

En los últimos años se ha avanzado enormemente en el desarrollo de sistemas de intercambio automático de información con el fin de profundizar en la lucha contra la existencia de patrimonios financieros ocultos a las administraciones públicas.

Las bases legales de este desarrollo normativo se sitúan en (i) la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, (ii) el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras de la OCDE (de 2014); o (iii) los Acuerdos FATCA (en España se publicó en el BOE del 1 de julio de 2014 el Acuerdo con los Estados Unidos hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013). Este desarrollo normativo ha seguido avanzando con las siguientes normas, comentadas en esta *newsletter*:

- (i) La Directiva (UE) 2015/2376, del Consejo, de 8 de diciembre, que modifica la referida Directiva 2011/16/UE para fomentar el intercambio espontáneo y eficiente de información sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia.
- (ii) El Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, que aprueba los modelos normalizados y soportes electrónicos para el intercambio de información fiscal en el ámbito de la Unión Europea.
- (iii) Las Decisiones (UE) 2015/2400, 2015/2453 y 2015/2469 del Consejo (todas de 8 de diciembre de 2015) relativas a los Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein y la República de San Marino, relativos al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

En España también destaca la publicación del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece ya la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que tengan la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras.

Este sistema legal de intercambio automático de información parece que se ha implantado asumiendo la capacidad de las administraciones tributarias para proporcionar información de calidad, es decir, sin errores, contexto en el que destacamos en esta *newsletter* la reciente Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 2015 (01789/2015/00).

En esta Resolución se plantea el valor probatorio de estos datos y se concluye por el Tribunal que se trata de datos con un valor probatorio inmediato, dando por tanto un valor superior a los datos procedentes de otros Estados.

No cabe duda de que en estos términos, el intercambio internacional de información puede implicar situar al contribuyente afectado en una situación de indefensión por lo que habrá que estar pendiente de cómo evolucionan estas cuestiones.

## Índice

<b>I. Sentencias</b>	<b>5</b>
1. Impuesto sobre Sociedades.- No es contrario a la libertad de establecimiento la reintegración de las pérdidas de un EP en el extranjero cuando éste se transmita (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-388/14)	5
2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- El tipo reducido a dividendos del CDI con Holanda (Protocolo) se aplica si no tributan en Holanda (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de noviembre de 2015)	5
3. Impuesto sobre el Valor Añadido y Procedimiento de aplicación de los tributos.- Debe solicitarse información a otros Estados miembros cuando sea útil para localizar una operación a efectos de IVA (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14)	6
4. Impuesto sobre el Valor Añadido. Sujeción a IVA de billetes aéreos no usados. (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de diciembre de 2015, asuntos acumulados C-250/14 y C-289/14)	6
5. ITP y AJD.- La exención para las transmisiones entre propietarios y Juntas de Compensación no se extiende a la modalidad de AJD (Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de diciembre de 2015)	7
6. ITP y AJD.- Una hipoteca con condición suspensiva está sometida a AJD (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de noviembre de 2015)	7
7. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Se aplica la exención para entidades beneficiarias del mecenazgo aun cuando el inmueble sea arrendado a un tercero que realice en él actividades económicas (Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de diciembre de 2015)	7
8. Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.- Cabe la suspensión cautelar por la apertura de un procedimiento contra España por posible ayuda de Estado (Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de diciembre de 2015)	8
9. Procedimiento de aplicación de los tributos.- No puede interpretarse la Ley más allá de sus términos sin iniciar un procedimiento de fraude de ley (Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de abril de 2015)	8
<b>II. Resoluciones y Consultas</b>	<b>8</b>
1. Impuesto sobre Sociedades.- Momento temporal en que se deben dotar la reserva de capitalización y la reserva de nivelación (Dirección General de Tributos. Consulta V4127-15, de 22 de diciembre de 2015)	8
2. Impuesto sobre Sociedades.- Tipo incrementado de la deducción por fidelización de donativos (Dirección General de Tributos. Consulta V3543-15, de 17 de noviembre de 2015)	9
3. Impuesto sobre Sociedades.- Los dividendos distribuidos tras una aportación para compensar pérdidas no dan lugar a un ingreso computable ni están sujetos a	

	retención (Dirección General de Tributos. Consulta V3527-15, de 17 de noviembre de 2015)	10
4.	Impuesto sobre Sociedades.- Los préstamos participativos que generen intereses no deducibles no se computarán en la regla general que limita la deducibilidad de los gastos financieros (Dirección General de Tributos. Consulta V3503-15, de 13 de noviembre de 2015)	10
5.	Impuesto sobre Sociedades.- Contabilización de deterioros sobre el inmovilizado material (Dirección General de Tributos. Consulta V3436-15, de 11 de noviembre de 2015)	11
6.	Impuesto sobre Sociedades.- La realización de una operación acordeón no tiene incidencia en el régimen de compensación de BIN (Dirección General de Tributos. Consulta V3403-15, de 5 de noviembre de 2015)	12
7.	ITP y AJD.- Tributación por AJD de la constitución de un complejo inmobiliario, declaración de obra nueva, división horizontal y adjudicación de vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V3632-15, de 19 de noviembre de 2015)	12
8.	Procedimiento administrativo.- Los plazos del artículo 150.5 de la LGT no aplican cuando se acuerda la retroacción para permitir al responsable beneficiarse de la reducción por pronto pago de las sanciones (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de diciembre de 2015)	13
9.	Procedimiento de aplicación de los tributos.- El criterio vinculante de la DGT da al contribuyente un derecho subjetivo oponible frente a la Inspección (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de diciembre de 2015)	13
10.	Procedimiento de aplicación de los tributos.- La información suministrada por otros Estados miembros en el marco de la asistencia mutua no tiene por qué ser contrastada por las autoridades fiscales españolas con el Estado que la remite (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de diciembre de 2015)	14
11.	Procedimiento de inspección.- La apreciación de dilación por retraso en la aportación de documentación requiere la previa fijación de un plazo concreto para aportarla (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de diciembre de 2015)	15
12.	Impuesto sobre Actividades Económicas.- Las sociedades gestoras no forman grupo mercantil con las entidades de capital riesgo que gestionan solo por el hecho de gestionarlas y administrarlas (Dirección General de Tributos. Consulta V3515-15, de 16 de noviembre de 2015)	15
<b>III.</b>	<b>Normativa</b>	<b>16</b>
1.	Modificaciones en el DUA	16
2.	Modificaciones en Normativa comunitaria	17
3.	Modificación de las claves del NIF de Sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica	17
4.	Modelo 113 de comunicación de datos por cambio de residencia ("exit tax"). Plazo de presentación el modelo 170	17

