

El Tribunal de Justicia de la UE ha dictado la esperada sentencia relativa al "Céntimo Sanitario" en el Asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. En dicha sentencia se concluye que la Directiva 92/12, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, se opone a la norma española por la que se estableció el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La oposición al Derecho de la Unión se basa en la ausencia de una "finalidad específica", distinta de la meramente presupuestaria en el tributo, lo que determina que su establecimiento quede vetado por la Directiva de Impuestos Especiales. Además, se rechaza la petición de que se limiten sus efectos en el tiempo.

La ausencia de limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia implicaría que tales efectos no deberían circunscribirse a ejercicios abiertos a inspección o a reclamaciones aún no resueltas definitivamente para que los afectados soliciten el resarcimiento del impuesto pagado en contravención del Derecho de la UE, si bien las vías procedimentales difieren en cada situación según si se trata de ejercicios no prescritos o prescritos. Así, se abren las vías de la solicitud de devolución de ingresos indebidos o, alternativamente, del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, según el caso.

En cualquiera de los casos, habrá que acreditar que se ha soportado el impuesto mediante la correspondiente factura al igual que habrá que acreditar que se ha soportado el daño causado.

Es destacable, asimismo, que la jurisprudencia comunitaria no habilita, salvo en circunstancias excepcionales, a la devolución del impuesto indebido en la medida en que se demuestre que la persona obligada a su pago lo ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos, porque en esas circunstancias conceder la devolución a quien lo repercutió podría derivar a una situación de enriquecimiento sin causa.

En definitiva, una vez dictada la Sentencia por el TJUE, son diversas las cuestiones que se tendrán que analizar y abordar en cada caso, tanto en lo que respecta a la fase de ejecución del pronunciamiento administrativo o judicial que declare la procedencia de la devolución instada, como en lo que respecta a posibles nuevas solicitudes de devolución de cuotas de ejercicios ya prescritos. La casuística y problemática puede ser muy diversa y, aunque la Sentencia dictada por el TJUE es contundente en cuanto a la oposición del IVMDH al Derecho de la Unión, la efectiva devolución del IVMDH soportado dependerá en gran medida de una adecuada tramitación de los procedimientos y, en particular, de la acreditación de la concurrencia de los requisitos legales para ello.

Índice

I. Sentencias	4
1. Impuesto sobre Sociedades.- Exención para evitar la doble imposición internacional sobre los "juros" brasileños (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de febrero de 2013)	4
2. Impuesto Sobre Sociedades.- Gravamen anticipado sobre plusvalías latentes.- Es válido el gravamen sobre plusvalías latentes para garantizar el ejercicio de la potestad tributaria (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de enero de 2014 en el Asunto 164/12)	5
3. Impuesto sobre Sociedades.- Cuando el sujeto ha recibido subvenciones por la actividad de I+D, la carga de la prueba sobre la naturaleza de dicha actividad la tiene la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de enero de 2004)	5
4. ITP y AJD e ISD.- La donación con asunción de deuda hipotecaria tiene doble naturaleza: onerosa y gratuita (Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León. Sentencia de 29 de noviembre de 2013)	6
5. Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).- El IVMDH es contrario a la Directiva 92/12 de Impuestos Especiales al no perseguir una finalidad específica (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014 en el Asunto 82/12)	7
6. Impuestos sobre el volumen de negocios- Un Impuesto sobre el volumen de negocios que afecta más a las empresas que tengan vinculadas en otro Estado miembro puede ser contrario a la libertad de establecimiento (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de febrero de 2014 en el Asunto 385/12)	7
7. Procedimiento de Inspección.- El plazo de duración de las actuaciones tras su reanudación una vez firme la vía penal no podrá superar los 12 meses teniendo en cuenta el tiempo transcurrido antes de su remisión al Ministerio Fiscal (Audiencia Nacional. Sentencias de 17 de octubre de 2013 y 20 de enero de 2014)	8
8. Procedimiento de recaudación.- El recargo de apremio es único y no puede multiplicarse en función del número de obligados solidarios (Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha. Sentencia de 30 de octubre de 2013)	9
II. Resoluciones y consultas	9
1. Impuesto sobre Sociedades.- La indemnización percibida como consecuencia de la ejecución provisional de una sentencia no es ingreso hasta que no sea firme (Dirección General de Tributos. Consulta V0115-14, de 20 de enero de 2014)	9
2. Impuesto sobre Sociedades e IVA.- Validez de las facturas recibidas a través de correo electrónico o de plataformas (Dirección General de Tributos. Consulta V0068-14, de 15 de enero de 2014)	10
3. IRPF.- La imputación temporal para operaciones a plazos o con precio aplazado es una opción que debe ejercitarse en plazo (Dirección General de Tributos. Consulta V0151-14, de 23 de enero de 2014)	10

