

GARRIGUES

TRIBUTARIO

JUNIO 2016



ÍNDICE

Sentencias

- 1.1** Impuesto sobre Sociedades.- No procede declarar una operación en fraude de ley cuando no se ha acreditado la inexistencia de motivos económicos (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de mayo de 2016) 5
- 1.2** Impuesto sobre Sociedades.- La sucesión de grupos fiscales sin solución de continuidad no afecta a la obligación de mantenimiento de la reinversión (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de abril de 2016) 5
- 1.3** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es contraria a la libertad de circulación de capitales una exención que suponga una tributación diferenciada en función de dónde resida permanentemente el heredero (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto C-244/15) 6
- 1.4** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se aplica la reducción de empresa familiar aunque quien recibía las retribuciones por funciones de dirección no tenga participaciones (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de mayo de 2016) 6
- 1.5** Procedimiento de inspección.- Las diligencias extendidas después de excedido el plazo de duración de las actuaciones deben cumplir unos requisitos mínimos para interrumpir la prescripción (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de mayo de 2016) 7
- 1.6** Procedimiento de recaudación.- No pueden excluirse de la base del recargo por declaración extemporánea los importes declarados e ingresados en concepto de otros impuestos (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de febrero de 2016) 7
- 1.7** Procedimiento sancionador.- Se confirman las sanciones impuestas en la regularización de una aportación no dineraria acogida al régimen de neutralidad (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de mayo de 2016) 8
- 1.8** Procedimiento contencioso-administrativo.- La sentencia puede ser dictada por un magistrado distinto al que inició el procedimiento y atendió el trámite de prueba cuando no hay vista (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de abril de 2016) 9
- 1.9** Procedimiento contencioso-administrativo.- Tiene legitimación activa para recurrir quien ha asumido la obligación del pago de un impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 22 de diciembre de 2015) 9

Resoluciones y consultas

- 2.1** Impuesto sobre Sociedades.- Recuperación de la amortización no deducida en 2013 y 2014 en el caso de transmisión o baja del activo a partir de 2015 (Dirección General de Tributos Consulta VI1864-16, de 27 de abril de 2016) 10
- 2.2** Impuesto sobre Sociedades.- El exceso de retención soportada sobre lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible (Dirección General de Tributos. Consulta VI1637-16, de 14 de abril de 2016) 10
- 2.3** Impuesto sobre Sociedades.- Puede haber motivos económicos válidos en la aportación no dineraria de cartera por personas físicas seguida de la venta de la participación en la entidad beneficiaria de la aportación (Dirección General de Tributos. Consultas VI1468-16, de 7 de abril y VI1506-16, de 12 de abril) 10
- 2.4** Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos financieros derivados de deuda para el reparto de dividendos son deducibles (Dirección General de Tributos. Consulta VI1486-16, de 8 de abril de 2016) 11
- 2.5** Impuesto sobre Sociedades.- Diversas cuestiones sobre la deducibilidad de las atenciones a clientes en el seno de grupos fiscales (Dirección General de Tributos. Consulta VI1474-16, de 7 de abril de 2016) 11
- 2.6** Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de los gastos derivados de la ejecución hipotecaria de inmuebles entregados en garantía de una deuda de una vinculada (Dirección General de Tributos. Consulta VI1464-16, de 7 de abril de 2016) 12

2.7 Impuesto sobre Sociedades.- No es posible aplicar el criterio de imputación temporal de operaciones a plazos al beneficio generado en la adquisición de una deuda al descuento (Dirección General de Tributo. Consulta VI402-16, de 5 de abril de 2016)	13
2.8 IRPF.- Tratamiento de las cantidades abonadas al prestatario hipotecario por la anulación de la cláusula suelo (Dirección General de Tributos. Consultas V2430-16 y 2431-16, de 3 de junio de 2016)	13
2.9 Impuesto sobre el Patrimonio.- Para la exención de empresa familiar el requisito de la retribución se ha de cumplir en la entidad participada respecto de todas las retribuciones que se pueda percibir de otras entidades en las que no se participe de forma directa (Dirección General de Tributos. Consulta VI406-16, de 6 de abril de 2016)	13
2.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La obligación real de contribuir alcanza a los valores extranjeros depositados en entidades financieras sitas en España (Dirección General de Tributos. Consulta VI405-16, de 6 de abril de 2016)	14
2.11 Impuesto sobre el Valor Añadido. Prestación de servicios "pro bono" (Dirección General de Tributos. Consulta V0920-16 de 10 de Marzo de 2016)	15
Normativa	15
3.1 Se amplía el periodo de pago en periodo voluntario de las cuotas nacionales y provinciales del IAE del ejercicio 2016	15
3.2 Modificaciones en la gestión de apoderamientos y en el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria	16
3.3 Se aprueban los modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del ejercicio 2015	16
3.4 Aprobación y rectificación de diversos modelos de IVA	16
3.5 Directiva (UE) 2016/856 del Consejo de 25 de mayo de 2016 relativa al sistema común del IVA, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo	17
Otros	17
4.1 Propuesta de Directiva del Consejo contra prácticas de elusión fiscal	17
4.2 Tasa por servicios de abastecimiento de agua y alcantarillado	18
4.3 La retribución percibida por los administradores derivada de funciones distintas a las de administración no tienen por qué constar en estatutos	19
4.4 Intercambio automático de información de los informes país por país	20



El Tribunal Supremo ha resuelto un nuevo recurso de casación (en Sentencia de 20 de mayo de 2016) en relación con una operación intragrupo de compra apalancada que había sido declarada en fraude de ley por la Inspección. Se trata de una sentencia de gran interés porque el Tribunal se separa de lo que venía siendo el criterio mayoritario de los precedentes anteriores, anulando la declaración de fraude de ley sobre la base de que la Inspección no justificó ni acreditó suficientemente que las razones fiscales habían sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas.

En esta ocasión la adquisición de la filial se había realizado en varias fases (una primera parte mediante compraventa y una segunda, dos años después, mediante compraventa y aportación no dineraria), financiándose las compraventas con préstamos otorgados por entidades bancarias ajenas al grupo. La Inspección no cuestionó los motivos económicos de las adquisiciones, sino que se centró en el endeudamiento de la sociedad; y, como subraya el Tribunal, en este caso se da la circunstancia, además, de que el origen de la financiación fue exterior al grupo.

La Sentencia contiene también un pronunciamiento de interés en relación con la amortización del fondo de comercio derivado de las adquisiciones realizadas en esta reorganización. Según la Inspección, no era posible que en una operación intragrupo aflorara un fondo de comercio.

El Tribunal Supremo rechaza este análisis y afirma, con referencia a una Sentencia previa de 24 de junio de 2013, que (i) los principios rectores de la consolidación contable no son trasladables sin más al ámbito tributario y que (ii) el artículo 12.5 del TRLIS (el relativo a la deducibilidad del fondo de comercio financiero) tiene una aplicación preferente, sin que exista ninguna previsión que restrinja su aplicación en adquisiciones intragrupo, de modo que el criterio de la Inspección supondría tanto como vaciar de contenido al precepto.

01 SENTENCIAS

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- No procede declarar una operación en fraude de ley cuando no se ha acreditado la inexistencia de motivos económicos (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de mayo de 2016)

Como se ha resumido en la introducción, el Tribunal Supremo ha resuelto un nuevo recurso de casación en relación con una operación intragrupo de compra apalancada que había sido declarada en fraude de ley por la Inspección, cuya principal novedad es que anula la declaración de fraude de ley porque la Administración no justificó ni acreditó que se trataba de un montaje artificial. Conforme a ello, los intereses derivados de la financiación (en este caso ajena al grupo) se han considerado deducibles.

