y cuando se tenga en cuenta que el plazo de aplicación de la deducción es de 15 años, a contar desde la conclusión del período impositivo en que se realizaron las inversiones. Dado que el plazo de 15 años era inicialmente de 10 años, siendo este ampliado por el Real Decreto-ley 12/2012, cabría aplicar la deducción, en consecuencia, por las inversiones realizadas a partir del ejercicio 2002.
- El hecho de que las inversiones se hubieran puesto en funcionamiento en un ejercicio comprobado por la Administración tributaria no implica que no sea aplicable la doctrina anterior, por cuanto la firmeza de los actos dictados no afecta, en principio, a futuras autoliquidaciones por otros ejercicios, y siempre y cuando en los ejercicios comprobados no se hubiera puesto de manifiesto ninguna contingencia relacionada con la realidad de las inversiones u otras cuestiones que pudieran afectar a la futura aplicación de la deducción.

2.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La comunicación del cambio de representante con la consiguiente comunicación del cambio de domicilio a efectos de notificaciones interrumpe la prescripción (TEAC. Resolución de 13 de diciembre de 2013)

En este caso concreto, la causante había nombrado como heredera universal a una “persona jurídica y, adicionalmente, legó el 30%” de la herencia a una sociedad y a una asociación. Los herederos otorgaron escritura de manifestación y aceptación de la herencia presentándola a la Oficina liquidadora en plazo a efectos de que ésta liquidara el Impuesto sobre Sucesiones. Más de cuatro años después, se giró liquidación provisional, ante la que se alegó que había prescrito ya. Sucede que entre uno y otro momento, se presentó una comunicación de cambio de representante y, por tanto, también de domicilio a efectos de notificaciones.

El TEAC considera que esa comunicación interrumpió la prescripción, dado que la comunicación del cambio de representante es indispensable para que puedan practicarse todas las notificaciones necesarias para la liquidación del impuesto.

2.5 Impuesto sobre el Valor Añadido.– Modificación de la base imponible en el caso de reclamación de crédito incobrable mediante demanda arbitral (Dirección General de Tributos. Consulta V2512-12, de 20 de diciembre de 2012)

El artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA permite reducir la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, siempre y cuando el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

La DGT analiza el cumplimiento de este requisito en aquellos casos en los que en los contratos se ha previsto acudir al arbitraje privado, para lo que habrá que tener en consideración lo dispuesto en la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje. El Centro Directivo, tras analizar la normativa reguladora del arbitraje, destaca que el convenio arbitral sustituye a la interposición de la correspondiente demanda judicial para la instancia de cobro, se ajusta a los principios de audiencia y contradicción, en su desarrollo se realizan las pruebas que sean necesarias y culmina con un laudo que es ejecutable.

En estas circunstancias, la DGT reitera el criterio establecido en otras consultas anteriores, según el cual las cautelas a las que responde la exigencia de que para la modificación de la base imponible por impago del destinatario se haya instado judicialmente el cobro por parte del acreedor han de considerarse cumplidas cuando en el contrato se haya incluido una cláusula de arbitraje y efectivamente se acuda a ella.

2.6 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Sobre la regla de utilización efectiva en territorio español a efectos de localización de los servicios (TEAC. Resolución de 18 de diciembre de 2012. Resolución número 3581/2009)

Una entidad transmite a otra domiciliada en Andorra tarjetas para teléfonos móviles y packs de teléfono y tarjeta que califica como exportaciones exentas de IVA. De acuerdo con el contrato, las tarjetas solo pueden ser utilizadas en España. La Administración considera que se trata de un servicio de telecomunicaciones que, de conformidad con lo previsto en el contrato, va a ser utilizado de manera efectiva en España, por lo que procede la aplicación de la regla de cierre del artículo 70.Dos de la Ley de IVA, que lleva a que la operación se entienda localizada, a efectos de IVA, en el territorio de aplicación del impuesto.

Se alega frente a ello que, pese a que la utilización efectiva iba a tener lugar en España, no se producía la sujeción a IVA español porque esa utilización no iba a ser llevada a cabo por el receptor del servicio sino por terceras personas. Es decir, el prestatario es un empresario establecido en Andorra pero el uso efectivo lo hacen sus clientes, por lo que la operación debe quedar fuera del ámbito del IVA español.

El TEAC concluye, con base en jurisprudencia del TJUE, que en tanto que la utilización efectiva se produzca en España se ha de aplicar la regla de cierre, con independencia de quién sea el destinatario directo del servicio.

