

GARRIGUES

TRIBUTARIO

JULIO 2016



ÍNDICE

Jurisprudencia

	5
1.1 Impuesto sobre Sociedades.- Existe simulación en una aportación de existencias seguida de la posterior transmisión de la participación y la aplicación del diferimiento por reinversión (Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de junio de 2016)	5
1.2 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Una filial distribuidora comisionista que actúa en nombre propio y por cuenta ajena puede ser un establecimiento permanente (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2016)	5
1.3 IVA.- El envío de la factura rectificativa al deudor concursado no es esencial, si la rectificación se comunicó en plazo a la Administración (Audiencia Nacional. Sentencia de 25 de mayo de 2016)	6
1.4 ITPyAJD.- Las condiciones suspensivas no impiden el devengo del impuesto en su modalidad de AJD (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2016)	6
1.5 ITPyAJD.- La adquisición de la propiedad de un bien por usucapión no está sujeta a ITPyAJD (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 10 de julio de 2015)	7
1.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es contrario a la libertad de circulación de capitales que se aplique una reducción superior para los residentes en donaciones de bienes inmuebles (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de junio de 2016 en el asunto C-479/14)	7
1.7 Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.- Análisis de la inconstitucionalidad en ventas con pérdidas o cuando la ganancia es inferior al impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 20 de julio de 2015)	7
1.8 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Es posible repercutir proporcionalmente el IBI al comprador (Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de junio de 2016)	8
1.9 Impuestos Medioambientales.- El Impuesto sobre el daño ambiental causado por la instalación de transporte por cable (ITC) de la Comunidad de Aragón es válido (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de junio de 2016)	8
1.10 Procedimiento tributario.- Una Diputación Foral no puede hacer un requerimiento de información a una entidad domiciliada en otro territorio (Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de junio de 2016)	8
1.11 Procedimiento tributario.- No procede declarar la prescripción del derecho a obtener una devolución derivada de la ejecución de una resolución (Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de junio de 2016)	9
1.12 Procedimiento tributario.- Las actuaciones inspectoras deben iniciarse cuando está en vigor el Plan de Inspección (Audiencia Nacional. Sentencia de 5 de mayo de 2016)	9
1.13 Procedimiento tributario.- En el acuse de recibo debe aparecer la fecha de notificación y la firma del funcionario (Audiencia Nacional. Sentencia de 5 de mayo de 2016)	9
1.14 Procedimiento de revisión.- Puede aportarse nueva documentación en el recurso de reposición (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 21 de septiembre de 2015)	10

Resoluciones y consultas	10
2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Sobre la retribución de administradores (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de julio de 2016; y Dirección General de Tributos. Consulta V1965-16, de 9 de mayo de 2016)	10
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Los ingresos y gastos recíprocos no serán objeto de eliminación en tanto no produzcan renta a nivel consolidado (Dirección General de Tributos. Consulta V2751-16, de 17 de junio de 2016)	11
2.3 Impuesto sobre Sociedades.- El concepto de "actividad económica" a efectos del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas ha de ser interpretado según la Ley de IRPF (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de julio de 2016)	12
2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la exención del artículo 21 por el usufructuario de las acciones (Dirección General de Tributos. Consulta V2043-16, de 12 de mayo de 2016)	12
2.5 Impuesto sobre Sociedades.- No se aplicará la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el ejercicio en que se extingan la entidad ni durante el período de liquidación (Dirección General de Tributos. Consulta V1989-16, de 9 de mayo de 2016)	13
2.6 Varios impuestos.- Tratamiento de las aportaciones de socios a la cuenta 118 del Plan General de Contabilidad (Dirección General de Tributos. Consulta V1978-16, de 9 de mayo de 2016)	13
2.7 Varios impuestos.- Tratamiento de las aportaciones voluntarias a las Cámaras de Comercio (Dirección General de Tributos. Consulta V1963-16, de 9 de mayo de 2016)	14
2.8 Impuesto sobre el Patrimonio.- No cabe cubrir el requisito de persona mediante una empresa de gestión y administración (Dirección General de Tributos. Consulta V1999-16, de 9 de mayo de 2016)	15
2.9 Procedimiento de inspección.- Los intentos de notificación interrumpen el plazo de seis meses de inactividad de la Inspección (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 7 de julio de 2016)	15
Normativa	16
3.1 Directiva frente a las prácticas de elusión fiscal empleadas habitualmente por las grandes empresas	16
3.2 Tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural del año 2016, a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros	16
3.3 Modificación de las reglas de IVA aplicables a los bonos o vales canjeables	16
Otros	17
4.1 Intercambio de Cartas interpretativas del Convenio entre España y Marruecos	17