También concluye que es deducible el fondo de comercio que aflora en la operación. En primer lugar, rechaza que su deducibilidad pudiera cuestionarse con base en la declaración de fraude de ley, porque la Inspección no había incluido el fondo de comercio en esa declaración. Y también afirma que, con independencia de la normativa contable, la norma fiscal permite esa deducción sin que se excluya en casos de adquisiciones intragrupo.

1.2 Impuesto sobre Sociedades.- La sucesión de grupos fiscales sin solución de continuidad no afecta a la obligación de mantenimiento de la reinversión (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de abril de 2016)

La entidad A, dominante de un grupo fiscal, aplicó la deducción por reinversión, materializando su compromiso de reinversión en acciones en otra entidad B. Tras una operación de canje, esa entidad dominante A pasó a estar participada por una entidad de nueva constitución C, lo que supuso la extinción del grupo fiscal creándose uno nuevo formado por las mismas entidades que el anterior

más la nueva entidad dominante C. Posteriormente, tras la venta de la participación de A en B a esa nueva entidad dominante C, se realizó una fusión por la que B (entidad en la que se había materializado el compromiso por reinversión) absorbió a C.

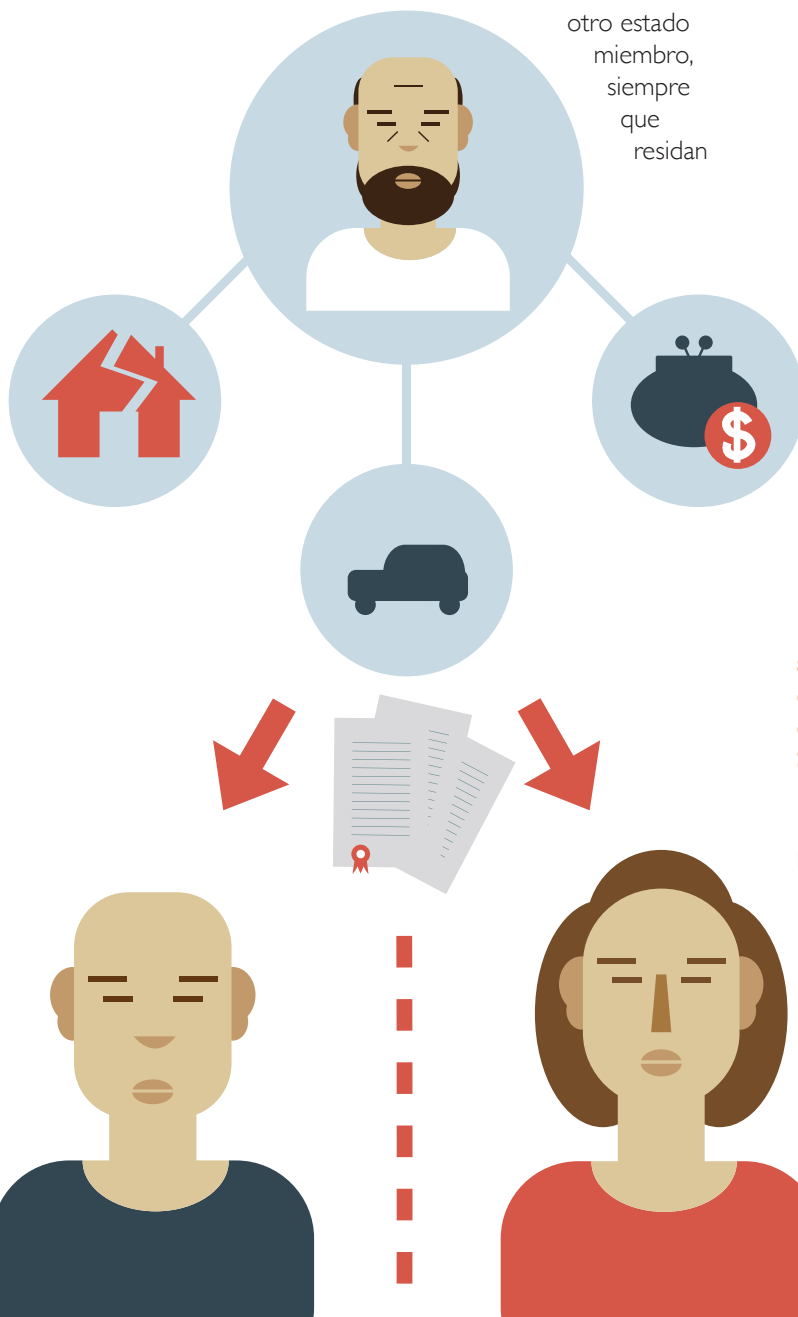
La Administración concluyó que esta reorganización supuso un incumplimiento del requisito de mantenimiento de la inversión por el grupo fiscal extinguido. A este respecto, subrayaba que las participaciones adquiridas (B) se habían transmitido a una entidad ajena al grupo fiscal (al que tenía el compromiso por reinversión) y que, además, la propia entidad adquirida (B) absorbió posteriormente a la última adquirente (C).

Sin embargo, el contribuyente alega y el Tribunal Supremo acoge, que:

- El canje produce la extinción de un grupo fiscal y el nacimiento de otro sin solución de continuidad; esto permite que se produzca la denominada "intercomunicación entre grupos". Entre otros efectos, ello conduce a entender que el requisito de mantenimiento puede transmitirse de un grupo a otro.
- El hecho de que la participación en la que se materializó la reinversión (B) se transmita por la entidad inicialmente inversora –A– (y dominante del grupo extinto) a la nueva entidad dominante (C) no puede entenderse, por tanto, como incumplimiento del requisito de mantenimiento.
- Del mismo modo, la fusión posterior no supone incumplimiento de ese requisito de mantenimiento si hay una reinversión sustitutiva, como así se aprecia. Esto es, la realización de una fusión que haga desaparecer del patrimonio de la sociedad absorbente (B) las acciones de la sociedad absorbida (C), no supone un incumplimiento del requisito de mantenimiento por cuanto dicha obligación ha de entenderse cumplida con los activos de la sociedad absorbida que sustituyen a las acciones que desaparecen con ocasión de la fusión.

1.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es contraria a la libertad de circulación de capitales una exención que suponga una tributación diferenciada en función de dónde resida permanentemente el heredero (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto C-244/15)

La normativa fiscal griega establece una exención en el Impuesto sobre Sucesiones para la transmisión mortis causa de inmuebles en favor del cónyuge o de los hijos, sean éstos griegos o nacionales de otro estado miembro, siempre que residan



permanentemente en Grecia. A la vista de la normativa descrita y tras una serie de intercambios infructuosos en el marco de un procedimiento administrativo previo, la Comisión Europea presentó el correspondiente recurso por incumplimiento ante el TJUE al considerar que la referida normativa podía ser contraria a la libertad de circulación de capitales.

