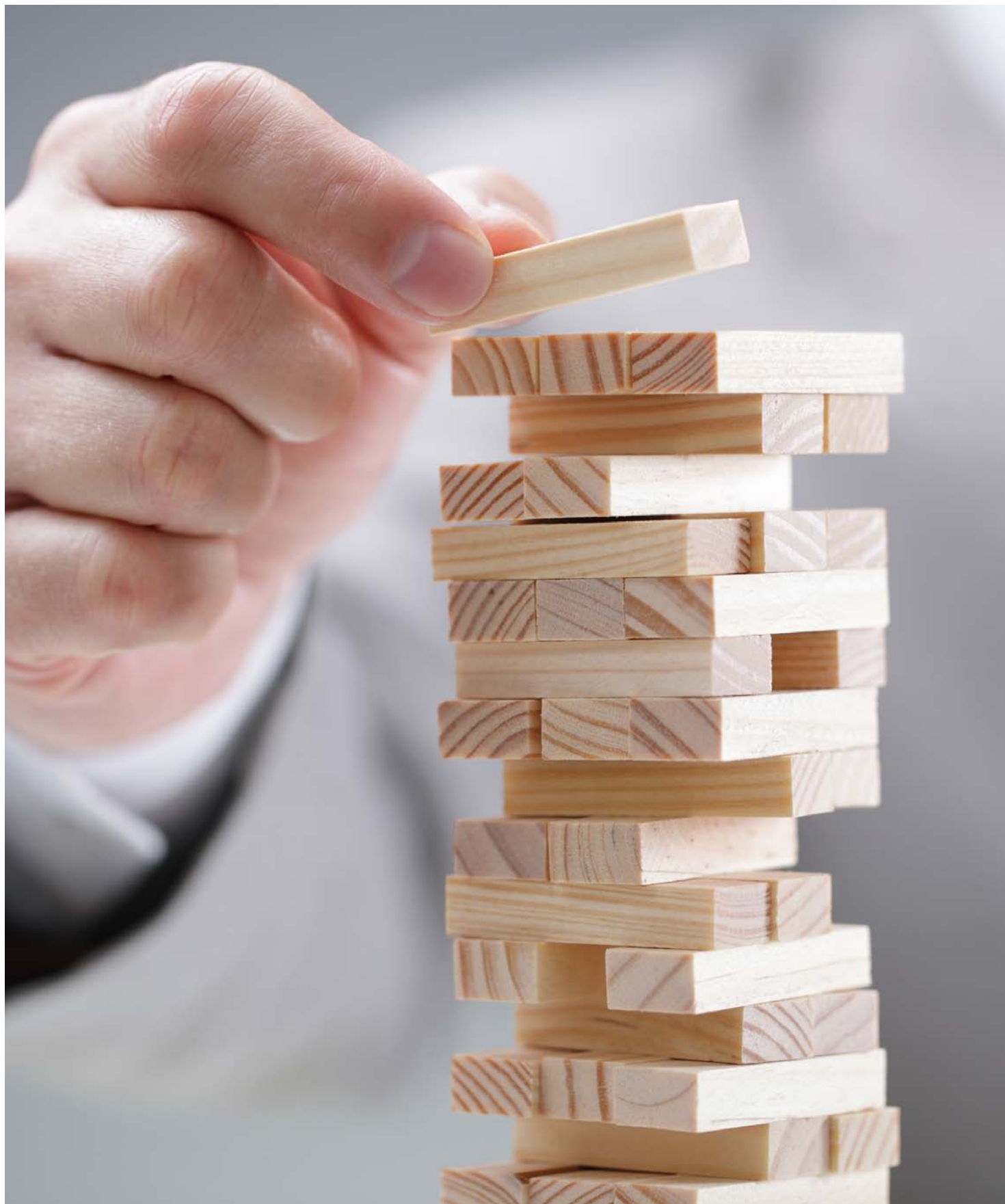


# GARRIGUES

TRIBUTARIO

ABRIL 2016



# ÍNDICE

## 5 Sentencias

- 5** **1.1** Impuesto sobre Sociedades.- Los "juros" brasileños dan derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de marzo de 2016)
- 5** **1.2** Impuesto sobre Sociedades.- El coste de los envases y embalajes forma parte de la deducción por gastos de publicidad y propaganda en acontecimientos de excepcional interés público (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de marzo de 2016)
- 6** **1.3** IRNR.- No es obligatorio contar con los certificados de residencia cuando se devenga la obligación de retener sino cuando se revisa esa obligación (Tribunal Superior de Castilla y León. Sentencia de 20 de noviembre de 2015)
- 6** **1.4** IRNR.- La Observación española sobre el software estandarizado solo aplica desde su publicación (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 27 de octubre de 2015)
- 7** **1.5** Tributos autonómicos.- Cuestión prejudicial al TJUE sobre el impuesto de grandes superficies de Cataluña, Aragón y Asturias (Tribunal Supremo. Autos de 10 y 11 de marzo de 2016)
- 7** **1.6** Tributos autonómicos.- El Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos de La Rioja no plantea dudas de inconstitucionalidad (Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de marzo de 2016)
- 8** **1.7** Tributos autonómicos.- El Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de energía eléctrica de alta tensión de Castilla y León es legal (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de marzo de 2016)
- 9** **1.8** Procedimientos tributarios.- La devolución de pagos fraccionados calculados indebidamente es una devolución de ingresos indebidos (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de enero de 2016)

## 9 Resoluciones y consultas

- 9** **2.1** Impuesto sobre Sociedades.- Cuando se transmitan entre vinculadas elementos deteriorados, la recuperación de valor debe reflejarse en la entidad que practicó la corrección (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de marzo de 2016)
- 10** **2.2** Impuesto sobre Sociedades.- El plazo de 25 días para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades se computa desde los seis meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo, computados de fecha a fecha y no por meses completos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de marzo de 2016)
- 10** **2.3** Impuesto sobre Sociedades.- Cuando el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta esta última a terceros independientes es sustancialmente el mismo: "operación no vinculada comparable" (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de marzo de 2016)