2.7 Obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero.– Aclaración de diversos aspectos (Dirección General de Tributos. Consulta V0443-13, de 13 de febrero de 2013; preguntas y respuestas de la web de la AEAT)

El Real Decreto 1558/2012 ha regulado las nuevas obligaciones de información a la Administración tributaria para los titulares de determinados bienes, activos o derechos situados en el extranjero, entre los que se incluyen, en el apartado 2 de dicho artículo, las participaciones y acciones en instituciones de inversión colectiva (IIC). En relación con estas últimas, la DGT ha contestado en la consulta V0443-13 que no hay que incluir en la declaración las participaciones en IIC extranjeras comercializadas en España, basándose en lo siguiente:

- La finalidad de la norma indicada, a decir de su Preámbulo, es conocer los bienes o derechos de los que sean titulares las personas o entidades residentes en territorio español y que tengan depositados, situados o gestionados en el extranjero.
- En el caso planteado de acciones y participaciones de IIC extranjeras adquiridas por inversores residentes en territorio español a través de entidades comercializadoras de dichas instituciones en España o a entidades gestoras que comercialicen la institución en España en régimen de libre prestación de servicios con representante residente fiscal en territorio español, cabe indicar que:
 - De acuerdo con la normativa aplicable, la comercialización en España de IIC extranjera queda sometida a un régimen de comunicación previa o de autorización por la CNMV, según el caso. Ello implica (y garantiza) que la correspondiente institución queda sujeta al cumplimiento de determinadas obligaciones.
 - Por otra parte, la normativa exige que esa comercialización se realice a través de los intermediarios facultados y en las condiciones establecidas en la normativa y que la CNMV pueda exigir al intermediario que efectúe en España la comercialización de IIC extranjeras información periódica con fines estadísticos sobre las IIC comercializadas en territorio español, así como cualquier otra información que sea necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones de supervisión.
 - Estas obligaciones en el ámbito financiero se complementan con las reguladas en el ámbito fiscal (entre otras, de tipo informativo), tanto para las entidades comercializadoras en España de IIC extranjeras como para los representantes designados por las sociedades gestoras que operen en territorio español en régimen de libre prestación de servicios.
 - En definitiva, cuando la comercialización se lleva a cabo a través de entidades intermediarias radicadas en territorio español o bien por sociedades gestoras en régimen de libre prestación de servicios, debe entenderse que (conforme a la normativa financiera y fiscal aplicable) éstas asumen frente al inversor y frente la Administración pública española una posición relevante, de la cual se deriva que quedan sujetas a cumplir obligaciones fiscales tanto materiales como formales con la misma extensión que corresponde a las sociedades gestoras y otros sujetos obligados respecto de las IIC constituidas en España.

- En consonancia con ello, ha de concluirse que los contribuyentes del IRPF, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en territorio español no tienen que informar sobre las acciones o participaciones cuya tenencia se encuentre canalizada a través de las entidades comercializadoras indicadas, en tanto los referidos valores se mantengan registrados por sus titulares en dichas entidades.

Por otro lado, la página web de la Agencia Tributaria ha publicado una serie de preguntas y respuestas para solventar algunas de las dudas suscitadas en relación con esta obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero. Destacamos las siguientes:

- Elementos objetivos: bienes y derechos:
 - Se indica que no existe obligación de informar de opciones sobre acciones.
 - Tampoco existe obligación de informar sobre acciones de sociedades extranjeras que se mantengan en establecimientos de entidades depositarias situados en España, siempre que estas entidades depositarias estén obligadas a proporcionar la información sobre esas acciones.
 - Del mismo modo, no existe obligación de declarar las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva extranjeras adquiridas a través de entidades comercializadoras de dichas instituciones en España o a través de representantes en España de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios. A estos efectos, se ha pronunciado la DGT en su reciente consulta V0443-13, de 13 de febrero de 2013, ya comentada más arriba.
 - Se establece también que no es necesario reflejar la información sobre todos los valores respecto de los que se ha perdido la titularidad a lo largo del ejercicio y antes del 31 de diciembre, cuando la pérdida de titularidad se ha producido como consecuencia de operaciones de venta y se ha reinvertido **íntegramente** el importe obtenido en la adquisición de nuevos valores que sean objeto de declaración.
 - Cuando una “cuenta global o custodia” recoja bienes diferentes, ya sean acciones, participaciones o depósitos entre otros, deberá informarse de forma individualizada respecto de cada uno de ellos.
- Elementos subjetivos: sujetos obligados a declarar
 - En el caso de que la titularidad formal de un bien o derecho ganancial corresponda a uno de los cónyuges, ambos cónyuges (si están dentro del ámbito subjetivo de la obligación) tienen obligación de presentar declaración. En estos casos, el cónyuge que no es titular formal deberá declarar como titular real.
 - Las personas físicas residentes en España acogidas al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (“régimen de impatriados”) no estarán obligadas a presentar la declaración.