4.	IRPF.- La aplicación del criterio de imputación temporal de cobros y pagos es independiente del tratamiento de la operación a efectos de IVA (Dirección General de Tributos. Consultas V0121-14, de 21 de enero de 2014, y V0122-14, de 21 de enero de 2014)	11
5.	IRPF.- El cambio de divisa de un préstamo de yenes japoneses a francos suizos puede originar una ganancia o pérdida patrimonial (Dirección General de Tributos. Consulta V0104-14, de 20 de enero de 2014)	11
6.	IRPF.- La deducción por alquiler de vivienda habitual no exige una permanencia mínima en la vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V0101-14, de 20 de enero de 2014)	12
III.	Normativa	12
1.	Pago de deudas por el procedimiento de cargo en cuenta mediante el sistema de firma no avanzada (PIN24h)	12
2.	Refinanciación y reestructuración de la deuda empresarial	13
3.	Valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2013 de valores negociados en mercados organizados a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio	13
4.	“Tax Lease”: disposición transitoria	13
5.	Beneficios fiscales para reparar los daños causados por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y costa cantábrica	14
6.	“Umbrales de exención” y “umbrales estadísticos” para 2014 relativos a las estadísticas del comercio intracomunitario	15
IV.	Otros	15
1.	Reforma del Sistema Tributario Español: Informe de la Comisión de Expertos	15
2.	Modelo 720: respuestas a preguntas frecuentes en la web de la AEAT	15
3.	Sociedades extranjeras que sean socio único de sociedades españolas: necesidad de NIF o NIE (Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 20 de enero de 2014)	16

I. Sentencias

1. **Impuesto sobre Sociedades.- Exención para evitar la doble imposición internacional sobre los "juros" brasileños (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de febrero de 2013)**

Se analiza en esta sentencia la posibilidad de aplicar la exención para evitar la doble imposición internacional (artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) a los *juros sobre o capital propio* ("juros") distribuidos a sus sociedades matrices españolas por filiales residentes en Brasil. Conforme a las leyes mercantiles, contables y de control de cambios brasileñas, los *juros* son distribuciones de resultados, pero la legislación tributaria brasileña permite considerarlos, si bien limitadamente, como un gasto deducible en el impuesto sobre sociedades brasileño.

En el caso resuelto en esta sentencia, la Inspección, el TEAC y el Abogado del Estado habían entendido que no resultaba aplicable la exención para evitar la doble imposición internacional a los *juros* distribuidos por filiales brasileñas por los siguientes motivos:

- (i) Por atender a la calificación otorgada por la legislación fiscal brasileña. Dado que a efectos fiscales brasileños los *juros* tienen la consideración de "intereses" (al ser deducibles), deberían calificarse fiscalmente en España también como "intereses". Puesto que la exención para evitar la doble imposición internacional sólo resulta aplicable a los "dividendos o participaciones en beneficios" y no a las rentas que se califiquen como intereses, bajo este planteamiento, la exención no resultaría aplicable a los *juros*.
- (ii) Por no haber una doble imposición económica de la renta ya que por la mecánica de tributación de los *juros* en Brasil, al ser deducibles en la filial brasileña no habrían sido gravados en Brasil.

No obstante lo anterior, la Audiencia Nacional, en línea con lo argumentado por el recurrente, confirma la aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional señalando que:

- (i) Lo relevante para concluir sobre el tratamiento fiscal en España es su naturaleza jurídica, lo que exige analizar la normativa brasileña que los configura.
- (ii) A este respecto, la Audiencia Nacional concluye que a pesar de su denominación como *juros* o "intereses" sobre el capital propio, no pueden calificarse como intereses, pues no remuneran cantidades dadas en préstamo. Por el contrario, los *juros* son asimilables a dividendos, ya que su fuente es la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a los mismos es la participación del socio en el capital social, aun cuando no se equiparen a dichos dividendos a efectos fiscales brasileños.
- (iii) Por su naturaleza jurídica, los *juros* tienen perfecto encaje en el concepto de "dividendos o participaciones en beneficios" de la normativa que regula la exención para evitar la doble imposición internacional (y del artículo 10 del Convenio para evitar la Doble Imposición -CDI- entre España y Brasil) y, por tanto, la referida exención les es plenamente aplicable.

Respecto al cumplimiento de la existencia o no de una doble imposición económica, la Audiencia Nacional entiende aplicable la presunción *iuris et de iure* de gravamen en el exterior en presencia de convenio de doble imposición introducida a partir del ejercicio 2014.

En relación con los *juros* distribuidos en ejercicios anteriores -en los que no era de aplicación la presunción- la Sala no se manifiesta expresamente sobre si efectivamente se produce o no un supuesto de doble imposición económica. En cualquier caso, reconoce que las rentas distribuidas en concepto de *juros* han estado sometidas a la "tasa del Impuesto sobre la Renta en la fuente". Asimismo, al estimar la sentencia el recurso en su integridad, confirmaría igualmente que también a los *juros* distribuidos en ejercicios anteriores a 2004 les resulta de aplicación la exención, por lo que indirectamente estaría validando la efectiva tributación de los beneficios (al menos, a efectos de dar por cumplido este requisito) en sede de las filiales brasileñas.