- 11** **2.4** Impuesto sobre Sociedades.- Efectos de la no aplicación del régimen de neutralidad a una fusión realizada en un grupo fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V0610-16, de 15 de febrero de 2016)
- 11** **2.5** Impuesto sobre Sociedades.- Régimen de exención en participaciones contabilizadas como activos financieros mantenidos para negociar (Dirección General de Tributos. Consulta V0541-16, de 9 de febrero de 2016)
- 13** **2.6** Impuesto sobre Sociedades.- Límites cuantitativos para la monetización de las deducciones para actividades de I+D+i en caso de grupos mercantiles (Dirección General de Tributos. Consulta V0540-16, de 9 de febrero de 2016)
- 13** **2.7** Impuesto sobre Sociedades.- Los intereses de fuente brasileña generan una deducción del 20% aunque no hayan tributado en Brasil (Dirección General de Tributos. Consulta V0417-16, de 3 de febrero de 2016)
- 13** **2.8** IRPF.- Los valores en cotizadas en USA se tratan como no cotizadas a efectos de la integración de minusvalías (Dirección General de Tributos. Consulta V0515-16, de 9 de febrero de 2016)
- 14** **2.9** IRNR.- Los no residentes pueden beneficiarse de la tributación reducida de los sistemas de retribución flexible (Dirección General de Tributos. Consulta V0401-16, de 2 de febrero de 2016)
- 14** **2.10** IVA.- Rectificación de la deducción por resolución de las operaciones en ausencia de factura rectificativa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de marzo de 2016)
- 14** **2.11** IVA.- Descuentos practicados sobre las cantidades que deben abonar los laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 17 de marzo de 2016)

## **15** **Legislación**

- 15** **3.1** Resolución de la DGT sobre la deducibilidad de los intereses de demora
- 16** **3.2** Tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre de 2016, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros
- 16** **3.3** Procedimiento para efectuar embargos a través de internet de dinero en cuentas a plazo e imposiciones a plazo fijo en entidades de crédito
- 16** **3.4** Listado de deudores a la Hacienda Pública para los años 2016 y siguientes
- 17** **3.5** Modificaciones en normativa comunitaria en materia de Aduanas e Impuestos Especiales





En la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades se regula el derecho que tienen los sujetos pasivos o contribuyentes a una deducción en cuota por gastos de publicidad y propaganda en relación con acontecimientos de excepcional interés público.

Es ya conocida la discusión sobre si pueden incluirse dentro de esos gastos los derivados de la adquisición o fabricación de envases y embalajes en los que se hace constar el logotipo del acontecimiento. La inspección ha venido manteniendo como criterio generalizado que solo puede formar parte de la base para el cálculo de la deducción el coste adicional que supone la impresión de las imágenes y el texto en los envases y embalajes, pero no el de los envases y embalajes en sí mismo considerados.

El TEAC ha apoyado en los últimos años esta postura (en contra de alguna otra resolución más antigua del propio Tribunal, como la de 14 de mayo de 2008 y a pesar de conocer la existencia de sentencias de la Audiencia Nacional que rechazan su planteamiento). Así, el TEAC ha venido defendiendo que (i) la deducción requiere que se realice una inversión expresa en publicidad y propaganda, por lo que no puede servir de base el coste de los envases y embalajes que la empresa va a asumir de

todos modos en el ejercicio de su actividad para la propia comercialización de sus productos, y que (ii) a lo sumo, podrá considerarse el coste de inserción del logo en el envase, señalando que, en todo caso, ese coste puede ser residual o incluso nulo y exigiendo una prueba sobre este último coste que, en la práctica, o es imposible o puede no merecer la pena dado el mínimo coste que se acepta.

Ahora la Audiencia Nacional reitera su criterio en una nueva sentencia en la que manifiesta claramente que el objeto del incentivo es atraer la inversión privada para permitir la promoción de ciertos eventos, por lo que carece de sentido que no sea válido el gasto de los envases y embalajes en los que se insertan los logos promocionales y que sirven de soporte de la promoción. De otro modo, insiste la Audiencia Nacional, nadie invertiría en la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público, tan importantes para la economía en general y el turismo en particular.

Son ya muchas las sentencias de la Audiencia Nacional en las que se mantiene este criterio interpretativo y que, aunque no se constituya en jurisprudencia, debería ser suficiente para que la Administración tributaria lo asuma, alineándose con la postura manifiesta y reiterada de nuestros tribunales de Justicia.

# 01 SENTENCIAS

## 1.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los “juros” brasileños dan derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de marzo de 2016)

En el caso enjuiciado, el contribuyente calificó los “juros sobre o capital propio” (JSCP) recibidos de filiales brasileñas como dividendos, aplicando la exención para evitar la doble imposición internacional. La Inspección, frente a ello, entendió que debían calificarse como intereses, por lo que negó el derecho a la exención.

El Tribunal Supremo confirma la sentencia previa de la Audiencia Nacional, aceptando la posición del contribuyente, sobre la base de los siguientes razonamientos:

- a) Los JSCP no pueden ser intereses porque no remuneran cantidades recibidas en préstamo.
- b) Los JSCP pueden asimilarse a dividendos porque proceden de beneficios de las filiales brasileñas y el título que da derecho a su percepción es precisamente la participación del socio en el capital social de la filial.
- c) No obsta a esta conclusión que en Brasil puedan deducirse. Los JSCP fueron introducidos para fomentar la capitalización de las empresas brasileñas y se otorgó como ventaja fiscal su deducción, pero con ciertos límites que no rigen para la deducibilidad de intereses.