- Bienes registrados en contabilidad por uno de los titulares: Tiene obligación de declarar una persona física titular del 30% de una cuenta bancaria en el extranjero con un saldo de 150.000 euros a 31 de diciembre de 2012, y de la que el otro titular es una entidad residente (70%), que la tiene registrada en su contabilidad. En este caso, la persona física tiene la obligación de presentar la declaración informando sobre el saldo total de la cuenta, indicando que su participación en la misma es del 30% a pesar de que individualmente el saldo del que es titular ascienda a 45.000 euros (30% de 150.000) y no supere el límite exento de 50.000 euros.
- Revocación de autorizaciones, cese de titularidades y cambios de residencia:
 - ◆ Tiene obligación de declarar una persona física autorizada en una cuenta de una entidad financiera situada en el extranjero cuya autorización se revoca en el mes de junio de 2012, siempre y cuando el saldo que exista a la fecha de revocación hubiese determinado la obligación de declarar a 31 de diciembre.
 - ◆ Una persona física residente con una cuenta bancaria en el extranjero que nunca haya tenido obligación de informar sobre ella, al cancelarla no deberá presentar declaración informativa de la misma.
 - ◆ Tampoco deberán presentar declaración informando sobre la cuenta bancaria al cesar la titularidad de la misma, si la cuenta bancaria en el extranjero está identificada y registrada en la contabilidad de una entidad, y se cancela a lo largo del ejercicio. Esta exoneración se extiende también al apoderado, autorizado, o cualquier otro titular real sobre la misma cuenta.
 - ◆ Sin embargo, si una entidad presentó el Modelo 720 en relación con la obligación de informar sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero al superar el saldo 50.000 euros y en otro ejercicio el saldo no supera la referida cuantía y cancela la cuenta, deberá presentar declaración.
 - ◆ Si una persona física se traslada al extranjero una vez iniciado el ejercicio 2012 y debe presentar declaración por el IRPF de ese ejercicio, deberá presentar la declaración siempre y cuando esté obligado a informar.
- Valores a declarar:

El tipo de cambio a aplicar en el caso de bienes mantenidos en una moneda distinta al euro, será el de 31 de diciembre del ejercicio al que corresponda la información declarada; así se hará en las cuentas corrientes tanto para el saldo medio del último trimestre como para el saldo a 31 de diciembre o en los inmuebles para el valor de adquisición. No obstante, en el caso de cuentas, cuando se haya cesado en su titularidad durante el ejercicio, se deberá tomar el tipo de cambio vigente en la fecha de dicho cese.

Por otro lado, las oscilaciones producidas por el tipo de cambio deben tenerse en cuenta a efectos de valorar globalmente cada conjunto de bienes y determinar si deben volver a declararse los mismos.

2.8 Procedimiento de Inspección.- La carga de la prueba en caso de discrepancias entre los datos obtenidos de terceros y los datos declarados recae en la Administración (TEAC. Resolución de 18 de diciembre de 2012)

En un procedimiento de comprobación limitada en materia de IVA se comunicó al sujeto pasivo que había datos en poder de la Administración, facilitados por terceros, que indicaban que el sujeto no había declarado determinadas ventas.

El sujeto no formuló alegación alguna, practicándose liquidación provisional en la que se incrementaba la base imponible en dichas ventas. En el recurso de reposición, el sujeto alegó que no había realizado esas ventas, aportando pruebas de las operaciones que sí había realizado. En la posterior reclamación, el sujeto alegó que no podía demostrar la inexistencia de las ventas que se le imputaban, debiendo ser la Administración la que demostrara lo contrario.

En apoyo del sujeto, el TEAC concluye que cuando la Administración vaya a utilizar para la regularización de la situación tributaria información suministrada por un tercero, si el obligado tributario se opone a la veracidad de dicha información, entonces la carga de la prueba recaerá sobre la Administración que tendrá que acreditar por otros medios de prueba la veracidad de los datos que utiliza.

3. LEGISLACIÓN

3.1 Gravamen Especial sobre los premios de determinadas Loterías y Apuestas: modelos 230 y 136

En el BOE de 31 de enero de 2013 se ha publicado la Orden HAP/70/2013, de 30 de enero, que aprueba los modelos de declaración del nuevo gravamen especial sobre premios de Loterías y Apuestas. Se trata de los siguientes modelos:

- Modelo 230: “*IRPF e IRNR: Retenciones e Ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; IS: Retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación*”.