Las regularizaciones tributarias enfocadas en el concepto de establecimiento permanente (EP) a efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes son cada vez más habituales, fundamentalmente en casos en que la estructura de fabricación o distribución en España es modificada, con una reducción importante de los beneficios que tributan en este Estado.

Conocidas son las Sentencias del Tribunal Supremo sobre este asunto en los casos Roche y Borax, de 12 de enero de 2012 (recurso 1626/2008) y 18 de junio de 2014 (recurso 1933/2011) respectivamente y a ellas viene a unirse ahora la reciente sentencia de 20 de junio de 2016 del mismo Tribunal (en recurso 2555/2015), conocida como caso Dell. En esta Sentencia, el Tribunal vuelve a apartarse de la doctrina formalista de conocidas sentencias en otros países (como la del caso Dell noruego o el caso Zimmer francés), acogiendo la doctrina sustancialista.

Se analiza el caso de una entidad irlandesa con una compleja estructura en diversos territorios y, entre ellos, en España, donde una filial actúa como comisionista en nombre propio y por cuenta de aquélla para la venta de productos. La Audiencia Nacional había concluido que esa entidad irlandesa tenía en España un EP tanto en la vertiente de "lugar fijo de negocios" como en la de "agente dependiente".

El Tribunal Supremo confirma la conclusión de la Audiencia Nacional afirmando que ambos conceptos han de analizarse de forma flexible. Así, puede existir un lugar fijo de negocios aunque se disponga de forma indirecta del local y el personal de la filial (siempre que a través de la filial se esté realizando realmente la actividad principal de la matriz); y puede existir un agente dependiente aunque el comisionista actué en nombre propio, es decir, aunque no se establezcan relaciones entre el comitente y los clientes finales, si de la realidad de los hechos se desprende que es el comitente el que toma realmente las decisiones vinculadas a la distribución.

El Tribunal Supremo apoya en último término sus conclusiones en la importancia del reparto justo de las cargas tributarias entre Estados y, en definitiva, en lo que denomina principios básicos de la fiscalidad internacional.

01 JURISPRUDENCIA

1.1 Impuesto sobre Sociedades.- Existe simulación en una aportación de existencias seguida de la posterior transmisión de la participación y la aplicación del diferimiento por reinversión (Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de junio de 2016)

La entidad A tenía un terreno entre sus existencias. Tras llevar a cabo ciertas labores de urbanización y promoción del terreno, lo aportó a una segunda entidad B. En el ejercicio siguiente, A aportó sus participaciones en B a una tercera entidad C, de nueva constitución. En esta segunda aportación se generó una plusvalía que A acogió al diferimiento por reinversión. La Inspección rechazó la aplicación de ese régimen señalando que lo que había pretendido la entidad A con las dos aportaciones sucesivas era transformar existencias en inmovilizado financiero solo para aplicar el referido régimen.

La sentencia de instancia rechazó que la Inspección pudiese calificar unos hechos acaecidos en un periodo distinto a los que son objeto de comprobación y que, en todo caso, existiese simulación alguna en la medida en que se trataba de negocios reales y auténticos, calificados ambos por notarios que no podrían autorizar un negocio simulado. Sin embargo, el Tribunal Supremo estimó el recurso interpuesto por la Administración argumentando que:

- a) La intervención notarial o registral no garantiza que los instrumentos públicos en que intervienen sean válidos, pues tal condición puede depender, como sucede en este caso, de circunstancias ajenas al contrato que se celebra.