El TJUE concluye en este sentido confirmando que la normativa griega es contraria a la libertad de circulación de capitales sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (i) La normativa tiene como efecto reducir el valor de la sucesión para el heredero que no resida de manera permanente en Grecia, privándole de la exención del Impuesto de Sucesiones y sometiéndole de ese modo a una carga fiscal más elevada que la que soportaría un heredero que resida permanentemente en Grecia.
- (ii) No existe disparidad objetiva que pueda justificar un tratamiento diferenciado entre los herederos que residen de modo permanente en Grecia y los herederos que no cumplen dicho requisito, a pesar de que ambos tipos de herederos se encuentran en situaciones objetivamente comparables.
- (iii) La medida no puede justificarse objetivamente por una razón imperativa de interés general.

1.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se aplica la reducción de empresa familiar aunque quien recibía las retribuciones por funciones de dirección no tenga participaciones (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de mayo de 2016)

En el caso enjuiciado, se recibieron en herencia unas participaciones en una entidad, aplicándose la reducción de empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones. Esta reducción exige que las participaciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Entre los requisitos de la exención, se exige que uno de los miembros del grupo familiar realice funciones de dirección en la entidad, recibiendo de ésta la mayor parte de sus retribuciones. En el presente caso, se da la circunstancia de que el heredero que había venido ejercitando esas funciones no tenía participaciones

en la entidad antes de producirse el fallecimiento del causante, motivo por el cual la Administración denegó el derecho a la reducción. Posteriormente, sin embargo, el TSJ de Galicia apoyó la posición contraria, es decir, que la reducción era aplicable.

El Tribunal Supremo, confirma en esta sentencia que la reducción es aplicable en estos casos. Así, tras reconocer en primer lugar que los pronunciamientos de los TSJ sobre la materia no han sido uniformes, concluye de esta manera sobre la base de que la normativa no contempla la obligación de que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones en el momento del devengo, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar en su conjunto.

1.5 Procedimiento de inspección.- Las diligencias extendidas después de excedido el plazo de duración de las actuaciones deben cumplir unos requisitos mínimos para interrumpir la prescripción (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de mayo de 2016)

En la instancia se entendió que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria al haber durado las actuaciones inspectoras más de 12 meses.

La Administración recurrió en casación sobre la base de que, tras el transcurso de ese plazo de 12 meses, se había emitido una diligencia que, a juicio de la Administración, tenía eficacia interruptiva de la prescripción. A este respecto, alegaba el Abogado del Estado que, una vez excedido ese plazo, y conforme al art. 150.2.a) de la LGT, las actuaciones posteriores, aunque no sean la liquidación final, también interrumpen la prescripción. En concreto, decía el Abogado del Estado, que:

- a) El artículo 150.2 dice que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determina la caducidad del mismo, por lo que continuará hasta su terminación.
- b) Entre las consecuencias de ese incumplimiento, la letra a) de ese artículo 150.2) establece que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas hasta la interrupción injustificada de las actuaciones; pero añadiendo que en

estos supuestos se entenderá interrumpida la prescripción si se reanudan las actuaciones con conocimiento formal del sujeto o se realizan actuaciones con posterioridad a la finalización del referido plazo de 12 meses. En estos supuestos, el obligado tributario tiene derecho a que se le informe sobre conceptos y períodos a que se refieren las nuevas actuaciones.

Frente a ello, el contribuyente se opuso señalando que:

- a) El artículo 150.2 de la LGT no puede suponer que cualquier diligencia o actuación de la inspección producida una vez excedido el plazo de duración de las actuaciones pueda tener efectos interruptivos.
- b) La LGT exige que esas diligencias cumplan ciertas formalidades, a saber: que se comunique al obligado tributario que dicha diligencia se extiende una vez excedido el plazo y que se le informe de los conceptos y periodos impositivos que a partir de ese momento pueden seguir siendo objeto de comprobación.

La tesis del contribuyente ha sido íntegramente acogida por el Tribunal Supremo.

1.6 Procedimiento de recaudación.- No pueden excluirse de la base del recargo por declaración extemporánea los importes declarados e ingresados en concepto de otros impuestos (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de febrero de 2016)

El contribuyente era un profesional que prestaba servicios a una sociedad de la que era administrador único, que a su vez prestaba servicios a entidades terceras.

En relación a la percepción de retribuciones a través de sociedades profesionales que prestan servicios a terceros, la Administración Tributaria publicó una Nota (Nota del Departamento del Departamento de Inspección financiera y Tributaria, de 26 de marzo de 2009, titulada "Actuaciones Inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales") en la que consideraba que estructuras como la descrita podían constituir un mecanismo de fraude.

En atención a dicha Nota, el contribuyente decidió regularizar su situación tributaria. Así:

- a) Presentó declaraciones complementarias del IRPF, en las que se imputó los ingresos directamente obtenidos por la sociedad.
- b) Presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos por el impuesto pagado por la sociedad.

Como consecuencia de esta regularización, se giraron recargos por presentación extemporánea de declaraciones del IRPF. En opinión del contribuyente, la base de los recargos debía ser minorada, en este caso concreto, por los importes que habían sido declarados e ingresados por la sociedad profesional en su Impuesto sobre Sociedades en su momento (es decir, debía atenderse al perjuicio económico real sufrido por la Hacienda Pública).

De manera subsidiaria, el contribuyente alegó que la exigencia del recargo resultaba improcedente en la medida en que la presentación de las referidas declaraciones complementarias de IRPF no fue espontánea, sino que estuvo inducida por la Nota publicada por la Administración tributaria. Es decir, la existencia de la referida Nota suponía un "requerimiento previo" por el que se hacía inaplicable el recargo girado por la Administración.

La Audiencia Nacional rechaza las pretensiones del contribuyente:

- a) En primer lugar, rechaza la reducción de la base de los recargos porque estamos ante dos sujetos pasivos diferentes. De este modo, lo ingresado en sede del Impuesto sobre Sociedades no debe minorar el importe del recargo por presentación extemporánea del IRPF.
- b) En relación con la petición subsidiaria, aunque el concepto de "requerimiento previo" debe entenderse de manera amplia, según dice el Tribunal, se rechaza que puede tener esa consideración una Nota informativa.

1.7 Procedimiento sancionador.- Se confirman las sanciones impuestas en la regularización de una aportación no dineraria acogida al régimen de neutralidad (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de mayo de 2016)

La entidad realizó una aportación no dineraria de activos. La inspección entendió que el régimen neutral no era aplicable por dos motivos: (i) porque la aportación incluyó deudas que no habían sido expresamente contraídas para financiar los activos aportados y (ii) porque la entidad no acreditó los motivos económicos válidos de la aportación y la documentación revisada evidenciaba que la situación posterior a la aportación no era



distinta a la que había antes de esa aportación (es decir, no hubo una reestructuración o racionalización de la actividad).

Además de emitir el correspondiente acuerdo de liquidación, la Inspección incoó expediente sancionador, justificado en que había un criterio reiterado de la DGT (que debía conocer la entidad) en virtud del cual la aportación de activos junto con deudas no expresamente contraídas para financiar la adquisición de tales activos determina que la operación no pueda acogerse al régimen especial.

La Audiencia Nacional confirmó el acuerdo de liquidación pero anuló la sanción sobre la base de que el régimen neutral es un complejo normativo en relación con el cual la labor interpretativa cobra una especial relevancia y, además, porque no había habido ocultación de datos a la Administración.