2. *Impuesto Sobre Sociedades.- Gravamen anticipado sobre plusvalías latentes.- Es válido el gravamen sobre plusvalías latentes para garantizar el ejercicio de la potestad tributaria (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de enero de 2014 en el Asunto 164/12)*

El supuesto sometido al TJUE se refiere a un canje llevado a cabo por dos sociedades alemanas. Estas entidades canjearon las participaciones que tenían en una sociedad comanditaria localizada en Alemania por las de una sociedad de capital austriaca, hecho que originó la desaparición de la sociedad comanditaria alemana. La Administración alemana consideró que los activos transmitidos en el canje debieron contabilizarse a valor estimado, y no a valor contable, lo que habría supuesto la tributación de las plusvalías latentes antes de su realización efectiva.

El TJUE considera que el objetivo de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar la normativa de un Estado que obliga a tributar por las plusvalías latentes siempre que el citado Estado se encuentre en la imposibilidad de ejercer su potestad tributaria sobre tales plusvalías en el momento de su realización efectiva, extremo que corresponde determinar al tribunal nacional.

Además, el TJUE considera que la forma de pago del tributo fijada por Alemania, que permite diferir el mismo aplazando el pago en varios años previa aportación de garantía, no va más allá de lo que es necesario para alcanzar el objetivo de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, siempre que, cuando el contribuyente opte por un aplazamiento del pago, la obligación de constituir una garantía bancaria se imponga en función del riesgo real de que no se recaude el impuesto.

3. *Impuesto sobre Sociedades.- Cuando el sujeto ha recibido subvenciones por la actividad de I+D, la carga de la prueba sobre la naturaleza de dicha actividad la tiene la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de enero de 2004)*

En este caso el sujeto había aplicado la deducción por I+D por unos proyectos por los que se habían recibido subvenciones. La inspección discutió dicha deducción sobre la base de que el sujeto no había acreditado la novedad en el mercado de los productos respecto de los que se aplicó esa deducción.

El Tribunal recuerda en primer lugar que, en la actualidad, cuando el sujeto pasivo pretende acogerse a la deducción, puede presentar consultas sobre su aplicación, acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes e informes previos motivados (actualmente emitidos por el Ministerio de Economía y Competitividad) relativos al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la norma aplicable al caso (ejercicios 1997 a 2000) no establecía un sistema de "prueba preconstituida" basada en el conocimiento de expertos.

En esta tesitura, según el Tribunal, la percepción de subvenciones para los proyectos respecto a los que se discute la deducción invierte la carga de la prueba. Así, dice el Tribunal que:

- (i) En la deducción por I+D nos enfrentamos con conocimientos de carácter científico y técnico en orden a determinar cuándo estamos ante la novedad de un proyecto, producto o sistema.
- (ii) Esta situación, que descansa sobre nociones que poseen un decisivo componente técnico valorativo, sobrepasa el ámbito de los conocimientos científicos o técnicos que cabe presumir en los funcionarios de los servicios de Inspección.
- (iii) La Inspección de los Tributos está facultada para recabar el dictamen de Peritos.
- (iv) Por tanto, habiéndose recibido subvenciones (otorgadas por organismos con conocimientos técnicos en la materia) la liquidación administrativa sólo puede basarse en un informe técnico, a cargo de la Administración, que acredite que no se está ante una actividad de investigación o desarrollo en el sentido marcado por la ley.
- (v) Solo tras dicho informe en el sentido expuesto, el sujeto pasivo ha de desvirtuar su contenido.
- (vi) En definitiva, sin ese informe técnico la Inspección y el posterior órgano revisor no pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción.

Cabría plantearse en quién recae la carga de la prueba en la actualidad cuando se perciben subvenciones y, pudiéndose solicitar las consultas, acuerdos de valoración o informes citados, éstos no han sido solicitados por el sujeto pasivo (que no tiene obligación sino solo una potestad para hacerlo).

4. ITP y AJD e ISD.- La donación con asunción de deuda hipotecaria tiene doble naturaleza: onerosa y gratuita (Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León. Sentencia de 29 de noviembre de 2013)

Se juzga un caso en el que se donó parte de una finca, asumiendo el donatario el pago de la deuda hipotecaria de los donantes, que excedía del valor de la parte de la finca donada.

El TSJ de Castilla-León confirma que estamos ante una operación que entraña dos negocios jurídicos diferentes a efectos fiscales y que, por tanto, dan lugar a dos hechos imposables sujetos a tributaciones distintas:

- (i) En primer lugar, hay una transmisión onerosa, por la parte en la que ambas contraprestaciones (la entrega de la finca y la asunción de la deuda) se compensan, devengándose el ITPyAJD (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas) por el importe de la deuda en la que subroga el donatario.
- (ii) Además, hay una transmisión gratuita, en la parte en que los donantes se enriquecen o incrementan su patrimonio (dado que el valor de la finca donada era inferior al de la deuda asumida por el donatario), y que quedará por tanto gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. *Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).- El IVMDH es contrario a la Directiva 92/12 de Impuestos Especiales al no perseguir una finalidad específica (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 27 de febrero de 2014 en el Asunto 82/12)*

El TJUE ha declarado la incompatibilidad del IVMDH (conocido como “**céntimo sanitario**”) con la normativa europea. El Tribunal basa su decisión en que el IVMDH ha tenido como finalidad financiar las competencias de las Comunidades Autónomas de una manera que no puede considerarse como una finalidad específica en los términos establecidos en la Directiva, pues no tiene por objeto garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

Asimismo, y en cuanto a la solicitud formulada por el Estado español respecto a la limitación de los efectos en el tiempo de la Sentencia, el TJUE recuerda que la citada limitación supone un pronunciamiento excepcional que debe basarse en una previa actuación de buena fe por el Estado legislador y la concurrencia de repercusiones económicas graves, y que dichas circunstancias no concurren en este asunto.