- b) La Administración puede calificar unos hechos acaecidos en un ejercicio distinto al que es objeto de comprobación siempre que se esté, como es el caso, ante un complejo negocial unitario cuyos efectos se despliegan en los ejercicios objeto de regularización.
- c) En este caso, la simulación radica en que unos bienes radicalmente inidóneos para el beneficio controvertido (existencias) se transmutan, mediante las operaciones analizadas, en bienes de naturaleza distinta (activo inmovilizado).

La conclusión se refuerza teniendo en cuenta que la promoción inmobiliaria fue iniciada por la entidad A con anterioridad a la constitución de las entidades B y C lo que, en definitiva, demuestra que todas las actividades posteriores realizadas por las nuevas entidades son ficticias o inexistentes y sólo han servido para propiciar, facilitar y conseguir la transmutación de las «existencias» en «activo fijo» tras un complejo negocial aparentemente lícito pero que produce un efecto intrínsecamente contrario al admitido ordenamiento jurídico.

1.2 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Una filial distribuidora comisionista que actúa en nombre propio y por cuenta ajena puede ser un establecimiento permanente (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2016)

La entidad residente en Irlanda tenía una filial en España que actuaba como comisionista en nombre propio y por cuenta de aquélla para la venta de productos. La Audiencia Nacional concluyó que esa entidad irlandesa tenía en España un “lugar fijo de negocios” y un “agente dependiente” y, por lo tanto, un EP a efectos del IRNR.

El Tribunal Supremo confirma la conclusión del Tribunal de instancia y afirma lo siguiente:

- a) Que la entidad irlandesa tiene un lugar fijo de negocios en España, ya que ha de interpretarse de forma flexible: La puesta a disposición incluye, por el criterio expansivo de la normativa aplicable, a la actuación por cuenta de la empresa.

- b) Que puede ser agente dependiente tanto un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena como un comisionista que actúa en nombre y por cuenta ajena.
- c) Los convenios niegan la existencia de agente dependiente por el mero hecho de actuar a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente. Pero el rasgo diferenciador no está en el modo en el que se haya formalizado la relación contractual, sino en la *“relación fáctico funcional existente, siendo el rasgo más característico la desvinculación económica y operativa, una real y cierta autonomía, cuya determinación habrá de hacerse atendiendo al conjunto de circunstancias que se dan en el desarrollo de su actividad”*.

El Tribunal justifica sus conclusiones en la importancia del reparto justo de las cargas tributarias entre Estados y, en definitiva, en los principios básicos de la fiscalidad internacional.



1.3 IVA.- El envío de la factura rectificativa al deudor concursado no es esencial, si la rectificación se comunicó en plazo a la Administración (Audiencia Nacional. Sentencia de 25 de mayo de 2016)

Se emitieron facturas rectificativas a una empresa concursada pero se comunicó la rectificación a esa empresa deudora con retraso. Con base en ello, la Administración negó al sujeto pasivo la deducción de IVA derivada de la rectificación. Se concluye en esta sentencia que:

- a) El sujeto tiene la carga de acreditar que el envío de la factura rectificativa se produce efectivamente en plazo, no obstante lo cual la normativa no exige una prueba fehaciente de ese envío. Es válido, por tanto, el envío por correo ordinario.
- b) No obstante, no hay perjuicio económico para la Administración si el envío es tardío, en la medida en que el sujeto haya comunicado la rectificación oportunamente a la Administración (es decir, dentro del plazo de un mes a contar desde la publicación del concurso en el BOE), siendo éste el verdadero requisito material en este ámbito.

1.4 ITPyAJD.- Las condiciones suspensivas no impiden el devengo del impuesto en su modalidad de AJD (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2016)

Se analiza si se devenga la modalidad de AJD el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, con independencia de que la escritura que instrumenta el negocio contenga una condición suspensiva. El Tribunal Supremo señala lo siguiente:

- a) La sujeción al tributo, en su modalidad de AJD, se produce siempre que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa evaluable, que contenga actos o contratos inscribibles y que no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, es indiferente que el acto o contrato esté sometido a condición.