Una vez determinada su naturaleza, el Tribunal continúa analizando si se cumple el resto de requisitos para la deducción. Entre ellos, se centra en el de tributación de las rentas en el extranjero. Y, sobre esta cuestión, el Tribunal afirma que han estado sometidas a imposición en Brasil en sede de las filiales brasileñas porque lo han estado los beneficios de los que proceden. En todo caso, subraya el Tribunal, el artículo 21 del TRLIS establece una presunción en virtud de la cual esa tributación se presume si existe un Convenio para evitar la doble imposición con el Estado de origen de las rentas, lo que ocurre en el presente caso.

## 1.2 Impuesto sobre Sociedades.- El coste de los envases y embalajes forma parte de la deducción por gastos de publicidad y propaganda en acontecimientos de excepcional interés público (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de marzo de 2016)

La empresa había aplicado deducciones por gastos de publicidad y propaganda orientados a la divulgación y promoción de diversos eventos declarados como acontecimientos de excepcional interés público. Como parte de los gastos soportados, todos ellos calificados en los correspondientes certificados de los consorcios correspondientes, se recogían gastos referidos a adquisición de envases y embalajes en los que se había hecho constar el logotipo del acontecimiento.

La inspección negó la inclusión en la base de las referidas deducciones de los gastos de envases y embalajes contabilizados por la empresa, pese a haber observado en su diseño las especificaciones contenidas en los manuales aprobados por los consorcios. Para la Inspección, no se trata de gastos de propaganda y publicidad; solo lo son los costes directamente relacionados con la inclusión en los envases de los logos promocionales de los acontecimientos. EITEAC confirmó esta conclusión al entender que los costes de los envases y embalajes son necesarios para la propia comercialización del producto, no estando necesaria y directamente vinculados con la incorporación en ellos de un determinado logo; es decir, la empresa incurre en ellos en todo caso para vender sus productos y con independencia de que acometa una acción publicitaria.

La Audiencia Nacional apoya las pretensiones de la empresa, confirmando su criterio en sentencias anteriores, con un interesante análisis de la cuestión. Así, afirma que:

- a) La interpretación de los incentivos fiscales debe hacerse atendiendo al espíritu y finalidad de las normas.
- b) En este caso, la finalidad es permitir que los consorcios promocionen el evento sin pagar los precios de mercado de la inserción de publicidad en televisión, en envases, en medios de transporte, etc., y para ello es fundamental dar a conocer los acontecimientos al exterior a través de instrumentos publicitarios sufragados por la iniciativa privada.

c) Lo que la norma pretende no es por tanto incentivar la realización de gastos adicionales ("pues probablemente ninguna lo haría a cambio de una deducción del 15% de ese gasto adicional"); ni siquiera incurrir en gastos en sentido jurídico y contable. Lo que se pretende es reconocer a la empresa un incentivo que le induzca a participar en la promoción y, por tanto, es indiferente que, además de la finalidad publicitaria o de promoción, el gasto sirva a los fines de la empresa.

d) La norma solo tiene sentido desde la perspectiva de la publicidad gratuita que se logra para el evento.

e) Tanto la Ley como el Reglamento afirman que la base de la deducción es el gasto realizado cuando el soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento y el 25% del gasto en caso contrario, sin que se limite a la parte de gastos adicionales que genera la inclusión del logotipo, cualquiera que sea el soporte publicitario.

### 1.3 IRNR.- No es obligatorio contar con los certificados de residencia cuando se devenga la obligación de retener sino cuando se revisa esa obligación (Tribunal Superior de Castilla y León. Sentencia de 20 de noviembre de 2015)

En este caso concreto, la compañía no practicó retenciones sobre dividendos a no residentes por aplicación de la exención matriz-filial. En sede de inspección la compañía aportó documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos para esa exención, entre ellos los correspondientes certificados de residencia de la matriz. No obstante, esos certificados habían sido emitidos después del momento en que había surgido la obligación de retener y de declarar; motivo por el cual la Inspección denegó la exención aunque los requisitos materiales para ella se cumplieran.

EITSJ de Castilla y León no está de acuerdo con esta conclusión administrativa. Afirma que la Ley no exige que deba disponerse de los documentos que acrediten la aplicación de un beneficio fiscal en el momento en que nace la obligación de retener o de declarar; sino que es suficiente con que pueda acreditarse documentalmente cuando se revise el derecho a ese beneficio.

### 1.4 IRNR.- La Observación española sobre el software estandarizado solo aplica desde su publicación (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 27 de octubre de 2015)

La sociedad abonaba rendimientos a una entidad francesa por la cesión de derechos de distribución sobre programas estándar de juegos de vídeo para móviles para su comercialización. En los años 2001 a 2004 no practicó retención a cuenta del IRNR. La inspección entendió que esas cantidades debieron estar sometidas a retención por tratarse de cánones.

El sujeto defendió que no procedía esa retención porque se trataba de software estándar; Para ello se basaba en la Observación a los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE introducida por España (entre otros países), en julio de 2008, en virtud de la cual la explotación comercial del software genera cánones salvo cuando sea para la distribución comercial de software estándar que no incluya el derecho de adaptación ni el de reproducción.

EITSJ de Cataluña desestima el recurso del sujeto afirmando que:



- a) La Observación al Modelo de Convenio de la OCDE no fue un mero medio de interpretación de situaciones dudosas, sino que supuso la introducción de un nuevo criterio que debía y debe regir determinadas situaciones. Respecto a España, el criterio instrumentado mediante la Observación es el de evitar la tributación del software estandarizado.
- b) Estamos, por tanto, ante un auténtico cambio normativo que debe aplicarse desde que se produce y no antes, pues entonces la voluntad sobre la tributación era distinta.
- c) En definitiva, la eficacia de los comentarios al Modelo de Convenio alcanza a los convenios existentes (interpretación dinámica) pero solo desde la publicación de los comentarios o, en este caso, de la Observación (julio de 2008).