En concreto, el Tribunal ni tan siquiera entra a analizar la existencia de repercusiones económicas graves, en la medida en que no se cumple el primer requisito (haber actuado de buena fe) dado que de forma previa a la aprobación del Impuesto la Comisión ya había dictaminado que el mismo era contrario al Derecho de la Unión (y, de hecho, se había iniciado, en el ejercicio 2003, un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España).

6. *Impuestos sobre el volumen de negocios- Un Impuesto sobre el volumen de negocios que afecta más a las empresas que tengan vinculadas en otro Estado miembro puede ser contrario a la libertad de establecimiento (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 5 de febrero de 2014 en el Asunto 385/12)*

Analiza el TJUE un impuesto húngaro que afecta a determinadas actividades (en este caso, a la de comercio al por menor en establecimientos) y que se calcula sobre el volumen de negocios neto del sujeto pasivo y se grava a un tipo impositivo muy progresivo. En el caso de sujetos que tengan la condición de empresas vinculadas, el cálculo de la base imponible se realiza sumando los volúmenes de negocios netos procedentes de las actividades de todos los sujetos pasivos que sean vinculados, aplicando el tipo de gravamen a la suma de volúmenes.

Calculado el impuesto, éste se reparte entre los distintos sujetos en proporción a sus volúmenes de negocio individuales. Conforme a ello, la cuota a pagar por cada empresa es superior a la que correspondería de calcularse con el volumen de negocios individual.

Según la exposición de motivos de la normativa que creó el impuesto, el objetivo era ayudar a restablecer el equilibrio presupuestario del Estado estableciendo un impuesto específico para los sujetos pasivos cuya capacidad contributiva con respecto a las cargas públicas sea superior a la obligación tributaria general. Señala el Tribunal que:

- (i) A la vista de una norma fiscal que tiene por objeto gravar el volumen de negocios, la situación de un sujeto pasivo del impuesto que pertenezca a un grupo de sociedades es comparable a la de un sujeto pasivo del impuesto que no pertenezca a un grupo.

- (ii) Por ello, si se demuestra que en el sector afectado los sujetos pasivos pertenecientes a un grupo de sociedades e incluidos en el tramo superior del impuesto específico están, en la mayoría de los casos, «vinculados» en el sentido de la normativa nacional a sociedades con domicilio social en otros Estados miembros, la aplicación de la tarifa marcadamente progresiva del impuesto a una base imponible consolidada de volumen de negocios puede perjudicar, en particular, a los sujetos pasivos «vinculados» a sociedades con domicilio social en otro Estado miembro.
- (iii) Por lo tanto, una normativa como la controvertida, aunque no efectúa ninguna diferenciación formal en función del domicilio social de las sociedades, establece una discriminación indirecta basada en el domicilio social de las sociedades que vulnera la libertad de establecimiento.
- (iv) Conforme a reiterada jurisprudencia, sólo puede admitirse tal restricción si está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal supuesto, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo. A estos efectos, señala el Tribunal que no cabe alegar válidamente a favor de tal sistema ni la protección de la economía del país ni el restablecimiento del equilibrio presupuestario mediante el incremento de los ingresos tributarios.

7. Procedimiento de Inspección.- El plazo de duración de las actuaciones tras su reanudación una vez firme la vía penal no podrá superar los 12 meses teniendo en cuenta el tiempo transcurrido antes de su remisión al Ministerio Fiscal (Audiencia Nacional. Sentencias de 17 de octubre de 2013 y 20 de enero de 2014)

En los supuestos analizados en estas dos sentencias se concluye que la superación del plazo de duración de 12 meses de las actuaciones inspectoras que se han visto paralizadas por la tramitación de un procedimiento penal, sumando a estos efectos el tiempo invertido antes de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y después de la reanudación de las mismas, comporta la no interrupción de la prescripción de todo lo actuado anteriormente.

En el primero de los supuestos, a diferencia de lo alegado por la Inspección y por el TEAC, la Audiencia concluye que la dilación justificada de las actuaciones por el tiempo que fueron remitidas al Ministerio Fiscal sólo determina que dicho periodo no sea computado dentro del plazo legal de doce meses, pero que a partir de la recepción por la Inspección de la sentencia firme dictada en la vía penal, el plazo de prescripción se reanuda y el procedimiento debe concluirse en el tiempo que resta (en ese supuesto, dos días), por lo que habiéndose superado el plazo máximo de duración, habría transcurrido el plazo prescriptivo de cuatro años de la Administración para liquidar.