- b) El impuesto se devenga el día en que se formalice el acto sujeto al gravamen, dado que el objeto del impuesto no es el negocio jurídico sino su instrumentación en un determinado documento.

1.5 ITPyAJD.- La adquisición de la propiedad de un bien por usucapión no está sujeta a ITPyAJD (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 10 de julio de 2015)

Se adquirió un inmueble por usucapión y la Administración entendió que esa adquisición estaba sujeta a ITPyAJD.

Frente a ello, el TSJ de Andalucía estima que, en la medida en que la adquisición por usucapión se configura como una modalidad de adquisición de propiedad originaria y, por tanto, no deriva de una transmisión onerosa, no se cumple el hecho imponible del impuesto.

1.6 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Es contrario a la libertad de circulación de capitales que se aplique una reducción superior para los residentes en donaciones de bienes inmuebles (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 8 de junio de 2016 en el asunto C-479/14)

La normativa fiscal alemana permite que el beneficiario de una donación entre no residentes en inmuebles situados en Alemania aplique una determinada reducción cuando se ejercite la correspondiente opción. Ejercida esa opción, para la liquidación del impuesto se acumularán todas las donaciones que el donatario no residente haya recibido de la misma persona durante los diez años anteriores y posteriores a la donación de que se trate. Sin embargo, en las donaciones en las que interviene al menos un residente sólo se acumulan las donaciones realizadas en los diez años previos a la donación correspondiente.

Esa diferencia en el período de cómputo puede dar lugar a una diferencia en el impuesto a pagar, y por eso, el TJUE concluye que la normativa alemana es contraria a la libertad de circulación de capitales.

1.7 Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.- Análisis de la inconstitucionalidad en ventas con pérdidas o cuando la ganancia es inferior al impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 20 de julio de 2015)

El IITVNU se calcula sobre un aumento teórico del valor de los terrenos de naturaleza entre su adquisición y su posterior transmisión onerosa o lucrativa. Este incremento (la base imponible) se determina en función del valor catastral del terreno y de la antigüedad del inmueble en sede del transmitente, pero no tiene en cuenta el “mercado”, de forma que puede devengarse el impuesto aunque el terreno no haya experimentado un aumento de valor real.

Se analizan en esta Sentencia diversas cuestiones relacionadas con la posible inconstitucionalidad del impuesto por el motivo indicado, sobre las que el Tribunal contesta lo siguiente:

- a) **Supuestos en que la transmisión del inmueble determina una pérdida patrimonial:**
En estos casos no se produce el hecho imponible, dado que no existe el incremento de valor (del terreno) que forma parte de la definición de ese hecho imponible. Por lo tanto, en estos supuestos no puede plantearse la inconstitucionalidad de la regla de determinación de la base imponible del impuesto.
- b) **Supuestos en que ha habido ganancia patrimonial en la transmisión del inmueble:**
En estos casos, la aplicación de la regla de determinación de la base imponible del impuesto podría vulnerar el principio constitucional de no confiscatoriedad, pues esa regla puede dar como resultado una cuota a pagar que puede ser incluso superior (o igual o escasamente inferior) al incremento de valor efectivamente generado. Es en estos casos en los que cabe plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Finalmente, el Tribunal concluye que la **fórmula de determinación de la base imponible** es contraria a la propia definición legal de base imponible, en la medida en que el incremento del valor del suelo se determina en función del valor catastral en el momento del devengo (la transmisión) y no del que ha habido en los períodos de tenencia del activo.

1.8 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Es posible repercutir proporcionalmente el IBI al comprador (Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de junio de 2016)

El IBI se devenga el 1 de enero de cada año. Por lo tanto, cuando se realiza una transmisión de un inmueble, el IBI del año de la transmisión ya se habrá devengado el 1 de enero anterior. Se plantea si es válido repercutir al comprador la parte del IBI proporcional a los días del año posteriores a la transmisión, cuando no ha existido pacto expreso al respecto.