El Tribunal Supremo, sin embargo, concluye que la sanción es procedente. En concreto, afirma que:

- La conducta sancionada lo ha sido como una infracción leve, por lo que no se ha aplicado la circunstancia de agravación de ocultación. Por lo tanto, no cabe anular la sanción por el hecho de que no haya habido tal ocultación.
- Por otro lado, la Administración había justificado amplia y detenidamente el motivo por el que entendía que la aplicación del régimen neutral no estaba amparada en una interpretación razonable de la normativa aplicable y por el que no existían motivos económicos válidos. Y, según el Tribunal, todo ello ampara la sanción porque está suficientemente motivada y el motivo alegado es válido para sancionar (básicamente, la referida doctrina reiterada de la DGT sobre operaciones similares).

1.8 Procedimiento contencioso-administrativo.- La sentencia puede ser dictada por un magistrado distinto al que inició el procedimiento y atendió el trámite de prueba cuando no hay vista (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de abril de 2016)

En la sentencia de 27 de abril de 2016 antes resumida, el Tribunal Supremo plantea una interesante

cuestión procedimental: La magistrada ponente en el inicio del procedimiento, con la que se abrió el periodo de prueba, se admitieron las mismas y presenciaron las respuestas y explicaciones del perito, no participó posteriormente en la deliberación y voto de la sentencia de instancia.

El recurrente alega una serie de preceptos según los cuales la sentencia debe dictarse por los magistrados que asisten a la vista, de forma que si ello no es posible, se debe celebrar una nueva vista presidida por el magistrado sustituto. De lo contrario, las actuaciones han de reputarse nulas de pleno derecho. Frente a ello, el Abogado del Estado alega que esos preceptos se refieren a casos en que haya vista, lo que no ha ocurrido en el presente, en el que las conclusiones se han presentado por escrito.

El Tribunal Supremo confirma este último criterio.

Añade el Tribunal, en relación con el deber procesal que tiene el órgano jurisdiccional “*de poner en conocimiento de las partes la composición de la Sección o de la Sala que va a juzgar el litigio o causa*”, que en el presente caso se procedió a notificar a las partes la designación del nuevo ponente de la sentencia, frente a lo cual no se interpuso recurso alguno, lo que justifica una vez más la desestimación del motivo alegado.

1.9 Procedimiento contencioso-administrativo.- Tiene legitimación activa para recurrir quien ha asumido la obligación del pago de un impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 22 de diciembre de 2015)

La Sociedad se había obligado contractualmente al pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en el marco de una compraventa de inmuebles en la que actuaba como parte compradora. Debe recordarse que, de acuerdo con la normativa tributaria, el sujeto pasivo de este impuesto es el transmitente del inmueble de naturaleza urbana, no el comprador.

Emitida liquidación por el referido impuesto, y ante la existencia de discrepancias entre la Administración y la Sociedad, ésta inició un procedimiento, negándosele su legitimación activa para impugnar la liquidación por no ser sujeto pasivo del impuesto.

Frente a ello, el TSJ de Madrid concluye que el obligado final al pago del tributo (aunque sea en virtud de un contrato con el sujeto pasivo) tiene legitimación activa para impugnar el acto administrativo, en la medida en que su anulación es susceptible de producirle un efecto positivo o evitarle un perjuicio cierto en su patrimonio (lo que supone que tiene un interés legítimo y directo en el objeto del recurso).

- b) En caso de haberse optado por la deducción durante la vida útil del elemento patrimonial, si en dicho plazo el elemento dejara de formar parte del activo de la entidad por transmisión o por baja en inventario, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir se podrá deducir en su totalidad en el período en que se produzca dicha transmisión o baja.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- El exceso de retención soportada sobre lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible (Dirección General de Tributos. Consulta VI637-16, de 14 de abril de 2016)

Una sociedad española, que desarrolla su actividad en la República de Costa Rica, recibe rentas por cánones que el pagador somete a retención del 15%, tipo superior al del 10% del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Costa Rica.

La DGT concluye que tanto por aplicación de nuestra normativa interna como por aplicación del Convenio, no podrá deducirse más del 10%, dado que el exceso hasta el 15% es una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio. Este exceso tampoco puede tener la consideración de gasto fiscalmente deducible por el mismo motivo.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Puede haber motivos económicos válidos en la aportación no dineraria de cartera por personas físicas seguida de la venta de la participación en la entidad beneficiaria de la aportación (Dirección General de Tributos. Consultas VI468-16, de 7 de abril y VI506-16, de 12 de abril)

La DGT ha emitido dos consultas para supuestos similares. En la consulta VI506-16 se plantea el caso de dos personas físicas que, a fin de reestructurar su patrimonio, van a realizar una aportación no dineraria de sus participaciones en diversas entidades a una sociedad de nueva creación. En la consulta VI468-16, se analiza la aportación no dineraria de participaciones de una persona física a una entidad que tiene ya activos inmobiliarios y que explota una finca agrícola/ganadera.

02 RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Recuperación de la amortización no deducida en 2013 y 2014 en el caso de transmisión o baja del activo a partir de 2015 (Dirección General de Tributos Consulta VI864-16, de 27 de abril de 2016)

CEI artículo 7 de la Ley 16/2012 introdujo una limitación en las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014.

Esta amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de tal limitación, se deduce de forma lineal durante un plazo de 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

Según la DGT, en caso de transmisión o baja del activo, la forma de recuperar la amortización no deducible será diferente en función de la opción elegida:

- a) Si se ha optado por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años y en ese plazo algún elemento deja de formar parte del activo de la entidad (por transmisión o por baja en inventario), la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir continuará deduciéndose de forma lineal durante el citado plazo de 10 años.

En relación con estas operaciones, se plantea (i) si puede aplicarse el régimen de neutralidad fiscal y (ii) si la eventual renta positiva que se genere en caso de la transmisión posterior de las participaciones recibidas por la sociedad beneficiaria de la aportación podrá beneficiarse del régimen de exención del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT confirma que:

- a) La operación de reestructuración cumple, en principio, los requisitos para la aplicación del régimen.
- b) No obstante, si esa reestructuración se realiza con la finalidad de vender las participaciones aportadas por parte de la entidad perceptora, dicha circunstancia podría alterar las conclusiones anteriores en caso de que esa posterior transmisión se produjera bajo un régimen tributario más ventajoso respecto de la transmisión directa de las acciones por parte de los actuales accionistas.
- c) Si no fuera así, es decir, si no se verifica esa finalidad, la eventual transmisión posterior de las participaciones por la beneficiaria de la aportación podrá aplicar la exención de la normativa del Impuesto sobre Sociedades (siempre teniendo en cuenta que deberá estar al régimen fiscal aplicable en el momento de la transmisión).

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos financieros derivados de deuda para el reparto de dividendos son deducibles (Dirección General de Tributos. Consulta VI486-16, de 8 de abril de 2016)

Se plantea si existe alguna limitación específica para la deducibilidad de los gastos financieros derivados de la deuda contraída con entidades financieras no vinculadas con la finalidad de obtener liquidez para acometer un reparto de dividendos a favor de la matriz.