5.	Procedimiento de obtención del certificado para la deducción por gastos de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas	18
<b>IV.</b>	<b>Otros</b>	<b>19</b>
1.	Sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades: Instrucciones de la AEAT	19
2.	Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la Unión Europea y Suiza, Liechtenstein y San Marino para la aplicación de estándares OCDE sobre intercambio automático de información	20
3.	Intercambio automático de información en materia de acuerdos previos transfronterizos y sobre precios de transferencia	20
4.	El Sultanato de Omán dejó de tener la consideración de paraíso fiscal desde el 19 de septiembre de 2015	21

## I. Sentencias

### 1. ***Impuesto sobre Sociedades.- No es contrario a la libertad de establecimiento la reintegración de las pérdidas de un EP en el extranjero cuando éste se transmita (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-388/14)***

La normativa fiscal alemana preveía:

- (i) La posibilidad de deducir las pérdidas generadas por un establecimiento permanente (EP) situado en el extranjero en aquellos supuestos en los que el resultado del EP estuviese exento del impuesto sobre la renta alemán en virtud de un convenio para evitar la doble imposición;
- (ii) y la reintegración de esas pérdidas previamente deducidas cuando posteriormente se enajenara el EP (siempre que las referidas pérdidas no hubiesen sido reintegradas antes).

El TJUE concluye que la referida normativa no es contraria a la libertad de establecimiento sobre la base de las siguientes consideraciones:

- (i) A priori, la jurisprudencia del TJUE permite concluir que esa reintegración (aplicable solo en caso de transmisión del EP) constituye un tratamiento desfavorable, es decir, una restricción a la libertad de establecimiento.
- (ii) No obstante, también siguiendo esa jurisprudencia, esa restricción sería admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general.
- (iii) En el presente caso, la referida diferencia de trato se encuentra justificada por las siguientes razones imperiosas de interés general:
  - (a) La necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre estados.
  - (b) La conveniencia de garantizar la coherencia del régimen fiscal del Estado de residencia de la entidad (en este caso, el alemán).
  - (c) La prevención de la evasión fiscal, dado que se reduce el riesgo de comportamientos que tengan el fin de eludir el impuesto normalmente adeudado en el Estado de residencia de la sociedad de la que depende el EP.
- (iv) Por último, el referido régimen no va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. En este contexto, el TJUE subraya que las pérdidas reintegrables no son definitivas porque el Estado miembro en el que se encuentra el EP no excluye la posibilidad de imputarlas a un ejercicio posterior.

### 2. ***Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- El tipo reducido a dividendos del CDI con Holanda (Protocolo) se aplica si no tributan en Holanda (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de noviembre de 2015)***

El Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Holanda (CDI) establece los siguientes tipos de tributación para dividendos:

- Con carácter general, el 15% (artículo 10.2 del CDI).
- Cuando se trate de dividendos pagados por una sociedad residente en España a una sociedad residente en los Países Bajos, el 10% si el perceptor tiene al menos el 50% de la sociedad española o el 25% cuando otras sociedades residentes en Holanda tengan esa misma participación o mayor en la sociedad española (artículo 10.3 b).
- 5%, cuando los dividendos estuvieran exentos en Países Bajos (norma VII del Protocolo).

En el caso analizado, la Administración sostenía que para beneficiarse del tipo reducido del 5% previsto en el Protocolo resultaba necesario que concurrieran dos circunstancias: (a) la referida exención de los dividendos en los Países Bajos, y (b) que se cumplieran los requisitos de participación del artículo 10.3 del CDI; el sujeto pasivo entendía que solo era necesario el cumplimiento del primero de los requisitos, lo que fue admitido por la Audiencia Nacional.

Confirmando este último criterio, el Tribunal Supremo resuelve señalando que una interpretación literal y sistemática de la normativa permite entender que ese tipo del 5% no está sometido a que concurra un umbral mínimo de participación.

**3. *Impuesto sobre el Valor Añadido y Procedimiento de aplicación de los tributos.- Debe solicitarse información a otros Estados miembros cuando sea útil para localizar una operación a efectos de IVA (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14)***

En la sentencia de referencia se analizan diversas cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE por parte de un Tribunal húngaro en relación con el IVA. De entre las cuestiones planteadas destaca la relativa al intercambio internacional de información en materia de IVA.

El Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA prevé que, a efectos de la recaudación de este impuesto, los Estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente. Para ello, no sólo deben comprobar la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino también ayudar a otros Estados miembros a garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro.

El TJUE establece que, habida cuenta del referido deber de cooperación, la Administración tributaria está obligada a dirigir una solicitud de información a las administraciones tributarias de otro Estado miembro cuando dicha solicitud sea útil o indispensable para determinar que el IVA es exigible en el primer Estado miembro.

**4. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Sujeción a IVA de billetes aéreos no usados. (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de diciembre de 2015, asuntos acumulados C-250/14 y C-289/14)***

En relación con la sujeción al IVA de títulos de transporte (billetes de avión) de vuelos internos que finalmente no son utilizados por el viajero, el TJUE resuelve que su emisión está sujeta a IVA y no se pueda solicitar su reembolso, por cuanto que la obligación que asume la compañía aérea es la de otorgar al cliente el derecho a disfrutar de la prestación del servicio de transporte, con independencia de que se ejercite o no tal derecho. De esta forma, el servicio se entiende prestado desde el momento en que el cliente satisface el precio del billete, que determina el devengo del impuesto.