En el segundo de los supuestos, apoyándose en la doctrina del Tribunal Supremo, señala la Sala que una vez devuelto el expediente a la Administración tributaria, ésta deberá reanudar el procedimiento inspector computando los periodos de tiempo anteriormente consumidos, sin que ninguna de las actividades practicadas en el seno del mismo tenga por efecto la interrupción del plazo de la prescripción si se ha superado el plazo de 12 meses.

No debe olvidarse tampoco que hay un período máximo legal de interrupción injustificada de las actuaciones de inspección de seis meses; superado dicho período, aunque no se produce la caducidad del procedimiento, y entre otros efectos, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas hasta la interrupción.

8. Procedimiento de recaudación.- El recargo de apremio es único y no puede multiplicarse en función del número de obligados solidarios (Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha. Sentencia de 30 de octubre de 2013)

Es un caso de derivación de responsabilidad de la deuda en sus responsables solidarios, en el que se inició el procedimiento de apremio frente a cada uno de los responsables solidarios y uno de ellos satisfizo la deuda tributaria junto con el recargo de apremio. Sin embargo, a pesar de ello, la Inspección continuó reclamando el recargo de apremio a los demás responsables.

La Administración defiende que el fin del recargo de apremio es resarcir los gastos y molestias derivados de la apertura del periodo ejecutivo y cita en favor de ello una sentencia del TSJ de Madrid de 18 de febrero de 2013, en la que se señalaba que el recargo de apremio era personal de cada deudor y que cumplía una función de constricción para promover el pago de la deuda.

Frente a ello, el TSJ de Castilla la Mancha estima que el recargo de apremio es parte de la deuda tributaria y que el hecho de que la misma se exija de manera solidaria no quiere decir que la misma se multiplique según el número de obligados tributarios. Es decir, la deuda es única y, dado que el recargo forma parte de la misma, multiplicar el recargo por el número de obligados solidarios iría contra la misma idea de la solidaridad.

II. Resoluciones y consultas

1. Impuesto sobre Sociedades.- La indemnización percibida como consecuencia de la ejecución provisional de una sentencia no es ingreso hasta que no sea firme (Dirección General de Tributos. Consulta V0115-14, de 20 de enero de 2014)

En esta consulta se pregunta por el tratamiento fiscal del ingreso extraordinario registrado por el cobro de una indemnización percibida en ejecución provisional de una sentencia que ha sido recurrida en una instancia superior por la otra parte. Ante la eventualidad de que deba devolverse el importe percibido, junto con los correspondientes intereses, se ha registrado por idéntico importe una provisión.

La DGT afirma que:

- (i) Las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan e integran en la base imponible del período impositivo en que son firmes, por no haber recurso alguno contra la sentencia, momento a partir del cual se tiene certeza del derecho al ingreso.
- (ii) Por lo tanto, dado que en el presente caso la sentencia no es firme por haberse recurrido en segunda instancia, no debe contabilizarse ingreso alguno por el cobro de la indemnización de forma provisional y, en consecuencia, el referido cobro no debe tener incidencia alguna en la base imponible.

- (iii) En el momento en que la sentencia adquiriera firmeza, si el fallo fuera favorable, la entidad deberá contabilizar un ingreso extraordinario por el importe de la indemnización reconocida judicialmente. Por el contrario, si el fallo fuera desfavorable, la entidad dará de baja el pasivo contabilizado por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca, en ningún momento, en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, por tanto, sin que la restitución de dicha indemnización tenga incidencia en la base imponible del período.

2. Impuesto sobre Sociedades e IVA.- Validez de las facturas recibidas a través de correo electrónico o de plataformas (Dirección General de Tributos. Consulta V0068-14, de 15 de enero de 2014)

Se analiza la validez de la recepción de facturas a través del correo electrónico o su puesta a disposición a través de una web o plataforma para su posterior impresión, registro contable y archivo. La DGT manifiesta que:

- (i) Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, el gasto será fiscalmente deducible en la medida en que esté correctamente contabilizado, imputado al ejercicio de su devengo, correlacionado con los ingresos y justificado documentalmente. En relación con este último requisito, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualesquiera medios admitidos en Derecho, que deberán ser valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación.
- (ii) En el ámbito del IVA, el Reglamento de Facturación de 2012 impulsa la facturación electrónica, correspondiendo al emisor la elección de la forma (papel o formato electrónico) en que dará cumplimiento a la obligación de expedir la factura, sin que, con carácter general, el destinatario de la misma pueda exigir al emisor uno u otro medio de expedición de factura.

La factura deberá expedirse, en todo caso, por cualquier medio que permita garantizar la autenticidad de su origen, integridad de su contenido y legibilidad, para lo cual podrá utilizarse una firma electrónica avanzada, un intercambio electrónico de datos (EDI) u otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por esta.

En consecuencia, la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel, correspondiendo al expedidor la prueba de esta garantía, la cual podrá realizarse a través de los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, siempre que permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre cada factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

3. IRPF.- La imputación temporal para operaciones a plazos o con precio aplazado es una opción que debe ejercitarse en plazo (Dirección General de Tributos. Consulta V0151-14, de 23 de enero de 2014)

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado se prevé la posibilidad de imputar la ganancia patrimonial proporcionalmente a los periodos impositivos en que sean exigibles los cobros. La opción por este régimen de imputación especial ha de hacerse en la declaración del IRPF.