**1.5 Tributos autonómicos.- Cuestión prejudicial al TJUE sobre el impuesto de grandes superficies de Cataluña, Aragón y Asturias (Tribunal Supremo. Autos de 10 y 11 de marzo de 2016)**

Se han publicado cinco autos del Tribunal Supremo a través de los que se plantea cuestión prejudicial al TJUE sobre la adecuación de los impuestos de grandes superficies aprobados por las Comunidades Autónomas de Cataluña, Asturias y Aragón al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Estas cuestiones prejudiciales se elevan en el marco de varios recursos interpuestos por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) contra las sentencias de los tribunales superiores de Justicia de Cataluña, Asturias y Aragón en relación a dichos impuestos.

La tramitación de esos recursos queda suspendida hasta que responda el alto tribunal europeo.



**1.6 Tributos autonómicos.- El Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos de La Rioja no plantea dudas de inconstitucionalidad (Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de marzo de 2016)**

Se discute en casación el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos, tributo propio de la Rioja creado por la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y administrativas para 2013 y desarrollado por la Orden 8/2013, de 25 de marzo, de la Consejería de Administración Pública y Hacienda, por la que se regulan la repercusión del Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos y los requisitos de pesaje y se aprueban el documento de repercusión y el modelo de autoliquidación. El recurso de casación se interpuso contra una Sentencia del TJSJ de la Rioja por la que se desestimó el recurso interpuesto contra la referida Orden.

El Tribunal Supremo señala que:

- a) De la lectura del recurso contencioso-administrativo y de las pretensiones se observa que no se está atacando realmente la legalidad de la Orden 8/2013, sino la inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley 7/2012.
- b) En definitiva, la parte recurrente ha pretendido servirse del orden jurisdiccional contencioso-administrativo para discutir; directamente y sin relación con el objeto del recurso, la adecuación constitucional de una norma con rango de Ley.
- c) Dicho ello, el Tribunal manifiesta que:
  - a. Estamos ante un impuesto que no tiene una finalidad genéricamente recaudatoria sino que su finalidad es corresponsabilizar a los que ponen en riesgo el medio ambiente y se adopten las medidas preventivas suficientes para tal finalidad.
  - b. Las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos propios de carácter extrafiscal, siempre que concurra el doble título habilitante para ello: (i) que la Comunidad Autónoma ostente potestad tributaria y (ii) que tenga competencia material sobre el objeto del tributo de que se trate.



Conforme al artículo 6.3 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas tienen competencia material para crear un impuesto como el que nos ocupa.

- c. La prohibición de las Comunidades Autónomas de establecer impuestos que recaigan sobre materias imposables que la legislación sobre el régimen local reserva a las Corporaciones locales, tiene como objeto evitar la duplicidad de hechos imposables. En este sentido, no puede decirse que el impuesto que nos ocupa y la tasa por aprovechamiento especial del dominio público municipal por prestación del servicio de recogida y tratamiento de residuos tengan el mismo hecho imponible (como tampoco comparten la base imponible y los demás elementos configuradores del impuesto).
- d. Todo ello lleva a que no sea necesario suscitar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional y a la desestimación del recurso (con imposición en costas).

### 1.7 Tributos autonómicos.- El Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de energía eléctrica de alta tensión de Castilla y León es legal (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de marzo de 2016)

El Tribunal Supremo conoce de un recurso de casación interpuesto por una entidad dedicada a la producción de energía eólica basado en la presunta disconformidad con la Constitución y el Derecho comunitario del Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de energía eléctrica de alta tensión de Castilla y León.

La recurrente basa su recurso en diversos motivos que el Tribunal rechaza de la siguiente forma:

- a) En primer lugar, el Tribunal rechaza que el impuesto controvertido entre en colisión con el IAE porque no grava el ejercicio de una actividad económica en sí misma considerada,



sino la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión.

- b) Por otro lado, en relación con la posible vulneración de los principios de generalidad e igualdad por dejar fuera del impuesto algunas instalaciones y elementos patrimoniales afectos al desarrollo de actividades económicas de similares características, el Tribunal apunta que estamos ante un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio de dicha Comunidad Autónoma. En este sentido, aunque el impuesto no recaiga sobre todas las instalaciones que producen un daño al medio ambiente, no es irracional, desproporcionado o inexplicable que recaiga únicamente sobre aquellas actividades que el legislador autonómico considera que producen un “importante daño”.
- c) El Tribunal rechaza también la vulneración del Derecho comunitario señalando que el hecho de que se fomente una actividad como





la que nos ocupa no puede llevar aparejada automáticamente la no sujeción o exención a impuesto alguno, o lo que es lo mismo, el fomento de una actividad puede llevarse a cabo mediante el reconocimiento de beneficios fiscales, pero también a través de otras distintas formas, manteniendo la sujeción, sin beneficio fiscal, a los tributos que resulten procedentes.

Conforme a lo anterior, concluye el Tribunal que no es necesario suscitar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, ni cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**1.8 Procedimientos tributarios.- La devolución de pagos fraccionados calculados indebidamente es una devolución de ingresos indebidos (Audiencia Nacional. Sentencia de 28 de enero de 2016)**

La compañía presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades y después solicitó su rectificación por no haber incluido un gasto al calcular la base imponible. La inspección aceptó la inclusión de un gasto adicional y ordenó la pertinente devolución. No obstante, por la parte que se había ingresado al hacer los pagos fraccionados, entendió que se trataba de una devolución

derivada de la normativa del tributo, lo que implicaba que los intereses de demora no se computaran desde el ingreso sino transcurridos seis meses desde la solicitud de devolución.