**5. ITP y AJD.- La exención para las transmisiones entre propietarios y Juntas de Compensación no se extiende a la modalidad de AJD (Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de diciembre de 2015)**

Se analiza por el Tribunal Supremo si las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen por las Juntas a los propietarios, en proporción a los terrenos incorporados, pueden beneficiarse de la exención prevista en el artículo 45.I.B).7 del Texto Refundido que regula el ITP y AJD.

El Tribunal entiende que, sin perjuicio de que la citada exención esté ubicada en el apartado "disposiciones comunes" del cuerpo legal, lo que podría indicar que resulta de aplicación a todas las modalidades del Impuesto, de la propia letra del artículo se desprende que el beneficio fiscal está previsto únicamente para las transmisiones de los referidos terrenos y solares, por lo que la exención no puede entenderse aplicable a la tributación correspondiente al documento notarial (AJD).

**6. ITP y AJD.- Una hipoteca con condición suspensiva está sometida a AJD (Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de noviembre de 2015)**

El artículo 2.2 del Texto Refundido que regula el ITP y AJD, incluido en su Título Preliminar relativo a la naturaleza y contenido del impuesto, establece que en los actos y contratos en que medie una condición suspensiva, el impuesto no se liquidará hasta que ésta se cumple. Con base en este artículo, el sujeto entendió que una hipoteca sometida a condición suspensiva no estaba sujeta a AJD.

El Tribunal Supremo rechaza esta conclusión y señala que el AJD somete a gravamen la escritura que recoge el acto jurídico, es decir, el documento que formaliza el negocio y no el propio negocio, por lo que resulta exigible desde el instante de la formalización de ese documento aunque el negocio esté sometido a condición suspensiva; y afirma (de forma discutible) que a pesar del encuadramiento del artículo 2.2 de la norma en su Título Preliminar, ese artículo se refiere sólo a la suspensión de la liquidación correspondiente al acto o contrato objeto de condición suspensiva, no comprendiendo a la modalidad de AJD.

**7. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Se aplica la exención para entidades beneficiarias del mecenazgo aun cuando el inmueble sea arrendado a un tercero que realice en él actividades económicas (Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de diciembre de 2015)**

Se negó a una entidad sin fines lucrativos la aplicación de la exención en el IBI por unos inmuebles por estar arrendados a una entidad bancaria.

Según la Inspección, ello impedía considerar que se cumplía la condición de ser inmuebles no afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, decía la Inspección que, al ser el IBI un tributo real, el que debe cumplir esa condición es el inmueble y no el sujeto pasivo, por lo que si una entidad beneficiaria del mecenazgo alquila un inmueble a un particular que desarrolla una explotación económica, deberá satisfacer el IBI aunque las rentas obtenidas estén exentas del impuesto sobre Sociedades en aquella entidad.

Frente a ello, el Tribunal Supremo afirma (remitiéndose a su previa sentencia de 4 de abril de 2014) que el arrendamiento de inmuebles no supone la realización de una explotación económica, siendo irrelevante que el arrendatario desarrolle en el inmueble una actividad.



**8. Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales.- Cabe la suspensión cautelar por la apertura de un procedimiento contra España por posible ayuda de Estado (Tribunal Supremo. Sentencia de 14 de diciembre de 2015)**

El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC) está siendo objeto de escrutinio en el ámbito comunitario por una doble vía. Así se desprende de:

- (i) La Comunicación de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Europea, por la que se informa de la apertura de un procedimiento EU PILOT (fase previa al inicio de un procedimiento de infracción oficial) contra el Reino de España, como consecuencia de la denuncia de la Asociación de Grandes Empresas de Distribución (ANGED).
- (ii) La carta de la Comisión Europea al Reino de España, de 28 de noviembre de 2014, derivada de una denuncia presentada por la ANGED, en la que se califica el IGEC como una medida que podría constituir una ayuda de Estado incompatible con el ordenamiento europeo.

Con base en ello, y a pesar de que estos procedimientos se encuentran en una fase embrionaria el Tribunal Supremo, por el principio de "apariciencia de buen derecho", ha concedido la suspensión cautelar de liquidaciones de ese impuesto.

**9. Procedimiento de aplicación de los tributos.- No puede interpretarse la Ley más allá de sus términos sin iniciar un procedimiento de fraude de ley (Audiencia Nacional. Sentencia de 18 de abril de 2015)**

Los socios, personas jurídicas de una entidad, transmitieron una acción a una persona física para poder aplicarle el régimen de transparencia fiscal. La Inspección consideró que no procedía la aplicación de ese régimen porque la participación de la persona física suponía un porcentaje muy reducido del capital (muy inferior al 1%).

La Audiencia Nacional concluye en contra del criterio administrativo, afirmando que:

- (i) El precepto legal es claro cuando, al regular la excepción, se refiere a la titularidad de la totalidad del capital social por parte de personas jurídicas.
- (ii) Si la Administración entendía que podía haber existido un ánimo fraudulento, debería haber iniciado un procedimiento de declaración de fraude de Ley; de lo contrario, estaría aplicando una analogía "*malam partem*", extendiendo los efectos de un precepto legal a supuestos no contemplados en el mismo, lo que no resulta admisible.

## II. Resoluciones y Consultas

**1. Impuesto sobre Sociedades.- Momento temporal en que se deben dotar la reserva de capitalización y la reserva de nivelación (Dirección General de Tributos. Consulta V4127-15, de 22 de diciembre de 2015)**

El artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, condicionada, entre otros requisitos, a la dotación de una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.



Planteada la cuestión de cuál es el momento en que la referida reserva debe ser objeto de registro, la DGT subraya que:

- (i) El cumplimiento formal del requisito de dotación de la reserva indisponible se entenderá cumplido siempre que su dotación se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.
- (ii) En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del periodo impositivo 2015, podrá aplicarse en ese ejercicio siempre que la reserva se dote antes de la aprobación de cuentas de 2015 (es decir, en 2016 y previsiblemente no más tarde del 30 de junio). El plazo de 5 años de indisponibilidad de la reserva se computará desde el 31 de diciembre de 2015.