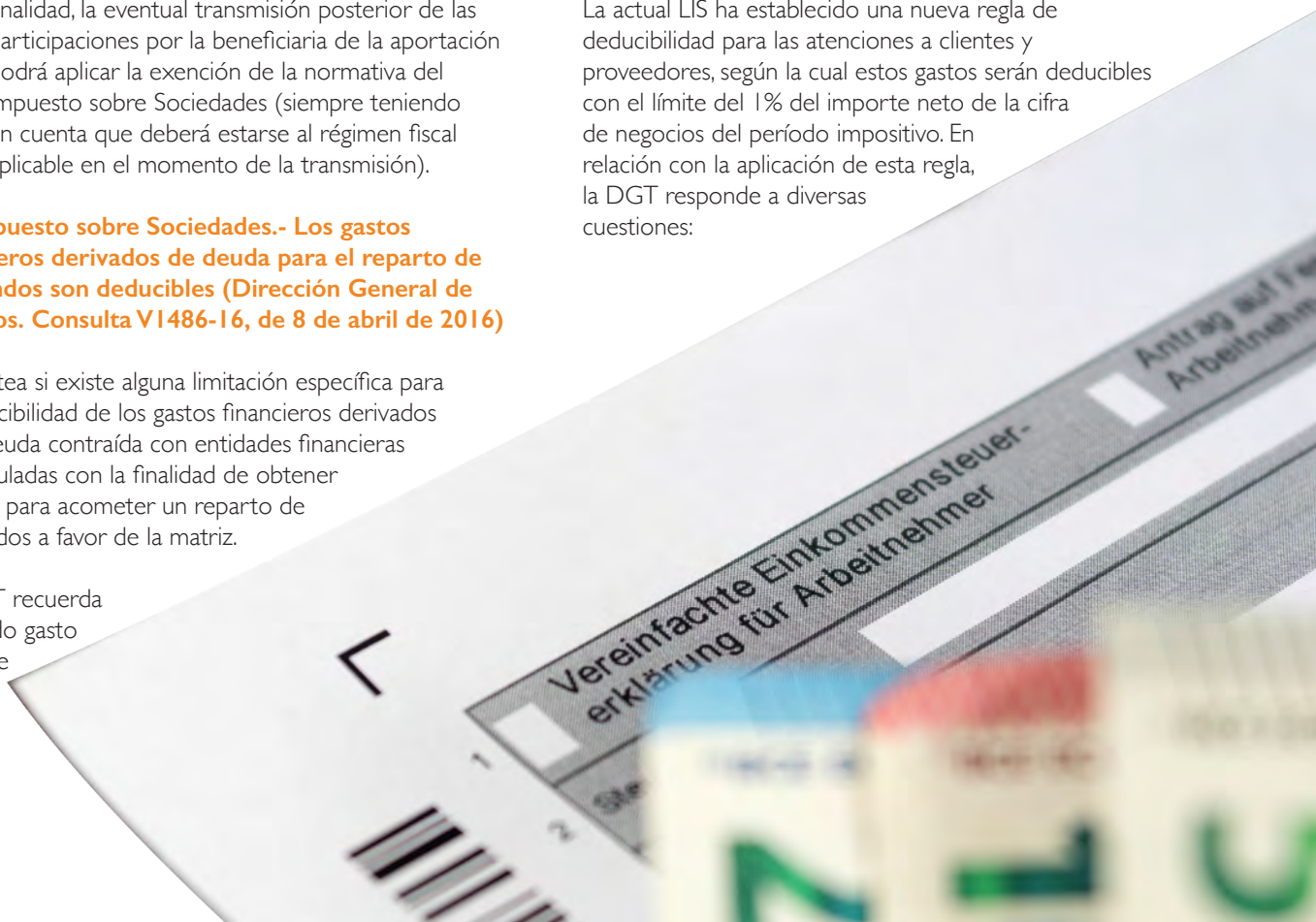
La DGT recuerda que todo gasto contable será

fiscalmente deducible siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la Ley.

Por tanto, los gastos financieros serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan con los referidos requisitos generales de deducibilidad pero estando sujetos a la limitación contenida en el artículo 16 de la LIS para la deducibilidad de este tipo de gastos (30% del beneficio operativo). Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite de la deducibilidad de los gastos financieros se refiere al grupo fiscal.

2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Diversas cuestiones sobre la deducibilidad de las atenciones a clientes en el seno de grupos fiscales (Dirección General de Tributos. Consulta VI474-16, de 7 de abril de 2016)

La actual LIS ha establecido una nueva regla de deducibilidad para las atenciones a clientes y proveedores, según la cual estos gastos serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. En relación con la aplicación de esta regla, la DGT responde a diversas cuestiones:



- a) Si, en caso de grupos fiscales, el referido límite ha de aplicarse sobre la cifra de negocios individual o sobre la del grupo. La DGT concluye que ha de tenerse en cuenta la cifra consolidada.
- b) Si, en caso de transmisión de un elemento afecto a las relaciones públicas y a atenciones a clientes que genere una renta negativa, se aplica el referido límite. Según la DGT, ese límite se refiere exclusivamente a los gastos por atenciones a clientes o proveedores y no al inmovilizado que estuviese afecto a las relaciones públicas y atenciones a clientes, por lo que en estos casos no es aplicable ese límite.

2.6 Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de los gastos derivados de la ejecución hipotecaria de inmuebles entregados en garantía de una deuda de una vinculada (Dirección General de Tributos. Consulta VI464-16, de 7 de abril de 2016)

En el caso consultado, en garantía de un préstamo otorgado a una entidad, una vinculada con ella

ofreció un inmueble. La prestataria se declaró en concurso de acreedores y entró en fase de liquidación. Posteriormente se notificó a la entidad garante diligencia de ordenación de ejecución hipotecaria del bien ofrecido en garantía. Se plantea en la consulta si el importe que la sociedad garante paga al banco mediante la referida ejecución judicial es deducible en el Impuesto sobre Sociedades (por la imposibilidad de cobro del crédito frente la sociedad vinculada prestataria).

La DGT manifiesta que:

- a) La legislación vigente en 2014 (en el que se produce la ejecución hipotecaria de la garantía) no contiene norma específica en materia de ejecución hipotecaria, por lo que los gastos o ingresos que esta operación pudiera generar en el ámbito contable tendrán plena eficacia fiscal, sin perjuicio del tratamiento que corresponda al derecho de crédito entre dos entidades vinculadas.
- b) La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias establece que la baja de un activo origina el reconocimiento de un resultado por diferencia entre el valor razonable del mismo y su valor en libros.
- c) Aplicando este criterio al caso analizado, debe concluirse que la ejecución hipotecaria implicará que la entidad consultante contabilice la baja del inmueble y reconozca un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida (en principio equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad vinculada) y el valor en libros que se da de baja.

Una vez registrado el derecho de cobro frente a la sociedad



vinculada, la consultante analizará su posible deterioro o pérdida por insolvencia firme en función de la prelación en el cobro que resulte de la situación concursal y, en su caso, contabilizará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. El deterioro de valor del crédito con la entidad vinculada será fiscalmente deducible si dicha entidad se encuentra en situación de insolvencia judicialmente declarada. Dicha situación se produce en el caso planteado, porque la entidad se encuentra en fase de liquidación.

2.7 Impuesto sobre Sociedades.- No es posible aplicar el criterio de imputación temporal de operaciones a plazos al beneficio generado en la adquisición de una deuda al descuento (Dirección General de Tributos. Consulta VI402-16, de 5 de abril de 2016)

La entidad consultante adquiere al descuento unos pagarés con vencimientos entre los años 2015 y 2017. Se plantea si puede aplicar el criterio de operaciones a plazos (regulado en el artículo 11.4 de la LIS) al beneficio que se genere con el cobro de los pagarés. La DGT concluye, con un criterio bastante dudoso, que:

- a) No es posible aplicar el criterio de caja a la operación descrita, pues la entidad consultante se configura como adquirente de un activo (los pagarés) y no como transmitente.
- b) En este sentido, las operaciones a plazos o con precio aplazado, tal y como las define el artículo 11.4 de la LIS, son aquellas en las que la contraprestación es exigible total o parcialmente mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el plazo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. La referencia a “una contraprestación” implica necesariamente una previa transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición “acreedora” o “vendedora” del sujeto que recibe la citada contraprestación.