La Audiencia Nacional mantiene, como el sujeto pasivo, que aunque las devoluciones derivadas de la realización de los pagos fraccionados se califican, en general, como devoluciones derivadas de la normativa del tributo, no es así cuando el pago fraccionado se realizó incorrectamente por una declaración indebida de la base del pago fraccionado. En consecuencia, en este caso los intereses de demora deben calcularse desde la fecha de ingreso de los pagos fraccionados por la parte pagada en ese momento.

**02 RESOLUCIONES Y CONSULTAS**

**2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Cuando se transmitan entre vinculadas elementos deteriorados, la recuperación de valor debe reflejarse en la entidad que practicó la corrección (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de marzo de 2016)**

Un contribuyente español adquirió la totalidad de las participaciones de unas sociedades argentinas, dotando en el ejercicio de la adquisición y en el siguiente unas provisiones por depreciación de estas participaciones que fueron deducibles. Posteriormente aportó las referidas participaciones a unas sociedades holdings residentes en Alemania y Holanda. Tras esta aportación las participaciones se revalorizaron lo que, según la Administración, obligaba al contribuyente (que dotó y dedujo las provisiones por deterioro) a practicar el ajuste previsto en el artículo 19.6 del derogado TRLIS.

Recordemos que ese artículo 19.6 indica que la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

La cuestión se centra en determinar si la recuperación de valor a que alude el referido precepto debe integrarse en la base imponible de la entidad que se dedujo fiscalmente la pérdida por deterioro de valor o por transmisión de elementos patrimoniales (como sostiene la Inspección), o si esa revalorización debe integrarse en la entidad titular de los elementos patrimoniales en el momento de la revalorización (como sostiene el contribuyente). En este último caso, como las titulares de los elementos en ese momento son no residentes, no cabe aplicación del ajuste del artículo 19.6 del TRLIS.

El TEAC concluye, de forma muy discutible, que la finalidad del referido precepto es evitar el “lavado” del ingreso derivado de la recuperación de valor (norma antielusoria) y que, por tanto, resulta lógica la integración de la reversión del deterioro en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor o sufrió la pérdida por la transmisión de un elemento patrimonial.

Apoya su argumentación en la conclusión alcanzada en una previa Resolución de 14 de septiembre de 2007. Aunque esa Resolución fue anulada posteriormente por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 29 de diciembre de 2010, el TEAC decide mantener su interpretación porque, en su opinión, esa sentencia no constituye jurisprudencia consolidada.

Recordemos que una regla similar a la del art. 19.6 del TRLIS se encuentra ahora en el artículo 11.6 de la Ley 27/2014.

### **2.2 Impuesto sobre Sociedades.- El plazo de 25 días para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades se computa desde los seis meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo, computados de fecha a fecha y no por meses completos (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de marzo de 2016)**

El sujeto pasivo cerraba su ejercicio social el 30 de junio y presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades el 25 de enero siguiente. La Administración le giró un recargo por presentación extemporánea por entender que el plazo de 6 meses y 25 días (desde el cierre del ejercicio) para presentar la declaración se calcula teniendo en cuenta que los meses se computan de fecha a fecha y no por meses completos. Como junio tiene

30 días, el plazo de 6 meses finaliza el 30 de diciembre siguiente (y no el 31), por lo que los 25 días posteriores a esos 6 meses finalizan el 24 de enero siguiente (y no el 25).

El TEAR de Andalucía anuló el recargo, frente a lo cual la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. El TEAC confirma la conclusión de la inspección y la fija como criterio. La misma regla deberá regir siempre que el período impositivo termine el último día de un mes que no tenga 31 días.

### **2.3 Impuesto sobre Sociedades.- Cuando el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta esta última a terceros independientes es sustancialmente el mismo: “operación no vinculada comparable” (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de marzo de 2016)**

Una persona física constituyó una sociedad, en la que fue nombrada administradora única.

Posteriormente, se efectuó una ampliación de capital que fue íntegramente suscrita por sus padres, de forma que su participación se vio reducida a un 1,4%. La administradora única mantenía una relación laboral con la sociedad. Los servicios prestados por la sociedad eran realizados personalmente por la socia y administradora, siendo ésta la circunstancia determinante para la contratación de los mismos por terceros independientes. El sueldo pagado por la sociedad a la administradora era inferior al precio facturado a los clientes por los servicios.

La inspección practicó liquidación por el Impuesto sobre Sociedades a la referida entidad al considerar que la retribución por los servicios laborales prestados a la sociedad por su socia (operación vinculada) no



se correspondía con su valor normal de mercado (el valor de mercado debía coincidir con lo que se había facturado a los clientes). Ello dio lugar a dos tipos de ajustes: un ajuste primario, derivado del incremento de la retribución a la socia y administradora; y un ajuste secundario, calificando como renta la diferencia de valor a favor de la sociedad en la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación de la socia (98,60%). Para ello, la inspección empleó el método del precio libre comparable, comparando los servicios laborales prestados por la persona física a la sociedad con el servicio prestado por la sociedad a terceros independientes.

Los referidos ajustes fueron anulados por el TEAR de Cataluña, que consideró (i) que no se había realizado un verdadero análisis de comparabilidad y (ii) que el método empleado por la inspección era incorrecto.

Disconforme con la Resolución del TEAR de Cataluña, la AEAT interpuso recurso de alzada para la unificación de criterio. El criterio fijado por el TEAC se resume de la siguiente manera:

a) Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y la sociedad carece de medios para prestar servicios, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por la segunda operación (el servicio a terceros) es una "operación no vinculada comparable".

b) En este contexto, no es necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralicen en la sociedad.