Conforme a ello, a juicio de la DGT, la aplicación de este régimen de imputación especial tiene la calificación de **opción tributaria** de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, cuyo ejercicio expreso debe realizarse a través de la correspondiente autoliquidación presentada en período voluntario. En caso contrario, se considerará que no se efectúa dicho ejercicio y, en consecuencia, resultará de aplicación la regla general de imputación temporal.

4. IRPF.- La aplicación del criterio de imputación temporal de cobros y pagos es independiente del tratamiento de la operación a efectos de IVA (Dirección General de Tributos. Consultas V0121-14, de 21 de enero de 2014, y V0122-14, de 21 de enero de 2014)

Se analiza el caso de un contribuyente que desarrolla una actividad profesional y que presta servicios a una persona jurídica, percibiendo la mitad del importe total de los honorarios (incluido el IVA) en el año en que se prestan los servicios y la mitad en el siguiente. Es decir, en el primer cobro se percibe todo el IVA repercutido más parte de los honorarios (siendo la suma de ambos conceptos el 50% del importe a cobrar).

El contribuyente se plantea aplicar a los rendimientos de su actividad el criterio de caja, preguntando qué importe ha de imputar en cada ejercicio. La DGT interpreta que:

- (i) El IVA repercutido por el consultante no puede considerarse como un ingreso de la actividad, al igual que el IVA soportado no tiene la naturaleza de gasto deducible.
- (ii) El ingreso a imputar en el primer período impositivo será la parte de los rendimientos que proporcionalmente corresponda al importe cobrado, sin que pueda entenderse que las cantidades cobradas corresponden íntegramente a las cuotas del IVA repercutidas, y que las cantidades aplazadas corresponden a los ingresos derivados de los servicios prestados.
- (iii) La imputación de los restantes rendimientos se efectuará en el período impositivo en que se produzca el cobro de las restantes cantidades facturadas.
- (iv) Todo ello, sin perjuicio de que el IVA se haya devengado en el momento en que los correspondientes servicios se hubieran prestado.

5. IRPF.- El cambio de divisa de un préstamo de yenes japoneses a francos suizos puede originar una ganancia o pérdida patrimonial (Dirección General de Tributos. Consulta V0104-14, de 20 de enero de 2014)

La DGT había analizado ya en diversas consultas (V0145-09, V1054-08, V1832-04) las consecuencias derivadas del cambio de denominación de un préstamo en divisa a euros, concluyendo que se produciría una pérdida o ganancia patrimonial en el importe en euros en que se aumentara o redujera la deuda pendiente como consecuencia del cambio de moneda.

Idéntica conclusión se alcanza para el cambio de denominación del préstamo de yenes a otra moneda distinta al euro, produciéndose una pérdida o ganancia patrimonial por el importe del aumento o de la reducción de la deuda pendiente como consecuencia del cambio de divisa.

6. IRPF.- La deducción por alquiler de vivienda habitual no exige una permanencia mínima en la vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V0101-14, de 20 de enero de 2014)

El artículo 68.7 de la Ley del IRPF regula una deducción sobre las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual, siempre que la base imponible del contribuyente no exceda de determinados límites. En relación con esta deducción, son dos las cuestiones que se analizan: el cálculo de la base de la deducción y el concepto de vivienda habitual a efectos de esta deducción. La DGT concluye lo siguiente:

- (i) Que en la base de la deducción se incluirán, además del importe del alquiler, los gastos y tributos que corresponda satisfacer al arrendador en su condición de propietario de la vivienda y que, según las condiciones del contrato de arrendamiento, le sean repercutidos al arrendatario (por ejemplo, las cuotas de la comunidad o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles). Por el contrario, no formará parte de la base de deducción la tasa de basuras (cuando el arrendatario tenga la condición de contribuyente) ni el importe de los gastos de suministros (agua, electricidad, gas,...) ni la fianza.
- (ii) Que una vez establecida la residencia habitual en una vivienda arrendada, no se exige una permanencia mínima en la misma a efectos de la aplicación de esta deducción.

III. Normativa

1. Pago de deudas por el procedimiento de cargo en cuenta mediante el sistema de firma no avanzada (PIN24h)

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, consagró la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación para tales Administraciones. Conforme a ello, la Administración ha venido reduciendo al máximo la presentación en papel de autoliquidaciones y declaraciones tributarias, potenciando cada vez más nuevas vías de presentación basadas en sistemas de firma electrónica no avanzada.

No obstante, hasta ahora, para la realización de ingresos a través de la Sede Electrónica de la AEAT ha sido imprescindible que el ordenante de pago disponga de un sistema de firma electrónica avanzada admisible.

Considerando que un sistema de identificación y autenticación electrónica distinto de la firma electrónica avanzada basado en la utilización de un código de usuario y una contraseña facilitadas al obligado por la AEAT cuenta con suficientes garantías y condiciones de seguridad, la Resolución de 4 de marzo de 2014, de la Dirección General de la AEAT (publicada en el BOE del 11 de marzo) ha aprobado y ordenado la publicidad del tratamiento de la información para que la AEAT facilite a las Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria la identificación telemática de aquellos obligados tributarios y personas que así lo soliciten con ocasión del pago de sus deudas, utilizando para ello el sistema de firma electrónica no avanzada con clave de acceso en un registro previo como usuario (pin24h).