- c) En el caso planteado la entidad consultante adquiere unos pagarés, es decir, realiza una adquisición y no una transmisión.

2.8 IRPF.- Tratamiento de las cantidades abonadas al prestatario hipotecario por la anulación de la cláusula suelo (Dirección General de Tributos. Consultas V2430-16 y 2431-16, de 3 de junio de 2016)

Una persona física recibe en 2015 los intereses cobrados en exceso por una entidad financiera y que derivaban de la aplicación de una cláusula suelo en un préstamo hipotecario. El cobro se recibe en ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 2013, que anulaba ese tipo de cláusulas. Según la DGT:

- a) La declaración de nulidad de la denominada cláusula suelo, con efectos económicos a partir de la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Supremo, comporta tener por no puesta aquella cláusula a partir de esa fecha.
- b) Ello conlleva que la restitución a la consultante de las cantidades pagadas de más por aplicación de aquella no constituya renta sujeta al IRPF.
- c) No obstante, en la medida en que tales cantidades hubieran formado parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual practicada por el contribuyente, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con esas cantidades, lo que obligará al sujeto a regularizar su situación tributaria (añadiendo las cantidades indebidamente deducidas por tal motivo a las cuotas líquidas devengadas en el ejercicio 2015, más los intereses de demora).

2.9 Impuesto sobre el Patrimonio.- Para la exención de empresa familiar el requisito de la retribución se ha de cumplir en la entidad participada respecto de todas las retribuciones que se pueda percibir de otras entidades en las que no se participe de forma directa (Dirección General de Tributos. Consulta VI406-16, de 6 de abril de 2016)

La persona física es accionista único de una entidad holding que a su vez tiene dos filiales. En las tres entidades realiza funciones directivas (en la holding

como administradora única y en las filiales como personal laboral) y percibe retribuciones por ello.

La norma establece que para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares es preciso que las retribuciones del sujeto por funciones directivas en la entidad de que se trate representen al menos el 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Se plantea cómo debe hacerse el cómputo de ese porcentaje. La DGT:

- a) Recuerda que el cálculo debe efectuarse de forma separada para cada una de las entidades en las que se tenga participación, que son las que han de declararse en el Impuesto.
- b) A tal efecto, afirma que para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán (en el denominador) los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades en las que se cumplan los requisitos de la exención.
- c) En el presente caso las retribuciones de las filiales no pueden excluirse del denominador porque el sujeto no tiene participaciones en esas entidades (lo que podría dar lugar al incumplimiento de este requisito para la aplicación de la exención).

2.10 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La obligación real de contribuir alcanza a los valores extranjeros depositados en entidades financieras sitas en España (Dirección General de Tributos. Consulta VI405-16, de 6 de abril de 2016)

Una residente en Estados Unidos hereda de su padre, de nacionalidad española y residente en Madrid, inversiones financieras en bonos y acciones de sociedades y participaciones en fondos de inversión depositados en una oficina de Madrid de una entidad financiera. Las inversiones financieras son títulos emitidos por sociedades extranjeras (no residentes) que cotizan en mercados organizados de otros países distintos de España.

Teniendo en cuenta que los valores heredados no han sido emitidos en España, es decir, que sólo pueden ejercitarse en el extranjero (aunque estén circunstancialmente depositados en una oficina bancaria situada en Madrid), se plantea si la heredera ha de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones en España (por obligación real).

La DGT:

- a) Recuerda que a los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España se les exige el impuesto por obligación real, es decir, que no tributan por la adquisición de todo tipo de bienes, sino solo por la de aquellos bienes incluidos en alguno de los supuestos siguientes:
 - Adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.
 - Percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas.
 - Percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.
- b) Afirma que, en el caso analizado, estamos ante inversiones financieras depositadas en una oficina bancaria en España. Por lo tanto, según la DGT, existe obligación de tributar en España por esas inversiones, al estar situados en España. A este respecto, la DGT subraya que el hecho de que las inversiones financieras sean títulos emitidos por sociedades extranjeras (no residentes) que cotizan en mercados organizados de otros países distintos de España es irrelevante a efectos de esta sujeción a tributación; lo importante es que están situados en España, requisito suficiente para la sujeción al impuesto por obligación real.



2.11 Impuesto sobre el Valor Añadido. Prestación de servicios “pro bono” (Dirección General de Tributos. Consulta V0920-16 de 10 de Marzo de 2016)

La sociedad, dedicada a la prestación de servicios jurídicos remunerados, ha puesto en marcha un programa de trabajo “pro bono” cuyos ámbitos de actuación son el asesoramiento a instituciones o entidades sin ánimo de lucro, prestando servicios de formación jurídica a colectivos desfavorecidos de forma gratuita con la intención de promover a nivel institucional la participación de sus abogados en acciones sociales dentro de la comunidad donde desarrolla su actividad.

La DGT destaca que, a efectos del IVA, ha de entenderse que esos servicios se dirigen a la promoción de la firma (por cuanto su prestación contribuye a mejorar su percepción por parte de la opinión pública en general) y a la atención a los profesionales de la entidad (permitiendo captar profesionales con talento que tengan inquietudes sociales) lo que, en último término, redundará en la mejora del cumplimiento de los fines empresariales propios de la empresa. Es decir, estos servicios gratuitos no satisfacen necesidades privadas, dado que su finalidad

consiste, en última instancia, en servir primordialmente a los fines de la empresa.

En consecuencia, estamos al margen del supuesto de autoconsumo contemplado en el artículo 12.3º de la Ley 37/1992.

03 **NORMATIVA**

3.1 Se amplía el periodo de pago en periodo voluntario de las cuotas nacionales y provinciales del IAE del ejercicio 2016

En el BOE de 15 de junio de 2016 se ha publicado la Resolución de 10 de junio de 2016, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2016 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

El nuevo plazo (para las cuotas nacionales y provinciales cuyo cobro se realice a través de las entidades de crédito

colaboradoras en la recaudación) será el comprendido entre el 15 de septiembre y el 21 de noviembre de 2016, ambos inclusive.

3.2 Modificaciones en la gestión de apoderamientos y en el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria

Se ha publicado en el BOE de 13 de junio de 2016 la Resolución de 8 de junio de 2016, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 18 de mayo de 2010, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.

3.3 Se aprueban los modelos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del ejercicio 2015

En el BOE de 7 de junio de 2016 se ha publicado la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución

de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015. En la Orden se aprueba igualmente el documento normalizado de documentación específica de operaciones con personas o entidades vinculadas para entidades que cumplan los requisitos del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La Orden, que entrará en vigor el próximo 1 de julio, realiza una revisión general de los modelos de autoliquidación para adaptarlos a la nueva normativa del Impuesto, en vigor para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Sin perjuicio de esa revisión general de los modelos, no se han introducido novedades significativas en cuanto a los siguientes aspectos:

- a) Se mantienen los habituales formularios de información adicional y los requisitos para su presentación (por ejemplo en casos de disminución del resultado contable en 50.000 euros o más en el apartado correspondiente a "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" o cuando el importe de ciertas deducciones sea igual o superior a 50.000 euros).
- b) Se mantienen también los medios de presentación de la declaración y los plazos de presentación y pago. Así, el plazo finalizará, con carácter general, el 25 de julio pero lo hará el 20 de julio en caso de optar por la domiciliación bancaria.