#### 2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Efectos de la no aplicación del régimen de neutralidad a una fusión realizada en un grupo fiscal (Dirección General de Tributos. Consulta V0610-16, de 15 de febrero de 2016)

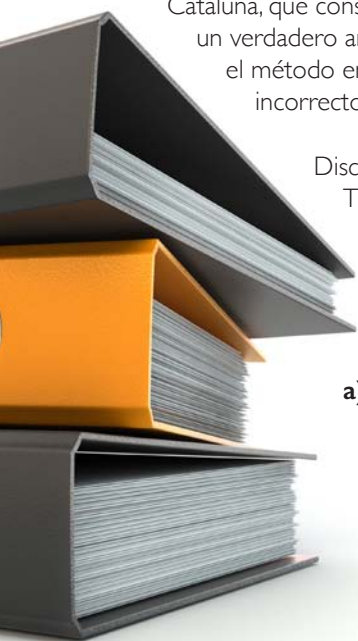
Las entidades A, B, C y X forman parte de un grupo fiscal del que A es la representante de la entidad dominante no residente. A participa directamente en B y X e indirectamente (a través de B) en C. Se plantea la fusión entre A, B y C; el grupo fiscal seguirá existiendo tras la fusión porque X no formará parte de esta operación.

Se plantea si, en caso de que la fusión no se acoja al régimen de neutralidad, las rentas generadas por los elementos transmitidos serían consideradas como operaciones internas objeto de eliminación en la base consolidada del grupo fiscal.

Con la anterior normativa sobre el Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), la DGT venía señalando que la eventual plusvalía que se pudiera generar como consecuencia de la realización de una operación de fusión en el seno de un grupo de consolidación fiscal sin la protección del régimen de neutralidad fiscal sería objeto de eliminación en el referido grupo. No obstante, la DGT matiza dicho criterio a la luz de la norma actual y señala que al no establecer la normativa del Impuesto sobre Sociedades limitación alguna en relación a las referidas rentas, será necesario aplicar lo establecido en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas a los efectos de practicar las correspondientes eliminaciones derivadas de una operación de fusión.

#### 2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Régimen de exención en participaciones contabilizadas como activos financieros mantenidos para negociar (Dirección General de Tributos. Consulta V0541-16, de 9 de febrero de 2016)

Varias de las entidades de un grupo fiscal son titulares de acciones en una misma entidad residente en territorio español, que cotiza en la bolsa española (A). La participación en A está registrada en todas esas entidades como activos financieros mantenidos para negociar. El precio de adquisición de las acciones en A, correspondiente al valor razonable de las acciones en cada una de las fechas en que fueron adquiridas,





es superior a 20 millones de euros (computando globalmente el conjunto de entidades que forman parte del grupo fiscal).

Se consultan diversas cuestiones en relación con la aplicación del régimen de exención en relación con las referidas participaciones:

- a) El requisito relativo al porcentaje de participación o al valor de adquisición de las participaciones se entiende cumplido porque ese valor es superior a 20 millones de euros considerando al grupo fiscal en su totalidad (en consonancia con el hecho de que el sujeto pasivo del Impuesto es el propio grupo).
- b) Para concluir si la participación se ha mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior a la transmisión, ha de atenderse a las distintas fechas en las que el valor fue efectivamente adquirido.
- c) La exención es aplicable a las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de los activos financieros mantenidos para negociar, aunque esas rentas no puedan calificarse *strictu sensu* como plusvalías, al no derivar de la transmisión del activo. Según la DGT, una interpretación finalista de la normativa permite otorgar a dichas rentas el mismo tratamiento correspondiente a las rentas generadas en la transmisión de esos activos. La exención estará condicionada a que esa variación positiva se haga efectiva en el momento posterior de la transmisión o no se produzca una disminución de valor razonable con posterioridad. En caso contrario, el importe de esas rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas generadas por variaciones en la valoración a valor razonable, que hubieran tenido derecho a la exención.
- d) Por último, podrá beneficiarse de la exención el ingreso registrado como consecuencia de la transmisión de derechos de suscripción preferente a terceros en el mercado secundario. Esta conclusión también se alcanza conforme a una interpretación finalista de la norma.



## 2.6 Impuesto sobre Sociedades.- Límites cuantitativos para la monetización de las deducciones para actividades de I+D+i en caso de grupos mercantiles (Dirección General de Tributos. Consulta V0540-16, de 9 de febrero de 2016)

La LIS prevé la posibilidad de aplicar las deducciones por I+D+i sin límite de cuota con un descuento del 20%. Cuando la cuota es insuficiente, la deducción puede "monetizarse", es decir, puede solicitarse el abono de una cuantía igual a su importe.

El importe de la deducción aplicada o abonada no podrá superar dos límites:

- 1 millón de euros anuales en el caso de la deducción (aplicada o abonada) por actividades de innovación tecnológica.
- 3 millones de euros anuales, conjuntamente para actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

La DGT señala que:

- Los límites de 1 millón y 3 millones de euros se establecen sobre el importe de la deducción para la que se haya optado por el referido descuento del 20% y su posterior monetización, en su caso.
- Ambos límites se aplicarán a todo el grupo mercantil (según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio).
- Las entidades del grupo mercantil a las que resulte de aplicación una normativa foral en la que no se prevea ningún régimen similar al expuesto no deberán tenerse en cuenta a los efectos de esos límites.

Esta consulta es aclaración de otra anterior de fecha 16 de enero de 2015 y número V0118-15.

## 2.7 Impuesto sobre Sociedades.- Los intereses de fuente brasileña generan una deducción del 20%

## aunque no hayan tributado en Brasil (Dirección General de Tributos. Consulta V0417-16, de 3 de febrero de 2016)

Se trata de una sociedad residente en España que ha concedido préstamos a una filial residente en Brasil para la financiación de exportaciones en dicho país. Los intereses no tributan en Brasil, por lo que la filial no practica retención.