Por otra parte, el artículo 105 de la LIS prevé la posibilidad de que las entidades de reducida dimensión, cumpliendo determinadas condiciones, puedan minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe. Las cantidades minoradas se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa y hasta el importe de la misma. El importe restante se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Uno de los requisitos que establece dicho precepto es, de nuevo, que se dote una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de las cantidades minoradas. La reserva, según se establece expresamente, debe dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación. En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación.

## **2. Impuesto sobre Sociedades.- Tipo incrementado de la deducción por fidelización de donativos (Dirección General de Tributos. Consulta V3543-15, de 17 de noviembre de 2015)**

La Ley de incentivos fiscales al mecenazgo prevé un incremento de la deducción por donativos (que será del 40%) cuando se reiteren los donativos en favor de una misma entidad y se cumplan ciertos requisitos.

La DGT subraya que para aplicar este porcentaje incrementado es preciso que:

- (i) En los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior al del ejercicio en curso.
- (ii) En definitiva, en el ejercicio 2015 se deberán tener en cuenta los importes donados en 2014 y 2013, pero también los realizados en el ejercicio 2012, en la medida en que la norma exige además que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una entidad por importe igual o superior al del período impositivo anterior (en este caso respecto de 2013 habrá que analizarse los donativos efectuados en el ejercicio anterior 2012).

**3. Impuesto sobre Sociedades.- Los dividendos distribuidos tras una aportación para compensar pérdidas no dan lugar a un ingreso computable ni están sujetos a retención (Dirección General de Tributos. Consulta V3527-15, de 17 de noviembre de 2015)**

La entidad consultante tenía el 100% del capital social de otra entidad y realizó una aportación para compensar pérdidas y restablecer su equilibrio patrimonial (incrementando el valor de su participación y registrando simultáneamente un deterioro por la diferencia entre el valor de las aportaciones realizadas y el valor del patrimonio neto de la entidad participada). En ejercicios posteriores, la filial ha ido obteniendo beneficios y la consultante ha ido revirtiendo el deterioro dotado, lo que ha supuesto generar ingresos computables en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En el ejercicio 2015, la filial se plantea la distribución de beneficios con cargo a reservas por un importe inferior a la aportación realizada para compensar pérdidas. La consultante va a registrar contablemente un ingreso financiero por el dividendo percibido y una pérdida por deterioro de la participación en la filial por el mismo importe.

La DGT observa que:

- (i) Antes de la distribución de dividendos, la filial generó pérdidas que requirieron una aportación por parte de la consultante para restablecer su equilibrio patrimonial.
- (ii) Por tanto, los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos no han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades (en la medida en que se verán compensados con bases imponibles negativas).
- (iii) Dado que esos beneficios no han determinado una tributación efectiva, su distribución no genera un ingreso (que pudiera beneficiarse de la exención del artículo 21 de la LIS) sino una devolución de las aportaciones realizadas previamente. Ello implicará una reducción del valor fiscal de la participación. Tampoco el deterioro de valor de la participación en la filial será deducible.
- (iv) Finalmente, en la medida en que estos dividendos no constituyen renta a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no estarán sometidos a retención.

**4. Impuesto sobre Sociedades.- Los préstamos participativos que generen intereses no deducibles no se computarán en la regla general que limita la deducibilidad de los gastos financieros (Dirección General de Tributos. Consulta V3503-15, de 13 de noviembre de 2015)**

Según la LIS, no son deducibles los gastos financieros derivados de préstamos participativos otorgados por entidades que forman parte del mismo grupo de sociedades que el sujeto pasivo. Se plantea si esos gastos se deben tener en cuenta a los efectos de determinar el ratio de financiación establecido en el artículo 16.5 de la LIS.

Ese artículo introduce un límite a la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades. Su último párrafo establece que este límite adicional no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición; y que este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

La DGT señala que, dado que los préstamos participativos otorgados por entidades del grupo, generan gastos financieros no deducibles, éstos ya no se ven afectados por el límite establecido en el artículo 16 de la LIS. Por tanto, una interpretación coherente y sistemática de la norma permite determinar que los préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de lo previsto en el último párrafo del apartado 5 del artículo 16 de la LIS.

Por otra parte, en relación con dicho mismo precepto, en una consulta anterior de 28 de mayo de 2015 (V1664-15) se indicó que, *"dada la práctica habitual del mercado en este tipo de operaciones, en el caso de adquisiciones por parte de entidades holding, en las que se adquiere la participación en una entidad con endeudamiento, aportaciones de socios o participación de los anteriores accionistas, para determinar el porcentaje del 70 por ciento o inferior, se tendrán en cuenta la totalidad de las acciones o participaciones adquiridas por la entidad en unidad de acto"*. En la consulta V3503-15 se aclara que el término de "unidad de acto" debe entenderse como todos aquellos negocios jurídicos realizados en la misma fecha encaminados al mismo fin, de manera que cuando la adquisición de acciones o participaciones de una entidad se realice a través de varios negocios jurídicos que se realicen en la misma fecha podrán entenderse realizados en unidad de acto.

**5. Impuesto sobre Sociedades.- Contabilización de deterioros sobre el inmovilizado material (Dirección General de Tributos. Consulta V3436-15, de 11 de noviembre de 2015)**

La entidad consultante iba a contabilizar en 2014 unos deterioros del inmovilizado material devengados tanto en ese ejercicio como en ejercicios anteriores, incluyendo ejercicios prescritos. Se planteaba cómo debían imputarse fiscalmente las posibles reversiones de estos deterioros en el futuro (2015 y siguientes). Hemos de recordar que hasta el año 2014 (incluido), no existía regla fiscal que impidiera la deducibilidad fiscal de este tipo de deterioros, a diferencia de lo que ocurre en los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

La DGT señala que:

- (i) El deterioro correspondiente a 2014, que resultó deducible, revertirá total o parcialmente en el periodo en el que se produzca la recuperación de su valor, integrándose en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese período (coincidiendo por tanto reversión contable y fiscal).
- (ii) La pérdida contable que se refleje en 2014 correspondiente a ejercicios anteriores es una pérdida que debió reflejarse, contable y fiscalmente, en esos ejercicios anteriores. En la medida en que se trata de una pérdida contable (un gasto) registrada en un periodo impositivo posterior al de su devengo, podrá deducirse en el ejercicio de la imputación contable solo si de ello no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla de devengo.