Esta Resolución es aplicable a las operaciones de pago que se efectúen a través de la Sede Electrónica de la AEAT, utilizando el procedimiento de cargo en cuenta, siempre que el obligado al pago sea una persona física y se trate de (i) autoliquidaciones, (ii) liquidaciones

practicadas por la Administración, (iii) tasas sobre apuestas y combinaciones aleatorias o (iv) tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social.

La Resolución fija unos plazos para su aplicación en función del modelo de autoliquidación que se trate. Por ejemplo, para los modelos 100 (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) o 714 (Impuesto sobre el Patrimonio), será aplicable desde 1 de abril de 2014.

2. Refinanciación y reestructuración de la deuda empresarial

En el BOE del 8 de marzo se publica el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de la deuda empresarial.

Entre las diversas medidas que pretenden mejorar el marco legal preconcursal, se incluyen medidas de carácter fiscal que consisten en reducir o diferir la tributación (i) de las operaciones de capitalización de deudas o (ii) de los acuerdos de quitas y esperas derivados de la aplicación de la Ley Concursal.

Nos remitimos a nuestro Comentario Fiscal 1-2014, cuyo link adjuntamos, en el que resumíamos el contenido de dichas medidas de carácter fiscal.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-1-2014.pdf>

3. Valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2013 de valores negociados en mercados organizados a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio

El 3 de marzo de 2014 se publicó en el BOE la Orden HAP/313/2014, de 28 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2013, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2013 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

4. "Tax Lease": disposición transitoria

En la Ley 1/2014, de 28 de febrero (BOE de 1 de marzo de 2014), resultado de la tramitación parlamentaria del Real Decreto-ley 11/2013, de 2 de agosto, se recoge el régimen transitorio aplicable a las autorizaciones administrativas en vigor afectadas por el contenido de la Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013 relativa al *tax lease*.

Nos remitimos a nuestro Boletín Fiscal 8-2013, cuyo link adjuntamos, en el que resumíamos el contenido del referido Real Decreto-ley respecto al régimen de "Tax Lease".

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Newsletters/Documents/Boletin-Fiscal-Agosto-Septiembre-2013.pdf>

5. **Beneficios fiscales para reparar los daños causados por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y costa cantábrica**

En el BOE de 22 de febrero de 2014 se publica el Real Decreto-ley 2/2014, de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados en los dos primeros meses de 2014 por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica:

- Exención de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el ejercicio 2014 para las viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, marítimo-pesqueros y profesionales, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de los siniestros cuando se acredite que:
 - Tanto las personas como los bienes en ellos ubicados han tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la recuperación de los daños sufridos o,
 - Los destrozos en cosechas constituyan siniestros no cubiertos por ninguna fórmula de aseguramiento público o privado.
- Reducción en las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente al ejercicio 2014 a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos, y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de los siniestros siempre que (i) hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o (ii) se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad.

La reducción será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad sin perjuicio de considerar el supuesto de cese en el ejercicio de aquélla que surtirá efectos desde el día 31 de diciembre de 2013.

Las exenciones y reducciones de cuotas en los tributos señalados comprenderán las de los recargos legalmente autorizados sobre los mismos. Asimismo, los contribuyentes que teniendo derecho a los citados beneficios hubiesen satisfecho los recibos correspondientes a 2014, podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas.

Se regulan también las siguientes exenciones y reducciones:

- Exenciones de tasas de tráfico para la tramitación de las bajas de vehículos y la expedición de duplicados de permisos de circulación y conducción extraviados como consecuencia de los siniestros.
- Exención en el IRPF de las ayudas excepcionales percibidas por daños personales por fallecimiento y supuestos de incapacidad causados directamente por los siniestros.
- Reducciones fiscales para las explotaciones y actividades agrarias realizadas en las zonas que se determinen mediante Orden. Asimismo, se habilita al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para reducir para el año 2014 los índices de rendimiento neto para fijar la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (régimen de estimación objetiva) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen simplificado).

6. "Umbrales de exención" y "umbrales estadísticos" para 2014 relativos a las estadísticas del comercio intracomunitario

En el BOE de 13 de febrero de 2014 se publica la Orden HAP/178/2014, de 11 de febrero, que fija, para 2014, los "umbrales de exención" y "umbrales estadísticos" por debajo de los cuales los responsables del suministro de información estarán exentos de facilitar información Intrastat o podrán facilitar información simplificada:

- El "umbral de exención" para introducciones y expediciones en o desde la Península y Baleares de mercancías procedentes o con destino a otros Estados miembros de la Unión Europea se fija en 250.000 euros de importe facturado acumulado en el ejercicio precedente o en el corriente.
- El "umbral estadístico" para introducciones y expediciones en o desde la Península y Baleares de mercancías procedentes o con destino a otros Estados miembros de la Unión Europea se ha fijado en 6.000.000 euros de importe facturado acumulado en el ejercicio precedente o en el corriente.