Conforme a lo previsto en el artículo 31 de la LIS, la matriz española podrá deducir de su cuota íntegra la menor de dos cantidades: (i) el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, o (ii) el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

En el presente caso, no ha habido impuesto en Brasil. No obstante, el Convenio para evitar la doble imposición con dicho país establece que, con independencia de la tributación efectiva en Brasil, se considerará que los intereses han tributado allí al 20%. Al ser este tipo de gravamen inferior a la cuota íntegra que correspondería pagar en España (25%), la deducción ascenderá al 20% de los intereses.

## 2.8 IRPF.- Los valores en cotizadas en USA se tratan como no cotizadas a efectos de la integración de minusvalías (Dirección General de Tributos. Consulta V0515-16, de 9 de febrero de 2016)

La Ley del IRPF dispone que no se computan como pérdidas patrimoniales las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones cuando el contribuyente adquiera valores homogéneos en un determinado período anterior o posterior a dichas transmisiones.



En el caso de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, ese período es de dos meses anteriores o posteriores a las transmisiones; en el de valores no cotizados en esos mercados, de un año.

La DGT concluye en esta consulta que si se trata de acciones cotizadas en Estados Unidos, se aplicará la regla de no cotizadas, es decir, la que establece el plazo de espera de un año (antes y después de la transmisión que genera la minusvalía).

### **2.9 IRNR.- Los no residentes pueden beneficiarse de la tributación reducida de los sistemas de retribución flexible (Dirección General de Tributos. Consulta V0401-16, de 2 de febrero de 2016)**

Una entidad con domicilio fiscal en territorio español tiene trabajadores residentes y no residentes en España que pueden acceder a un sistema de retribución flexible mediante el que percibirán determinadas retribuciones en especie como transporte, guardería y entrega de material informático.

Según la Ley del IRNR, los rendimientos de trabajo de no residentes se valorarán conforme a las normas establecidas en la Ley del IRPF. Por ello, resultan aplicables a los no residentes las normas de valoración del IRPF para retribuciones en especie (artículos 42 y 43 de la Ley del IRPF). Entre otros, resultan aplicables los supuestos de no sujeción y los de exención.

### **2.10 IVA.- Rectificación de la deducción por resolución de las operaciones en ausencia de factura rectificativa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de marzo de 2016)**

La inspección de los Tributos disminuyó el IVA deducible de la entidad reclamante como consecuencia de la rescisión parcial de la compra de unos terrenos por ella adquiridos. La reclamante no había procedido a tal rectificación porque no había recibido la correspondiente factura rectificativa.

Apartándose del criterio mantenido en resoluciones anteriores, el TEAC resuelve que si el destinatario no dispone del documento justificativo necesario para rectificar la cuota soportada y efectivamente deducida en su día, los efectos o consecuencias de esta ausencia del documento (que acredita la rectificación de las cuotas repercutidas y cuya expedición es obligatoria para el sujeto pasivo que realizó la operación cuya base imponible se modifica posteriormente) no pueden ser trasladados por la Administración al destinatario de la operación.

Así, concluye que la minoración de las cuotas soportadas y deducidas como consecuencia de una resolución de contrato no es obligatoria en tanto el destinatario no haya recibido la factura rectificativa por la que se modifica la base imponible y la cuota repercutida.

### **2.11 IVA.- Descuentos practicados sobre las cantidades que deben abonar los laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 17 de marzo de 2016)**

La Disposición adicional sexta de la Ley del Medicamento establece que las personas físicas, los grupos empresariales y las personas jurídicas no integradas en ellos, que se dediquen en España a la fabricación, importación u oferta al Sistema Nacional de Salud de medicamentos y/o productos sanitarios que, financiados con fondos públicos, se dispensen en oficinas de farmacia, a través de receta oficial u orden de dispensación del Sistema Nacional de Salud, en territorio nacional, deben ingresar con carácter cuatrimestral las cantidades que resulten de aplicar sobre su volumen cuatrimestral de venta a través de dicha receta u orden de dispensación los porcentajes establecidos en la mencionada Disposición adicional.

Según el Ministerio de Sanidad y la DGT, las cantidades ingresadas en virtud de estas resoluciones tienen el carácter de descuento sobre el volumen de ventas, por lo que no deben formar parte de la base imponible del IVA.



El TEAC confirma ahora a través de diversas resoluciones que los laboratorios deben emitir factura rectificativa por estos descuentos sin que, en este caso, deban remitirla ni a los destinatarios que adquirieron los productos ni al Sistema Nacional de Salud, que no fue la destinataria de los productos.

Siguiendo con la doctrina esgrimida en resoluciones anteriores, el TEAC considera que estas rectificaciones (modificaciones de la base imponible por descuentos vinculados al volumen de ventas de medicamentos) no tienen la naturaleza de devolución de ingresos indebidos, por lo que debe procederse a la rectificación conforme a lo señalado en el artículo 89.Cinco.b) de la LIVA, que establece que la regularización de la situación tributaria se realizará en la declaración liquidación del período en que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año.

De igual manera, el Tribunal determina que, al haber abonado los laboratorios las cantidades al Sistema Nacional de Salud en función de los porcentajes señalados en la norma que regulaba los descuentos, debe entenderse que en dichas cantidades se incluye ya la cuota de IVA, por lo que el laboratorio no debe proceder a devolver cantidad alguna al Sistema Nacional de Salud.

de los contribuyentes y los encargados de la aplicación de los tributos, este órgano directivo aclara cuál es su posición en relación con esta cuestión.