Para valorar esta última circunstancia, según la DGT, deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Por lo tanto, los gastos procedentes de un ejercicio prescrito no podrán imputarse fiscalmente al ejercicio en que se contabilicen sino al ejercicio (prescrito) de devengo, por lo que no podrán deducirse.

Añade la DGT, con un criterio discutible, que cuando las pérdidas reviertan (porque se recupere el valor) se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no haya podido ser deducible por ese efecto de la prescripción.

**6. Impuesto sobre Sociedades.- La realización de una operación acordeón no tiene incidencia en el régimen de compensación de BIN (Dirección General de Tributos. Consulta V3403-15, de 5 de noviembre de 2015)**

La LIS establece que no pueden ser objeto de compensación las bases imponibles negativas (BIN) cuando, entre otras circunstancias, la mayoría del capital social sea adquirida por personas o entidades vinculadas después de la conclusión del período impositivo en el que se generaron esas BIN, y las personas o entidades adquirentes hubieran tenido menos de un 25% de participación en ese momento.

En el caso concreto de la consulta, la entidad consultante tiene BIN pendientes de compensar. Para reestablecer su equilibrio patrimonial, ha realizado una operación acordeón, que contablemente ha supuesto la reducción de su capital social a "0", mediante compensación de saldo de la cuenta contable que recoge las pérdidas de ejercicios anteriores, hasta reducirlo casi a cero, y procediendo luego a una ampliación de capital.

Planteada la posibilidad de que la operación acordeón pudiera impedir el derecho a compensar las BIN por lo establecido en la LIS cuando se produce un cambio accionarial, la DGT señala lo siguiente:

- (i) La operación acordeón se compone de dos operaciones simultáneas, una reducción de capital sin devolución de aportaciones y una simultánea ampliación de capital.
- (ii) Ninguna de las dos operaciones tiene incidencia en el resultado contable ni en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad ni, por tanto, puede haber repercusiones sobre el derecho a la compensación de las BIN pendientes de compensar.

**7. ITP y AJD.- Tributación por AJD de la constitución de un complejo inmobiliario, declaración de obra nueva, división horizontal y adjudicación de vivienda (Dirección General de Tributos. Consulta V3632-15, de 19 de noviembre de 2015)**

Se analiza la tributación por la modalidad de AJD de diversas operaciones inmobiliarias:

- (i) Constitución de un complejo inmobiliario: Se trata de un acto meramente preparatorio para la posterior construcción de edificaciones, sin que se modifique el contenido o el ámbito de la propiedad (puesto que en la escritura se mantiene la misma finca registral que antes de la constitución del complejo) y limitándose su contenido al establecimiento de meras normas o reglas de administración. Se trata por lo tanto de un acto sin objeto, cantidad o cosa valuable, motivo por el que la constancia del complejo en el documento notarial no origina tributación por AJD.
- (ii) Declaración de obra nueva y división horizontal: En este caso sí se produce la sujeción a la cuota variable del documento notarial, siendo la base imponible, en el caso de la declaración de obra nueva, el valor real de coste de dicha obra (coste de la ejecución de la obra y no su valor de mercado, en los términos que establece la Sentencia de 22 de abril de 2013 del Tribunal Supremo) y, en el caso de constitución del régimen de propiedad horizontal, el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno.
- (iii) Adjudicación de vivienda: Tributa igualmente por la cuota variable del documento notarial sobre una base imponible constituida por el valor declarado, referido a la fecha de la escritura en que se formalice la adjudicación. En caso de permuta, el valor declarado estará constituido por el valor acordado del solar entregado como contraprestación de la vivienda en la fecha en que se realizó la permuta.

**8. Procedimiento administrativo.- Los plazos del artículo 150.5 de la LGT no aplican cuando se acuerda la retroacción para permitir al responsable beneficiarse de la reducción por pronto pago de las sanciones (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de diciembre de 2015)**

Un contribuyente fue declarado responsable de una sanción tributaria y se le exigió su pago sin aplicación de reducciones. Planteada la oportuna reclamación, el TEAC resolvió acordar la retroacción de las actuaciones al momento de la exigencia del pago al responsable para permitir la aplicación de la reducción por pronto pago del 25%.

En cumplimiento de la referida resolución, el órgano recaudador dictó un acuerdo de ejecución que fue impugnado por el contribuyente por entender que había prescrito el derecho a exigir la responsabilidad tributaria al haberse superado los plazos previstos en el artículo 150.5 de la LGT.

Recordemos que ese artículo establece que: "*Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución*".

En esta nueva reclamación, el TEAC concluye que no son de aplicación los referidos plazos en la medida en que no se trata de dictar una nueva liquidación en ejecución de una resolución judicial o administrativa, sino únicamente de requerir el pago de la sanción contenida en el acuerdo de declaración de responsabilidad.

**9. Procedimiento de aplicación de los tributos.- El criterio vinculante de la DGT da al contribuyente un derecho subjetivo oponible frente a la Inspección (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de diciembre de 2015)**

Un contribuyente planteó dos consultas vinculantes a la DGT, en las que la DGT concluyó que unos determinados servicios estaban exentos de IVA. A pesar de ello, la Administración practicó liquidación considerándolos sujetos y no exentos.

Como en otras resoluciones anteriores, el TEAC incide en el carácter vinculante de las resoluciones de la DGT, señalando que en los supuestos en los que el criterio contenido en las resoluciones sea favorable al contribuyente, se generará en éste un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del hecho imponible.

En este tipo de casos, una liquidación como la que se discute ni siquiera debió dictarse, de modo que si el TEAC (afirma el propio tribunal) entrase a conocer del fondo del asunto, estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a consultas de la DGT favorables a los obligados tributarios.