La respuesta del Tribunal Supremo es afirmativa. Así, dice que:

- El tenor de la normativa fiscal es claro en cuanto al sujeto pasivo del impuesto, por lo que el abono del mismo corresponde, en este caso, a los vendedores que eran titulares del inmueble a 1 de enero del año de la venta.
- No obstante, cuando el art. 63.2 LHL establece que *“Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común”*, debe entenderse que el sujeto pasivo del impuesto, el vendedor, puede repercutirlo sin necesidad de pacto.
- Obviamente, las partes podrán pactar la imposibilidad de la repercusión, en cuyo caso ésta no procederá.

1.9 Impuestos Medioambientales.- El Impuesto sobre el daño ambiental causado por la instalación de transporte por cable (ITC) de la Comunidad de Aragón es válido (Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de junio de 2016)

El contribuyente sostiene que el ITC recae sobre la misma materia que el IAE y que, en consecuencia, la regulación legal de este impuesto vulnera el artículo 6.3 de la LOFCA, en su redacción original, por lo que se trata de un impuesto inconstitucional. Esta inconstitucionalidad lleva aparejada, afirma, la nulidad del Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón por el que se regula.

El Tribunal Supremo rechaza la pretensión del contribuyente señalando que el ITC grava una fuente de riqueza distinta al IAE, dada su naturaleza extrafiscal. En este sentido, subraya que el ITC grava la incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico que ocasiona la realización de actividades a que se refiere la Ley (a través del transportes de personas, mercancías y bienes) con el fin de compensar a la sociedad el coste que soporta; mientras que el IAE grava el mero ejercicio de la actividad de explotación de los medios de transporte por cable.

1.10 Procedimiento tributario.- Una Diputación Foral no puede hacer un requerimiento de información a una entidad domiciliada en otro territorio (Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de junio de 2016)

La Diputación Foral de Vizcaya realizó un requerimiento de información tributaria a una entidad domiciliada en territorio común, que no cumplió dicho requerimiento. El requerimiento se refería a personas o entidades cuyo domicilio radicaba en Vizcaya.

El objeto de la controversia se ciñe en determinar si un “poder tributario” (en este caso, la Diputación Foral de Vizcaya) puede requerir información de manera directa a un ciudadano domiciliado fuera de su territorio (es decir, en un territorio propio de otro “poder tributario”). El Tribunal Supremo niega esta posibilidad (con independencia de cuál sea el contenido de la información requerida) en la medida en que ese poder no puede exceder del ámbito territorial en el que se asienta.

1.11 Procedimiento tributario.- No procede declarar la prescripción del derecho a obtener una devolución derivada de la ejecución de una resolución (Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de junio de 2016)

Se reconoció por el TEAC el derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos. Transcurridos cuatro años desde la notificación de la Resolución del TEAC, la Administración pretendía que había prescrito el derecho a obtener esa devolución.

El Tribunal Supremo rechaza los argumentos esgrimidos por la Administración señalando que en el presente caso no se trata de reclamar el derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los órganos administrativos que ejercen una función revisora.

Según el Tribunal, es evidente que existe un interés público, distinto del que posee el propio contribuyente, en que las resoluciones se lleven a puro y debido término. Por lo tanto, el derecho a esa ejecución no puede prescribir.

1.12 Procedimiento tributario.- Las actuaciones inspectoras deben iniciarse cuando está en vigor el Plan de Inspección (Audiencia Nacional. Sentencia de 5 de mayo de 2016)

El sujeto fue objeto de comprobación conforme a un determinado Plan de Inspección que había estado vigente en un año previo al de iniciación de las actuaciones inspectoras.

Apoyando la tesis del sujeto, la Audiencia Nacional anula los actos administrativos derivados de ese procedimiento, al entender que las actuaciones inspectoras deben iniciarse dentro del periodo anual en el que se encuentra vigente el Plan de Inspección del que la concreta actuación comprobadora trae causa. Se trata de un requisito temporal de carácter esencial, por lo que su incumplimiento provoca la nulidad del procedimiento inspector.