La DGT anticipa lo siguiente:

- (i) En primer lugar, subraya el carácter vinculante del contenido de sus consultas V4080-15 y V0603-16 y de las similares que se emitan con posterioridad para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos. En estas consultas se mantiene que los intereses de demora son deducibles con la Ley 27/2014. Debe destacarse que después de esta Resolución, se ha emitido consulta **V1403-06, de 6 de abril** en la que se defiende otra vez este criterio y en la que se cita la propia Resolución.
- (ii) No existe contradicción entre el criterio emitido por este Centro Directivo en las aludidas consultas V4080-15 y V0603-16 (ni, se entiende, en las que salgan o hayan salido con posterioridad a la Resolución) y la doctrina emitida por el TEAC en Resolución de 7 de mayo de 2015, en la medida en que aquéllas se refieren a la Ley 27/2014 y ésta a la normativa anterior (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -TRLIS-). Llama la atención esta conclusión en la medida en que el TRLIS y la actual Ley 27/2014 no varían realmente en cuanto al tratamiento de los intereses de demora.
- (iii) Finalmente, la DGT recuerda que, dado el carácter financiero de los intereses de demora tributarios, éstos están sometidos a los límites de deducibilidad para gastos financieros establecidos en el artículo 16 de la LIS y a las reglas de imputación temporal.

En relación con esta misma cuestión, como se ha indicado más arriba, la AEAT emitió el Informe A/1/8/16 (de 7 de marzo de 2016), ya comentado en un boletín anterior, en el que acogía el criterio del TEAC (no deducibilidad de los intereses de demora aunque sí de los intereses suspensivos) aparentemente también para períodos en los que aplica la Ley 27/2014. Pues bien, se ha publicado **Nota aclaratoria**

## 03 LEGISLACIÓN

### 3.1 Resolución de la DGT sobre la deducibilidad de los intereses de demora

Durante el último año se han publicado resoluciones del TEAC y de la DGT e informes de la AEAT sobre la deducibilidad de los intereses derivados de actas de inspección, con criterios opuestos. Entre otras, se ha producido cierta confusión derivada de que no todos estos pronunciamientos se refieren a la misma normativa.

En este contexto, en el BOE de 6 de abril de 2016 se ha publicado Resolución de 4 de abril de 2016, de la DGT, en la que, con el fin de garantizar la seguridad jurídica

**de 30 de marzo de 2016 de la AEAT** en la que señala que el análisis y criterios apuntados en su Informe se hicieron respecto de los ejercicios a los que resulta de aplicación el TRLIS y no la actual Ley 27/2014.

### 3.2 Tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre de 2016, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

En el BOE de 23 de marzo de 2014 se ha publicado Resolución de 22 de marzo de 2016, de la Secretaria General del Tesoro y Política Financiera, en la que se indican los tipos de referencia a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros aplicables para el segundo trimestre natural de 2016. Estos tipos de referencia son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 0,089 por 100.

- Activos con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete: 0,555 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 1,187 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 1,678 por 100.

En el resto de los casos será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.

### 3.3 Procedimiento para efectuar embargos a través de internet de dinero en cuentas a plazo e imposiciones a plazo fijo en entidades de crédito

Con fecha 22 de marzo de 2016 se ha publicado en el BOE la Resolución de 15 de marzo de 2016, de la Dirección General de la AEAT, por la que se establece el procedimiento para efectuar a través de internet el embargo de dinero en cuentas a plazo e imposiciones a plazo fijo en entidades de crédito.

Lo dispuesto en la resolución será de aplicación a aquellas diligencias de embargo de cuentas a plazo e imposiciones a plazo fijo que genere la AEAT a partir de 1 de octubre de 2016.

### 3.4 Listado de deudores a la Hacienda Pública para los años 2016 y siguientes

Con fecha 21 de marzo de 2016 se ha publicado en el BOE la Orden HAP/364/2016, de 11 de marzo, por la que se determina la fecha de publicación para 2016 y años siguientes, del listado de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la LGT.

En concreto, el listado de deudores (por deudas o sanciones tributarias superiores a 1.000.000 euros que no hayan sido pagadas en periodo voluntario y que no hayan sido suspendidas o aplazadas y que a 31 de diciembre de cada año cumplan los requisitos legalmente establecidos) se publicará en la sede electrónica de la AEAT a partir del 1 de mayo del año siguiente.





### 3.5 Modificaciones en normativa comunitaria en materia de Aduanas e Impuestos Especiales

Durante el mes de marzo de 2016 se han publicado dos Reglamentos de Ejecución, en materia de Impuestos Especiales. En concreto:

- a) El 11 de marzo se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/323 de la Comisión, de 24 de febrero de 2016, por el que se establecen normas detalladas de cooperación e intercambio de información entre los Estados miembros en relación con las mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo de conformidad con el Reglamento (UE) n° 389/2012 del Consejo.
- b) El 17 de marzo se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/379 de la Comisión, de 11 de marzo de 2016, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 684/2009 en lo relativo a los datos que deben facilitarse en el marco de los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

Adicionalmente, el 15 de marzo se ha publicado el Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión,

de 17 de diciembre de 2015. Como anticipamos en nuestro boletín de enero de 2016. Este Reglamento recoge las normas transitorias de aplicación a partir del 1 de mayo de 2016, respecto de los medios de intercambio y almacenamiento de información para determinadas disposiciones del nuevo Código Aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos necesarios para la aplicación de las disposiciones de dicho Código.

En concreto, el CAU establece que todo intercambio de información entre las autoridades aduaneras y entre éstas y los operadores económicos, así como el almacenamiento de esa información, debe llevarse a cabo utilizando técnicas de tratamiento electrónico de datos, estipulando un periodo transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020 permitiendo medios de intercambio y almacenamiento de información distintos de las técnicas de tratamiento electrónico de datos.

Finalmente, el 15 de abril de 2016 se ha publicado la Decisión de Ejecución (UE) 2016/578 de la Comisión por la que se establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y la implantación de los sistemas electrónicos previstos en el Código Aduanero de la Unión, con una lista de todos los proyectos y sus fechas concretas de implantación.

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.  
Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España)  
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

# GARRIGUES

Hermosilla, 3  
28001 Madrid

**T** +34 91 514 52 00

**F** +34 91 399 24 08

[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)