IV. Otros

1. Reforma del Sistema Tributario Español: Informe de la Comisión de Expertos

El 14 de marzo de 2014 se presentó al Consejo de Ministros el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Nos remitimos a nuestro Comentario 2-2014, cuyo link adjuntamos, en el que se resume el contenido del Informe

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novidades/Documents/Comentario-Fiscal-2-2013.pdf>

2. Modelo 720: respuestas a preguntas frecuentes en la web de la AEAT

El próximo 31 de marzo finaliza el plazo para la presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) del año 2013. La AEAT publicó el pasado 14 de marzo nuevas respuestas a preguntas frecuentes que está suscitando la preparación de esta declaración. En concreto, la AEAT afirma lo siguiente:

- (i) Por un lado, confirma que estamos ante una declaración de bienes y derechos al cierre del año 2013 así como de bienes y derechos que, habiéndose tenido que declarar en relación con el año 2012, se han dejado de tener en 2013.

Por tanto, no hay que informar de cuentas en entidades financieras abiertas y canceladas en el propio año 2013, como tampoco de valores, seguros, rentas, inmuebles y derechos sobre ellos en la misma situación.

- (ii) En relación con las transmisiones de valores, se afirma también que:

- (a) En el caso de valores, el dato "fecha de extinción de la titularidad" no es un dato obligatorio. Por lo tanto, en caso de sucesivas transmisiones de valores durante el año 2013, podrá agruparse la información de dichas transmisiones en la medida en que se trate de valores homogéneos.

- (b) Si se venden valores de los que ya se informó o se tuvo la obligación de informar en la declaración de 2012, hay dos opciones (para el caso de que haya habido reinversión también en valores):
- En general, deberán declararse todas las ventas y, a su vez, declarar la "foto" al cierre de 2013, pero esto último únicamente si el valor conjunto de los valores (sumadas rentas y seguros) ha experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto al del conjunto de valores, rentas y seguros informados en 2012.
 - No obstante, si los importes obtenidos en las ventas han sido reinvertidos en nuevos valores (re inversión), podrá optarse por declarar solo la "foto" al cierre de 2013 (y no las ventas), en este caso aunque el incremento de valor no sea superior a 20.000 euros. A estos efectos, se considerará que se ha reinvertido el importe íntegro obtenido en las ventas cuando se haya reinvertido todo el importe obtenido minorado, en su caso, por los gastos y comisiones inherentes o habituales en este tipo de operaciones.
- (c) Los valores por los que ya se informó en 2012 que se hayan trasladado a España en 2013 no han de declararse de nuevo, siempre que el traslado no haya implicado la cancelación de la condición de titular o titular real sobre los mismos.
- (iii) En el caso de estructuras con sociedades de carácter instrumental, *trusts* o figuras análogas, en 2012 debieron declararse (siguiendo los criterios de la AEAT):
- (a) La entidad instrumental como titular.
 - (b) Los activos subyacentes, como titular real.
- La disolución de esas sociedades instrumentales supone que los activos subyacentes hayan pasado a ser de titularidad directa del declarante. Conforme a ello, en 2013 habrá que declarar:
- (a) La cancelación de la titularidad en la entidad instrumental.
 - (b) La cancelación de la titularidad real en los activos subyacentes.
 - (c) La titularidad en los activos subyacentes (los que estén al cierre de 2013), siempre que se superen los umbrales que obligan a declarar
- (iv) En caso de fallecimiento en 2013 de una persona que presentó la declaración en 2012, se aclara que debe presentarse la declaración de 2013.

3. *Sociedades extranjeras que sean socio único de sociedades españolas: necesidad de NIF o NIE (Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 20 de enero de 2014)*

En el BOE de 13 de febrero de 2014 se ha publicado la Resolución de 20 de enero de 2014, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, que concluye que una sociedad extranjera que sea socio único de una entidad española debe estar dotada de número de identificación fiscal o NIE.

En el supuesto analizado se pretende la inscripción de una escritura por la que se declara el cambio de socio único de una sociedad de responsabilidad limitada española como consecuencia de la adquisición de todas las participaciones sociales por una sociedad extranjera. El registrador suspende la inscripción de la escritura en el entendimiento de que debe constar el número de identidad de extranjero (NIE) o el número de identificación fiscal (NIF) del socio único, esto es, de la sociedad extranjera.

La Resolución analiza el supuesto y señala que a efectos de la identificación de personas jurídicas extranjeras que deban constar en la hoja abierta a una sociedad, será obligatorio que conste un número de identificación fiscal cuando así lo exija la normativa tributaria.

El argumento fundamental se basa en que la escritura contiene un acto del que se derivan relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. En este sentido, recuerda que la normativa impone obligaciones tributarias al socio único como es la obligación de contribuir por los dividendos que perciba o responder de forma subsidiaria de cualquier deuda tributaria.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Gonzalo Gallardo

Socio

gonzalo.gallardo@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Abigail Blanco

Socia

abigail.blanco@garrigues.com

T +34 91 514 52 00