El TEAC puntualiza, no obstante, que sí podría entrar en el fondo del asunto cuando:

- (i) La inspección hubiera constatado diferencias entre el supuesto planteado en las consultas y el regularizado;
- (ii) exista ya una doctrina del TEAC que contradiga el criterio de las resoluciones de la DGT, prevaleciendo aquélla; o

- (iii) estuvieran planteadas reclamaciones ante el TEAC en las que se discutiera el criterio procedente y con posterioridad al momento en que se dictaron los actos sometidos a revisión, la DGT sentara un criterio favorable al contribuyente distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos.

Dicho lo anterior, resulta conveniente traer a colación las Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de noviembre de 2015 (Rec. nº 88/2015 y 515/2015) en las que se matiza el carácter vinculante de las consultas por entender que el TEAC queda vinculado, en primer término, por la normativa tributaria.

**10. Procedimiento de aplicación de los tributos.- La información suministrada por otros Estados miembros en el marco de la asistencia mutua no tiene por qué ser contrastada por las autoridades fiscales españolas con el Estado que la remite (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de diciembre de 2015)**

La Inspección practicó liquidación de IRPF a un contribuyente por determinados rendimientos procedentes de cuentas bancarias extranjeras, basándose en información suministrada por las autoridades tributarias de otro Estado miembro en el marco de la asistencia mutua (la información acreditaba, a juicio de la Inspección, que el titular de las cuentas era ese contribuyente).

El artículo 108 de la LGT, que regula la prueba de presunciones, establece:

- (i) Que la Administración podrá considerar como titular de bienes, derechos, empresas, servicios, actividades, explotaciones o funciones a quien figure como tal en un registro fiscal u otro de carácter público (salvo prueba en contrario).
- (ii) Que se presumen ciertos los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de ciertas obligaciones de suministro de información reguladas en la propia LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de un obligado tributario (distinto del que proporciona esos datos), si bien han de ser contrastados cuando el obligado tributario afectado alegue su inexactitud o falsedad.

Con base en este artículo, el sujeto impugnó la liquidación alegando que la Administración, ni había demostrado que la información utilizada figurara en un registro fiscal u otro de carácter público, ni había solicitado su ratificación y confirmación a las autoridades tributarias de otro Estado, obteniendo una resolución favorable por parte del TEAR de Canarias.

Frente a ello, el TEAC afirma que:

- (i) No es aplicable el referido artículo 108 a la información que suministran las autoridades fiscales en el marco de la asistencia mutua porque se trata de una prueba directa.
- (ii) Ello es porque tal documentación tiene el valor de un documento oficial cuya fuerza probatoria es muy distinta a la que tienen los datos incluidos en declaraciones tributarias o en contestaciones a requerimientos de la Administración realizados por otros obligados tributarios. Por ello, es información que no necesita ser contrastada por la Administración tributaria española con las autoridades fiscales del Estado miembro que la remite.
- (iii) Conforme a ello, si el obligado tributario al que se refiere la información suministrada desea alegar su falsedad o inexactitud, deberá ser él quien pruebe la realidad de los hechos (en este caso que las cuentas no eran de su titularidad). Rigen a estos efectos



las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil, la Ley de Enjuiciamiento Civil y la LGT y, entre otros, los principios de valoración conjunta de la prueba practicada y facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba.

En relación con el caso analizado, añade el TEAC que esta prueba podría haber consistido en un certificado bancario en el que se indicara quién era el verdadero titular de las cuentas.

**11. Procedimiento de inspección.- La apreciación de dilación por retraso en la aportación de documentación requiere la previa fijación de un plazo concreto para aportarla (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de diciembre de 2015)**

En el marco de unas actuaciones inspectoras la Administración apreció la existencia de dilaciones imputables al contribuyente por haber solicitado aplazamientos para aportar cierta documentación. No obstante, la Inspección no había fijado un plazo concreto para la aportación de esa documentación.

El TEAC señala que:

- (i) Cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo no inferior a diez días para su cumplimentación.
- (ii) No cabe hablar de "aplazamiento solicitado" cuando no hay previa fecha de actuación fijada por la Inspección, dado que en estos casos no hay nada que aplazar. La Inspección no puede beneficiarse de una indefinición creada por ella misma.

**12. Impuesto sobre Actividades Económicas.- Las sociedades gestoras no forman grupo mercantil con las entidades de capital riesgo que gestionan solo por el hecho de gestionarlas y administrarlas (Dirección General de Tributos. Consulta V3515-15, de 16 de noviembre de 2015)**

La Ley de Haciendas Locales establece que ha de aplicarse un coeficiente de ponderación sobre las cuotas de tarifa (municipales, provinciales o nacionales) en caso de que el importe neto de la cifra de negocios supere unos determinados umbrales.

Se analiza en esta consulta si, a estos efectos, las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado que gestionan entidades de capital-riesgo (SGEIC) deben incluir en su cifra de negocios la correspondiente a las entidades de capital-riesgo (ECR) gestionadas y a las participadas por éstas. En definitiva, si todas ellas se entienden que forman un grupo de empresas.

La DGT recuerda que:

- (i) El importe neto de la cifra de negocios (que determina la exención o no del impuesto y la aplicación y determinación del coeficiente de ponderación) está integrado por los ingresos de todas las actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo (estén exentas o no) y, en su caso, por los correspondientes al conjunto de entidades integrantes del grupo al que el sujeto pertenezca.
- (ii) La consideración de los ingresos de todas las entidades de un mismo grupo es una previsión antielusión que pretende evitar que el sujeto pasivo, mediante la división de su actividad económica en varias entidades, disminuya el importe neto de la cifra de



negocios de cada una de ellas a los efectos de que resulte de aplicación la exención en el impuesto o un menor coeficiente de ponderación.

Dicho ello, la DGT subraya que las SGEIC están encargadas de la gestión y administración de las ECR y son responsables de garantizar que cumplen lo previsto en su normativa reguladora. Esta función de gestión y administración viene impuesta por su normativa sectorial que establece la obligación de que cada ECR tenga una sociedad gestora. No obstante, ello no implica que las SGEIC formen necesariamente un grupo con las ECR que gestionan y administran, solo por el hecho de esa gestión y administración.