1.13 Procedimiento tributario.- En el acuse de recibo debe aparecer la fecha de notificación y la firma del funcionario (Audiencia Nacional. Sentencia de 5 de mayo de 2016)

La Audiencia Nacional vuelve a analizar en esta sentencia los requisitos que debe cumplir la notificación de todo acto administrativo y, en concreto, los que han cumplirse en relación con el correspondiente acuse de recibo. En concreto, afirma que:

- a) En el acuse de recibo debe constar no solo la fecha sino también la firma del funcionario de correos que realizó la notificación.
- b) No es válida la sustitución de esa firma por un estampillado de la Oficina de correos sellado posteriormente (como ocurría en el caso analizado), porque este estampillado no da cumplimiento a las garantías necesarias en materia de notificaciones.



1.14 Procedimiento de revisión.- Puede aportarse nueva documentación en el recurso de reposición (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 21 de septiembre de 2015)

En los últimos años se está dificultando por parte de la Administración y algunos Tribunales la aportación de documentación una vez finalizadas las actuaciones inspectoras, es decir, en la vía de revisión. Se argumenta en ese sentido que el procedimiento de inspección es el idóneo para la aportación de esa documentación. No se tiene en cuenta, sin embargo, que en numerosas ocasiones el contribuyente advierte la idoneidad de aportar cierta documentación (no solicitada expresamente por la Inspección) cuando se conoce la regularización administrativa (es decir, para contrarrestar esa regularización).

El TSJ de Madrid afirma en esta sentencia que es procedente aportar nuevos documentos en vía de reposición e incluso aducir motivos no alegados en el procedimiento de comprobación. El Tribunal basa su fallo en que la regulación del recurso de reposición no se establece ninguna limitación a este respecto.

Andalucía, al considerar acreditado que los salarios percibidos por el administrador se correspondían con la realización de tareas propias de un director gerente que prestaba servicios de naturaleza laboral.

En el posterior recurso extraordinario de alzada, el TEAC (remitiéndose a su Resolución de 6 de febrero de 2014 y al criterio reiterado del Tribunal Supremo), fija el siguiente criterio: cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los estatutos sociales remuneración del cargo de administrador.

No obstante, el TEAC aclara que el referido criterio únicamente resulta aplicable a los períodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

- b) Ya estando en vigor la actual LIS, la DGT analiza el caso del socio mayoritario de una sociedad limitada que es además su administrador único y que factura servicios a la sociedad sin que los estatutos sociales mencionen si el cargo de administrador es gratuito o retribuido.

La DGT concluye que el gasto correspondiente a los servicios prestados por el administrador único de la sociedad, que no se correspondan con las funciones propias de su cargo de administrador, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS (criterio discutible porque según ese artículo, los consejeros o administradores son personas o entidades vinculadas salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones).

02 RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- Sobre la retribución de administradores (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de julio de 2016; y Dirección General de Tributos. Consulta V1965-16, de 9 de mayo de 2016)

En estas dos resoluciones del TEAC y la DGT se analiza la deducibilidad del gasto derivado de la retribución de administradores:

- a) En el primer caso, el TEAC analiza una liquidación administrativa en la que esas retribuciones se consideraban no deducibles porque no estaban incluidas en los estatutos sociales. La liquidación fue anulada por el TEAR de

En relación con la justificación documental del gasto, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, correspondiendo al interesado la presentación de aquéllos y a la Administración tributaria competente su valoración.