3.4 Aprobación y rectificación de diversos modelos de IVA

El artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación (aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero) regula el procedimiento para la aplicación de estas exenciones en el IVA en las operaciones interiores e intracomunitarias.



La Orden HAP/841/2016, de 30 de mayo:

- a) Aprueba el **modelo 364** «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reembolso de las cuotas tributarias soportadas relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado».
- b) Aprueba también el **modelo 365** «Impuesto sobre el Valor Añadido. Solicitud de reconocimiento previo de las exenciones relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado».

Por otro lado, la referida Orden modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban el **formulario 360** de solicitud de devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el **modelo 361** de solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Por último en la disposición final segunda se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución.

Ello se hace con el fin de extender con carácter general la obligatoriedad de las Grandes Empresas de presentar electrónicamente documentación, solicitudes o manifestaciones de opciones que no figuran en los propios modelos o formularios de declaración o autoliquidación y documentación con

trascendencia tributaria relativa a procedimientos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria a través del Registro Electrónico de la misma; así como de instrumentar, a través de la figura del apoderamiento, la presentación electrónica de una única Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, modelo 030, formulada por ambos cónyuges.

3.5 Directiva (UE) 2016/856 del Consejo de 25 de mayo de 2016 relativa al sistema común del IVA, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo

El artículo 97 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, disponía que desde el 1 de enero de 2011 al 31 de diciembre de 2015, el tipo normal del IVA no podía ser inferior al 15%.

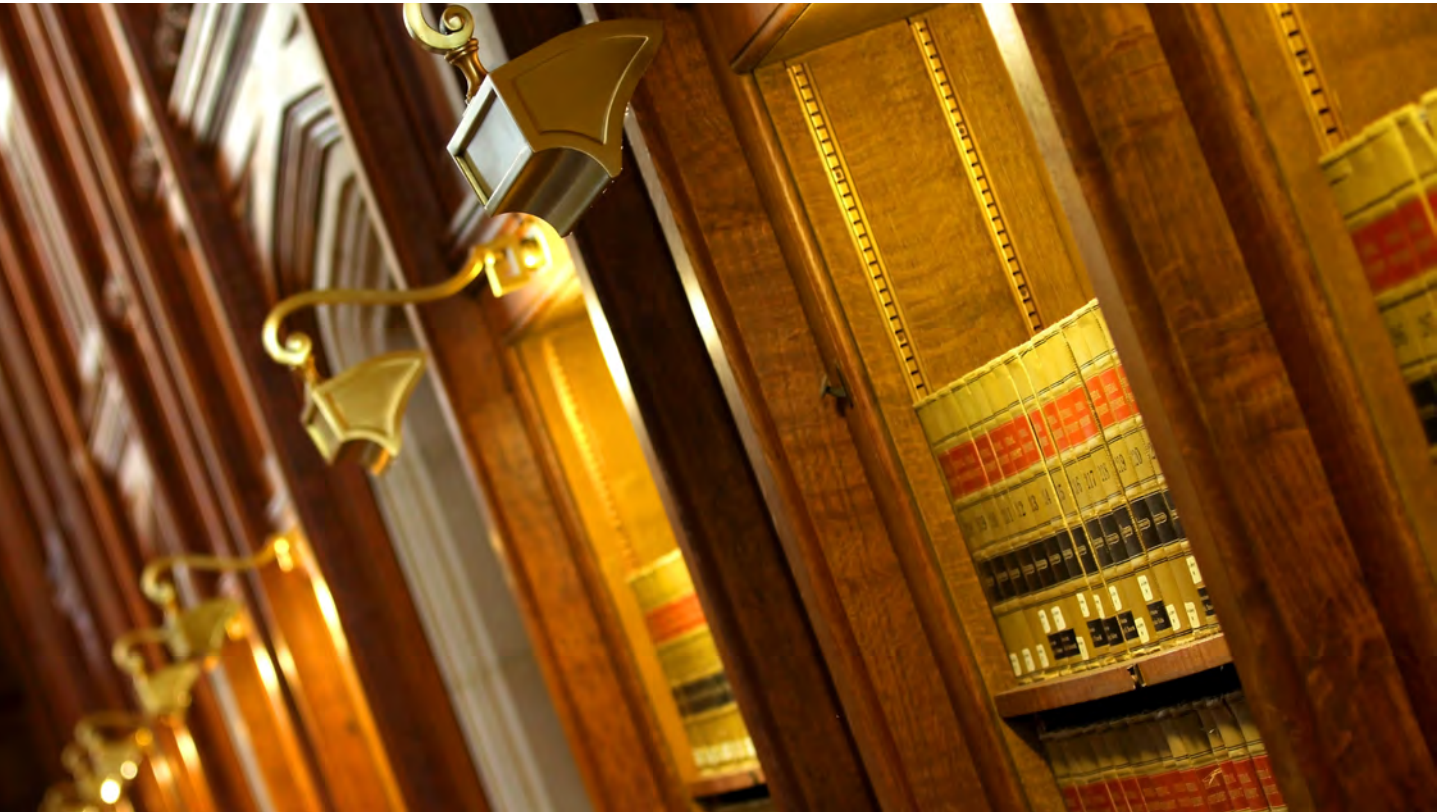
Mediante la entrada en vigor de la Directiva 2016/856 del Consejo se prolonga con efectos 1 de enero de 2016 la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo del 15% hasta el 31 de diciembre de 2017.

04 OTROS

4.1 Propuesta de Directiva del Consejo contra prácticas de elusión fiscal

El 21 de junio se hizo público por parte del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE (ECOFIN) la adopción de un acuerdo político sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Anti Tax Avoidance Directive o ATAD). Su aprobación formal se producirá en una próxima reunión del ECOFIN.

El principal objetivo de esta Directiva es facilitar una integración coherente en el seno de la UE de diversas



medidas anti-abuso recomendadas por la OCDE (BEPS), así como añadir otras (p.ej. reglas sobre los impuestos de salida) no específicamente cubiertas por los informes BEPS.

La Directiva establece unos estándares mínimos (i.e. los Estados miembros podrán establecer reglas más estrictas, pero no más laxas) en lo que se refiere a la limitación a la deducción de intereses, a los llamados impuestos de salida, a las normas de transparencia fiscal internacional y a la regulación (simplificada, frente a los trabajos BEPS) de los instrumentos y entidades híbridas. También establece una norma general anti-abuso similar a la ya existente en la Directiva Matriz-Filial.

En España, la Directiva podría requerir la modificación de determinados aspectos de la LIS que ya regulan la limitación a la deducción de gastos financieros y la tributación por el traslado de activos o sociedades al extranjero. También podría tener impacto en la normativa sobre transparencia fiscal internacional y en la necesidad de limitar el efecto (doble deducción o desimposición) ligado a las entidades híbridas.

La Directiva será de aplicación a todas las sociedades residentes en la UE, así como a los establecimientos permanentes en la UE de entidades residentes en terceros países. Con carácter general, sus medidas deberán producir efectos el 1 de enero de 2019, aunque hay disposiciones transitorias para la imposición de salida (1 de enero de 2020) o para las limitaciones a la deducción de gastos financieros (aquellos países que, como España, ya contengan reglas al respecto, podrán diferir su adaptación a la Directiva hasta que haya un consenso sobre la Acción 4 del Proyecto BEPS en la OCDE, con el límite máximo del 1 de enero de 2024).