Solo en aquellos casos en los que sí se de alguna de las circunstancias del artículo 42 del Código de Comercio entre las SGEIC y las ECR que gestionen (porque exista un control derivado de la posesión de la mayoría de los derechos de voto o la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración), habrá que tener en cuenta el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

### III. Normativa

#### 1. *Modificaciones en el DUA*

En el BOE de 25 de enero de 2016 se ha publicado la Resolución de 14 de enero de 2016, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA).

Algunas de las modificaciones se producen en relación con la forma de presentar el DUA, el procedimiento de admisión del mismo, así como el de despacho y levante de las mercancías como consecuencia de la creación por parte de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas de una ventanilla única aduanera (VUA).

En concreto, se introduce la posibilidad de presentar el DUA antes de la llegada de las mercancías, la presentación y admisión de la declaración antes de la obtención de los certificados de los Servicios de inspección en Frontera (SIF), el establecimiento de un nuevo tipo de despacho automático (circuito amarillo) para el control de dichos certificados, así como la posibilidad de incorporar la referencia a esos certificados en el DUA con posterioridad a su admisión.

Adicionalmente, además de ciertas mejoras de carácter técnico y de actualización de códigos como consecuencia de las novedades normativas aprobadas desde la publicación de la Instrucción de 11 de julio de 2014, se han incorporado las siguientes adaptaciones:

- (i) Se amplía la posibilidad de remitir electrónicamente otras pruebas del estatuto aduanero de las mercancías en la aduana de destino distintas al documento T2L, como documentos comerciales.
- (ii) Se introduce la posibilidad de que un DUA de exportación pueda incluir más de un e-DA (Documentos Administrativos Electrónicos) con objeto de avanzar en la simplificación de la tramitación aduanera.

Lo dispuesto en esta Resolución entró en vigor el día 26 de enero de 2016.

## **2. *Modificaciones en Normativa comunitaria***

Con fecha 29 de diciembre de 2015 se han publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) las disposiciones de desarrollo del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU) y, en particular:

1) El Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 que regula las normas de procedimiento a que hace referencia el CAU para alguno de sus elementos.

2) El Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015, para completar determinados elementos no esenciales del Código, de conformidad con el artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a fin de permitir una clara y correcta aplicación del Código.

Las disposiciones de ambos reglamentos deberán aplicarse a partir del 1 de mayo de 2016 a fin de permitir la plena aplicación del nuevo CAU.

Junto con lo anterior, en la actualidad se está trabajando en un Reglamento Delegado referido a las normas transitorias para determinadas disposiciones del CAU en tanto en cuanto no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes.

## **3. *Modificación de las claves del NIF de Sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica***

Con efectos 1 de enero de 2016 la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades ha configurado como contribuyentes del impuesto a las sociedades civiles, exclusivamente cuando tienen personalidad jurídica y objeto mercantil.

La distinción efectuada por la Ley entre las sociedades civiles que tributan en el Impuesto sobre Sociedades y las que no (cuyo alcance e implicaciones han sido analizados por la Agencia Tributaria en sus Instrucciones de fecha 22 de diciembre de 2015 –analizadas en el apartado “Otros” de esta newsletter–), ha motivado la modificación de la composición del Número de Identificación Fiscal (NIF).

Por este motivo, se ha publicado en el BOE de 15 de enero de 2016 la Orden HAP/5/2016, de 12 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

En concreto, se especifica que la clave J corresponderá tanto a las sociedades civiles con personalidad jurídica, como a las sociedades civiles sin personalidad jurídica y que la clave E del NIF (que hasta ahora correspondía a las comunidades de bienes y herencias yacentes) incluirá ahora también a otras entidades sin personalidad jurídica.

## **4. *Modelo 113 de comunicación de datos por cambio de residencia (“exit tax”). Plazo de presentación el modelo 170***

La Ley 26/2014 introdujo un nuevo régimen de tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, cuando éste pierda su condición por cambio de residencia, cuando concurren determinadas circunstancias. No obstante, se regulan ciertas especialidades

cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembros de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Por ese motivo, en el BOE de 30 de diciembre de 2015 se ha publicado la Orden HAP/2835/2015, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 113, que servirá para ejercitar la opción de aplicar las referidas especialidades y proporcionar ciertos datos, como son los siguientes:

- La identificación de las acciones o participaciones (incluyendo el porcentaje de titularidad y su valor de mercado).
- La ganancia patrimonial puesta de manifiesto.
- La fecha del cambio de residencia, el Estado al que se traslada la residencia (con indicación del domicilio) y como las posteriores variaciones en el domicilio.
- En el supuesto de que se transmitan ínter vivos las acciones o participaciones, el valor de transmisión.

El modelo deberá presentarse en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente pierda su condición de tal como consecuencia del cambio de residencia. Las posteriores variaciones de domicilio deberán comunicarse en el plazo de dos meses desde que se produzcan.

Por otra parte, la Orden anticipa al mes de febrero (hasta ahora marzo) el plazo de presentación del modelo 170 de declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito que deben presentar las entidades bancarias o de crédito y las demás entidades que presten dicho servicio.

La Orden entró en vigor el 31 de diciembre de 2015 y será de aplicación, respecto del modelo 170, por primera vez, en la presentación del modelo correspondiente al ejercicio 2015.

## **5. Procedimiento de obtención del certificado para la deducción por gastos de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas**

En el BOE de 30 de diciembre se ha publicado la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se trata del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (INEAM) para la aplicación de la deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

El contribuyente deberá solicitar el certificado por medios electrónicos y acreditar haber realizado gastos en la producción o exhibición de espectáculos en vivo de música, danza, teatro o circo, en el ejercicio fiscal para el que se solicita el certificado a través de uno o varios de los siguientes medios de prueba:

- (i) A través de las bases de datos del propio INAEM, por ser la entidad solicitante beneficiaria de subvención otorgada por el INAEM, o por haber sido programado su espectáculo en el Programa PLATEA, organizado por el INAEM.