Finalmente, interesa destacar un último pronunciamiento del TEAC en su resolución comentada más arriba. Como el TEAR de Andalucía no había seguido el criterio ya fijado por el propio TEAC con anterioridad, el TEAC recuerda los tres supuestos en los que la LGT atribuye a sus criterios fuerza vinculante para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica:

- a) Resoluciones del TEAC que resuelven recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.
- b) Resoluciones del TEAC que resuelven los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio.
- c) Doctrina reiterada del TEAC en el marco de su "labor unificadora de criterio". Para que exista doctrina reiterada será necesario que existan dos o más resoluciones que apliquen un mismo criterio y así se indicará en la resolución o resoluciones posteriores a fin de que se pueda entender por todos que es doctrina reiterada.

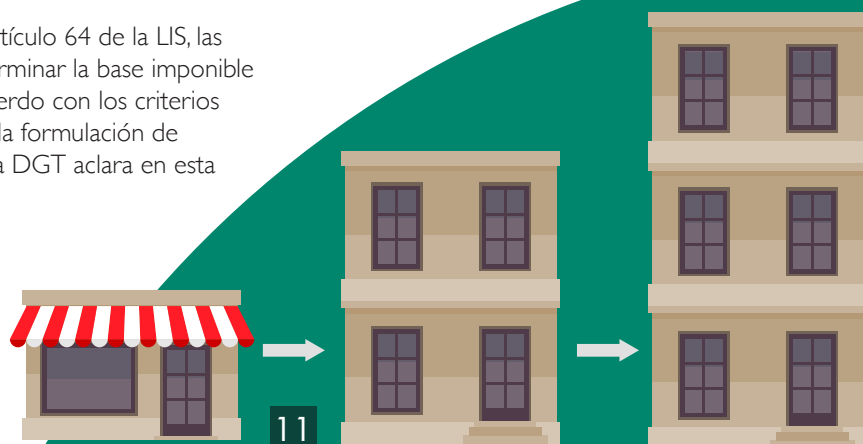
2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Los ingresos y gastos recíprocos no serán objeto de eliminación en tanto no produzcan renta a nivel consolidado (Dirección General de Tributos. Consulta V2751-I6, de 17 de junio de 2016)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 de la LIS, las eliminaciones a realizar para determinar la base imponible consolidada se efectuarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. La DGT aclara en esta consulta que:

- a) Aun cuando desde el punto de vista contable se establecen normas de eliminación tanto de partidas intragrupo (las que generan un ingreso en una entidad y un gasto en otra por el mismo importe) como de resultados por operaciones internas, las eliminaciones solo deben referirse las operaciones que generen renta a nivel del grupo consolidado.
- b) De lo contrario se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal.

La DGT expone los siguientes ejemplos:

- a) Arrendamiento de inmuebles entre entidades del grupo fiscal: en la medida en que el gasto y el ingreso tengan el mismo importe desde el punto de vista fiscal, no serán objeto de eliminación, al tratarse de una operación meramente interna del grupo fiscal que no produce renta alguna a nivel consolidado.
- b) Compraventa de mercaderías que no hayan sido realizadas frente a terceros ajenos al grupo fiscal: se generará un resultado por operaciones internas a nivel consolidado que será objeto de eliminación, debiendo incorporarse en el período impositivo en que se entienda realizado frente a terceros.



2.3 Impuesto sobre Sociedades.- El concepto de “actividad económica” a efectos del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas ha de ser interpretado según la Ley de IRPF (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de julio de 2016)

En el marco de un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio –iniciado por el TEAR de Cataluña por la disparidad de criterios entre varios TEAR-, se plantea si el concepto de “actividad económica” a que se refería el derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a efectos de la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, debe cumplir los requisitos contenidos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF en su redacción vigente en aquel momento (a saber, local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

El TEAC concluye afirmativamente sobre la base de las siguientes consideraciones:

- a) A falta de una definición expresa del concepto de “actividad económica” en el derogado TRLIS, en el caso de que se desarrolle una actividad de arrendamiento de inmuebles se debe acudir a la Ley de IRPF (regla hermenéutica sistemática).
- b) El Preámbulo de la hoy vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades permite considerar que la expresión “actividad económica” utilizada en el TRLIS debía ser entendida en los términos definidos entonces por la Ley del IRPF.
- c) El hecho de que la definición de actividad económica que incorpora la Ley 27/2014 en su articulado no difiera de modo relevante de la contenida actualmente en la Ley del IRPF, permite concluir que, con anterioridad a la Ley 27/2014, el concepto de “actividad económica” empleado en el TRLIS necesariamente debía ser interpretado conforme disponía la Ley del IRPF.