4.2 Tasa por servicios de abastecimiento de agua y alcantarillado

La DGT ha emitido un Informe de 20 de mayo de 2016 en relación con las tasas por la prestación de los servicios de abastecimiento de agua y alcantarillado y, en concreto, sobre la incidencia de la supresión (con efectos desde el 6 de marzo de 2011) del segundo párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT conforme al cual, y al definir el concepto de tasa, se entendía que los servicios o

actividades se prestaban o realizaban en régimen de Derecho público cuando se llevasen a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad correspondiera a un ente público.

La DGT señala que el criterio que había venido manteniendo al respecto es que dicha supresión suponía un regreso al esquema preexistente establecido por el Tribunal Supremo que (en sentencias de 2 de julio de 1999 y 20 de octubre de 2005) fijó un criterio diferenciador para distinguir entre tasa y tarifa en relación a la prestación de los servicios públicos locales en base a la condición del ente gestor de los mismos.

De acuerdo con ese criterio, si un ente local gestiona directamente el servicio público debe exigir una tasa y, por el contrario, si la entidad que gestiona el servicio es una sociedad privada municipal, o una empresa privada a través de un contrato administrativo de gestión, las contraprestaciones deben ser calificadas como ingresos de Derecho privado.

4.3 La retribución percibida por los administradores derivada de funciones distintas a las de administración no tienen por qué constar en estatutos

Se ha publicado en el BOE de 6 de junio de 2016 la Resolución de 10 de mayo de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN), en el recurso interpuesto contra la negativa de la registradora mercantil y de bienes muebles de Toledo a inscribir una escritura de modificación de estatutos de una sociedad.

En la escritura se señalaba, en relación con la remuneración de administradores, que el cargo de administrador no sería retribuido salvo en lo que respecta a "los trabajos dependientes" desarrollados por la administradora. La registradora mercantil negó la inscripción de esta mención señalando que el carácter no retribuido del cargo de administrador es contradictorio con la posibilidad de retribuir a una administradora por los trabajos dependientes a realizar en la empresa, dado que estos trabajos derivan, en todo caso, de su condición de administradora.

La DGRN señala en su resolución, frente a ello, que es posible distinguir entre (i) la retribución por funciones inherentes al cargo de administrador y (ii) la retribución de funciones extrañas a dicho cargo.

En cuanto al sistema de retribución de funciones inherentes al cargo, que deben constar siempre en estatutos, debe tenerse en cuenta que las mismas no son siempre idénticas, debiéndose distinguir cuatro tipos de modelos organizativos de la administración de una sociedad:

- Uno complejo (órgano colegiado-consejo), en cuyo caso las funciones inherentes al cargo de consejero se reducen a la llamada función deliberativa, cuyo sistema retributivo debe regularse en estatutos. Por el contrario, la función ejecutiva no es una función inherente al cargo de consejero como tal, por lo que no es propio que la retribución asociada conste en estatutos, sino en el contrato de administración que ha de suscribir el pleno del consejo con el consejero.
- Tres simples (administrador único, dos administradores mancomunados o solidarios), en cuyo caso las funciones inherentes al cargo incluyen todas las funciones y en especial las ejecutivas, por lo que el carácter retribuido del cargo y el sistema de retribución deben constar en estatutos.

No obstante lo anterior, y dentro de los tipos de administración simple, también pueden existir funciones extrañas al cargo (que nada tienen que ver con la gestión y dirección de las empresas) que no es necesario que consten en estatutos sino simplemente en los contratos que correspondan. Sí deberán incluirse en todo caso las retribuciones derivadas de contratos laborales de alta dirección en la medida en que las funciones inherentes a dicho contrato se solapan con las funciones inherentes al cargo de administrador en estas formas de organizar la administración.

Con base en todo lo anterior, la DGRN estima el recurso de la entidad, estableciendo que debe admitirse la cláusula estatutaria (si bien su

redacción podría haber sido más clara) que, a la vez que establezca el carácter gratuito del cargo de administrador (con la consecuencia de que no se perciban retribuciones en su condición de tal) añadida que se retribuirán las prestaciones de otros servicios.

4.4 Intercambio automático de información de los informes país por país

Se ha publicado en el DOUE de 3 de junio de 2016 la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

En concreto, la Directiva desarrolla la obligatoriedad de los grupos multinacionales de elaborar un informe país por país y referido a operaciones realizadas en el seno de esos grupos. Este informe será objeto de intercambio automático de información mediante un formulario normalizado a través de la red CNN.

Conforme a ello, cada Estado miembro deberá adoptar las medidas necesarias para exigir que la entidad matriz última de un grupo de empresas multinacional (con unos ingresos consolidados totales iguales o superiores a 750 millones de euros), que tenga su residencia a efectos fiscales en su territorio, presente un informe país por país con respecto a cada ejercicio fiscal en un plazo de doce meses a partir del último día del ejercicio fiscal.

Los grupos tienen, no obstante, la posibilidad de designar a cualquier otra entidad del mismo como entidad matriz subrogada, siendo ésta la única sustituta de la entidad matriz última para presentar el informe país por país en su territorio de residencia fiscal, por cuenta del grupo de empresas multinacional.

Además, cuando varias entidades del grupo de empresas multinacional sean residentes a efectos fiscales en un Estado miembro y siempre que se cumpla que (i) la entidad matriz última no esté obligada a presentar un informe país por país en el territorio de su residencia fiscal, que (ii) el territorio de su residencia no sea parte de un acuerdo cualificado entre autoridades competentes que permita la comunicación del informe país por país, o bien que (iii) se haya producido una omisión sistemática del territorio de residencia fiscal de la entidad matriz

última que haya sido notificada por el Estado miembro a las entidades del grupo residentes en el mismo, el grupo de empresas multinacionales podrá designar a una de dichas entidades residentes para que presente el informe país por país.

La autoridad competente del Estado miembro en que se haya recibido el informe país por país deberá comunicarlo en un plazo de quince meses a partir del último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacional al que se refiera el informe, a cualquier otro Estado miembro en el que, según los datos del informe, una o varias entidades del grupo de empresas multinacionales de la entidad que presenta la información tengan su residencia a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente. El primer informe país por país a comunicar será el correspondiente a los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, que se comunicará en un plazo de 18 meses a partir del último día del ejercicio fiscal.

El informe país por país contendrá la siguiente información respecto del grupo de empresas:

- a) Información agregada relativa al importe de los ingresos, los beneficios o pérdidas antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta devengado y el pagado, el capital declarado, los resultados no distribuidos, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el grupo de empresas multinacionales.
- b) Una identificación de cada entidad del grupo, con indicación del territorio fiscal en que sea residente y (cuando sea distinto del anterior) el territorio por cuya legislación se rijan la organización de dicha entidad, así como la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales que desarrolle.

Los Estados miembros determinarán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas en cumplimiento de lo establecido por la Directiva, cuyo contenido entró en vigor el día 4 de junio de 2016.



Síguenos:



La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© 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.

Hermsilla, 3 - 28001 Madrid (España)

T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08



1941-2016
GARRIGUES

Hermosilla, 3
28001 Madrid
T +34 91 514 52 00
F +34 91 399 24 08
www.garrigues.com