- (ii) A través de las entidades asociativas del sector, es decir, mediante certificado de alguna de las entidades de representación de intereses colectivos que formen parte, en el momento de expedir su certificado, del Consejo Estatal de las Artes Escénicas y de la Música, o que hayan percibido subvención del INAEM dentro de los tres ejercicios inmediatamente anteriores a la fecha de la solicitud al INAEM.
- (iii) Mediante documentación del propio solicitante sobre la producción, festival o espacio escénico para el que se quiera obtener el certificado del INAEM.

En caso de resolución desestimatoria, se podrá interponer recurso de alzada en el plazo de un mes que, de no ser resuelto en tres meses, se entenderá estimado por silencio administrativo positivo.

## IV. Otros

### 1. ***Sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades: Instrucciones de la AEAT***

Como consecuencia de la modificación introducida en el artículo 7.1.a) de la LIS, que establece que serán contribuyentes del Impuesto "las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil", la AEAT publicó el 22 de diciembre de 2015 unas Instrucciones que pretenden aclarar la delimitación de este tipo de sociedades.

En concreto, afirma que:

- (i) Una sociedad civil sólo tiene personalidad jurídica cuando sus pactos no se mantienen secretos entre sus socios (artículo 1669 del Código civil).

Por tanto, si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades) se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (siempre que tenga objeto mercantil). En este caso se otorgará un NIF con la clave "J" de Sociedad civil.

Por el contrario, si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan

secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica ni, por tanto, el carácter de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. En estos casos podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o de cualquier otro ente sin personalidad jurídica. A todos ellos, se les otorgará un NIF con clave "E".

- (ii) Las sociedades civiles constituidas como tales serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades si tienen objeto mercantil. Conforme a ello, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades las sociedades dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o profesionales; pero sí lo estarán las dedicadas a cualquier actividad empresarial.

## **2. *Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la Unión Europea y Suiza, Liechtenstein y San Marino para la aplicación de estándares OCDE sobre intercambio automático de información***

La UE y los distintos países que la conforman han firmado en los últimos tiempos Acuerdos en relación con el intercambio automático de información sobre cuentas financieras. Estos Acuerdos representan un paso en la lucha emprendida contra el fraude fiscal y la evasión fiscal y actualizan los Acuerdos actualmente vigentes con dichos Estados para garantizar la aplicación de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE de la UE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro.

Ahora se han publicado las Decisiones (UE) 2015/2400 y 2015/2453 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 relativas a la celebración, en nombre de la UE, de los Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza y el Principado de Liechtenstein, relativos al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE de 19 y 24 de diciembre de 2015); y la Decisión (UE) 2015/2469 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 relativa a la firma, en nombre de la Unión, y aplicación provisional, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino en el mismo sentido que los anteriores (DOUE de 31 de diciembre de 2015).

En virtud de los Acuerdos, la UE y los Estados citados intercambiarán automáticamente información sobre las cuentas financieras de sus respectivos residentes.

## **3. *Intercambio automático de información en materia de acuerdos previos transfronterizos y sobre precios de transferencia***

Con fecha 18 de diciembre se ha publicado la Directiva (UE) 2015/2376, del Consejo, de 8 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, con el fin de potenciar el intercambio espontáneo y eficiente de información sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, estableciendo la definición de los acuerdos afectados, el alcance y los plazos para efectuar las comunicaciones.

En concreto, se establece que:

- (i) La autoridad competente de un Estado miembro en el que se haya formulado, modificado o renovado un acuerdo previo con efecto transfronterizo o un acuerdo previo sobre precios de transferencia después del 31 de diciembre de 2016, deberá comunicar automáticamente la información correspondiente a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros, así como a la Comisión Europea.

También deberán comunicar los acuerdos formulados, modificados o renovados en los cinco años anteriores al 1 de enero de 2017, si bien los que lo hayan sido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013 solo se deberán comunicar si seguían siendo válidos a 1 de enero de 2014.

No obstante, podrán excluirse de la comunicación los acuerdos formulados, modificados o renovados antes del 1 de abril de 2016 a una persona o grupo de personas determinado que no ejerza principalmente actividades financieras o de inversión y que haya tenido un volumen de negocios neto anual para todo el grupo de menos de 40.000.000 euros en el ejercicio fiscal anterior a la fecha de formulación, modificación o renovación de los acuerdos.

- (ii) Los acuerdos celebrados con terceros países quedarán excluidos del intercambio automático de información cuando el convenio fiscal internacional en cuyo contexto se negociaron no permita su comunicación a terceros.

Lo dispuesto en la Directiva entró en vigor el día 18 de diciembre de 2015.

Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2016, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en la Directiva y lo comunicarán inmediatamente a la Comisión, aplicando dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2017.

En esta línea, se han aprobado los modelos normalizados y soportes electrónicos para el intercambio de información fiscal en el ámbito de la Unión Europea. En concreto, se ha publicado el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1156/2012 (DOUE de 18 de diciembre de 2015).

Se trata de formularios normalizados que se deberán utilizar para el intercambio de información previa solicitud, los intercambios espontáneos, las notificaciones y la información de retorno así como los formatos electrónicos de aplicación para el intercambio automático de información.

El Reglamento entró en vigor el 21 de diciembre de 2015 y será de aplicación a partir del 1 de enero de 2016.

#### **4. *El Sultanato de Omán dejó de tener la consideración de paraíso fiscal desde el 19 de septiembre de 2015***

La DGT ha publicado un Informe emitido el 3 de noviembre de 2015 en el que señala que Omán dejó de tener la consideración de paraíso fiscal a partir del 19 de septiembre de 2015, fecha de entrada en vigor del Convenio entre el Reino de España y el Sultanato de Omán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho "ad referéndum" en Mascate el 30 de abril de 2014 (BOE de 8 de septiembre de 2015).

### Más información:

#### **Eduardo Abad**

Socio responsable departamento Fiscal

[eduardo.abad@garrigues.com](mailto:eduardo.abad@garrigues.com)

T +34 91 514 52 00