La presentación debe hacerse por vía telemática durante los 20 primeros días naturales de cada mes (o 15, en caso de domiciliación bancaria) en relación con las cantidades y los ingresos a cuenta que correspondan a premios pagados durante el mes inmediato anterior, excepto en la autoliquidación e ingreso correspondiente al mes de julio, que se presentará desde el 1 de agosto hasta el 20 de septiembre..

- Modelo 136: “*IRPF e IRNR: Gravamen Especial sobre los Premios de determinadas Loterías y Apuestas. Autoliquidación*”

La presentación podrá hacerse por internet o en papel impreso (generado mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado por la AEAT y se hará en los plazos indicados para el modelo anterior en los 20 primeros días naturales (o 15, en caso de domiciliación bancaria) de los meses de abril, julio, octubre y enero en relación con los premios cobrados en el trimestre natural inmediato anterior.

3.2 Modelos de declaración e información del Impuesto sobre Hidrocarburos, en particular, y de los Impuestos Especiales, en general

Como consecuencia de las modificaciones introducidas a lo largo del pasado año en relación con la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y la reciente modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, en el BOE de 31 de enero de 2013 se ha publicado la Orden HAP/71/2013, de 30 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Mediante la referida Orden, entre otras cuestiones:

- El modelo de declaración-liquidación del Impuesto de Hidrocarburos será el 581 (en lugar del 564). No obstante, se mantiene la referencia al modelo anterior (modelo 564) dada la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o rectificativas sobre periodos ya liquidados.
- Se crea un nuevo modelo 582 (*Impuesto sobre Hidrocarburos: Regularización por reexpedición de productos a otra Comunidad Autónoma*) que deberá ser empleado por quienes tengan la condición de reexpedidores.
- Desaparece la obligación de presentar simultáneamente el modelo DDC, como consecuencia del diseño del nuevo modelo 581 para los casos de presentación centralizada para varios establecimientos, que incluye directamente un desglose por establecimientos.
- Se adapta el modelo 590 de "*Impuestos Especiales de Fabricación. Solicitud de devolución por exportación o expedición*" a la nueva configuración del Impuesto sobre Hidrocarburos y a la nueva redacción del artículo 7 del Reglamento de Impuestos Especiales.

3.3 Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero: modelo 720

Se ha publicado en el BOE de 31 de enero de 2013 la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Cabe destacar que, como se establece en la Orden, se utilizará la misma declaración para informar sobre (i) cuentas, (ii) valores, derechos, seguros y rentas temporales y vitalicias e (iii) inmuebles y derechos sobre los mismos.

La Orden entró en vigor el pasado 1 de febrero y será de aplicación, por primera vez, para la presentación de la declaración informativa correspondiente al ejercicio 2012. Recordemos que en esta ocasión, el plazo irá desde el 1 de febrero hasta el 30 de abril de 2013 (en lugar de entre el 1 de enero y el 31 de marzo, como ocurrirá en los próximos años).

La presentación se deberá realizar de forma obligatoria por vía telemática. A estos efectos, recordemos que la Ley 7/2012 establecía sanciones específicas para el caso de que no se realizara la presentación por esta vía.

4. OTROS

4.1 Acontecimientos de excepcional interés público: criterios de aplicación de los beneficios fiscales correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad

Se está elaborando un proyecto de Orden que recoge determinados criterios interpretativos o aclaratorios de la regulación relativa a los incentivos fiscales derivados los gastos de propaganda y publicidad en relación con acontecimientos de excepcional interés público.

En concreto, en el proyecto de Orden se incluye un Manual según el cual se fijan criterios sobre cómo determinar el importe de la base de deducción del 15%. Para ello, se debe:

- Determinar el contenido publicitario dentro de cada soporte utilizado por el colaborador.
- Cuantificar o valorar el contenido publicitario del soporte utilizado, es decir el gasto en concepto de propaganda o publicidad de proyección plurianual.
- Determinar el grado de cumplimiento del requisito de esencialidad en función del cual la base de deducción podrá ser el total del gasto (contenido esencial) o sólo el 25% (contenido no esencial).

Asimismo, en el Manual se enumeran los soportes publicitarios que los colaboradores utilizan para la difusión del acontecimiento, incluyendo tanto los considerados puramente publicitarios como aquellos otros cuya finalidad principal es distinta de la publicitaria, definiéndose de forma exhaustiva el requisito de esencialidad para cada uno de ellos.

El presente Boletín contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica-fiscal.

© Febrero 2013. J&A Garrigues, S.L.P. quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.