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la exención del artículo 21 por el usufructuario de las acciones (Dirección General de Tributos. Consulta V2043-16, de 12 de mayo de 2016)

La entidad es titular de un derecho de usufructo sobre acciones de una compañía española, representativas de más del 5% de su capital social o fondos propios. Planteada la posibilidad de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS sobre los dividendos que se perciban en calidad de usufructuario, la DGT subraya que:

- a) Aun cuando la cualidad de socio reside en el nudo propietario, es el usufructuario quien tiene el derecho a la percepción de los dividendos acordados durante la vigencia del usufructo, de tal modo que podría atribuírsele la condición de “socio económico”.
- b) No tendría sentido que el desmembramiento del dominio en el título que genera el derecho a la percepción de un dividendo conduzca a una doble tributación (primero en sede de la entidad y, posteriormente, al negar tanto al nudo propietario como al usufructuario el derecho a corregir la doble imposición).



- c) Por tanto, el usufructuario podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos percibidos, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la LIS y haya existido, efectivamente, doble imposición.

2.5 Impuesto sobre Sociedades.- No se aplicará la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el ejercicio en que se extingan la entidad ni durante el período de liquidación (Dirección General de Tributos. Consulta VI989-16, de 9 de mayo de 2016)

El socio único de una sociedad limitada acordó su disolución abriéndose el periodo de liquidación, que se prolongará previsiblemente durante más de un ejercicio fiscal por causas ajenas a la voluntad de la sociedad; en particular, porque existe un procedimiento administrativo de comprobación e investigación abierto, relativo a períodos impositivos anteriores a 2015.

La LIS dispone que las limitaciones a la deducibilidad del gasto financiero no serán de aplicación en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración. Se plantea la aplicación de esta regla no solo en el ejercicio en que se acuerda la disolución de la entidad sino durante todo el período de liquidación.

La DGT concluye afirmativamente. El hecho de que la liquidación se extienda durante más de un ejercicio económico no puede variar esta conclusión si es por causas ajenas a la voluntad de extinción de la entidad.

2.6 Varios impuestos.- Tratamiento de las aportaciones de socios a la cuenta I18 del Plan General de Contabilidad (Dirección General de Tributos. Consulta VI978-16, de 9 de mayo de 2016)

La Junta de Socios decidió en 2012 realizar aportaciones a la cuenta I18 “aportaciones de socios o propietarios” del PGC de Pymes. La aportación se realizó en la misma proporción que la participación de todos los socios en el capital social.

En el acuerdo de aportación se estableció que el objetivo perseguido era reestablecer el equilibrio patrimonial y que, una vez producido ese restablecimiento y cuando la situación de liquidez lo permitiera, se realizara el correspondiente reembolso a los socios (siempre previo acuerdo de la Junta). En 2014, habiendo mejorado la situación financiera de la entidad, los socios acordaron el reembolso de las aportaciones.

La DGT analiza las siguientes cuestiones:

- a) Aportación de los socios:
- a) A efectos del Impuesto sobre Sociedades, la aportación debe tratarse como no reintegrable, por lo que no genera ingreso en la cuenta de resultados, que forma parte de la base imponible.
 - b) A efectos del IRPF de los socios, partiendo de la misma asunción, la cantidad aportada deberá integrar el valor de adquisición de las participaciones.
 - c) A efectos del ITPyAJD, dado que estamos ante una aportación de los socios que no supone aumento del capital, la operación estará sujeta pero exenta de la modalidad de operaciones societarias del impuesto.

La DGT analiza también el supuesto de que pudiera considerarse que la aportación es realmente un préstamo. Si este fuera el caso, concluye que estaríamos ante una transmisión onerosa sujeta (pero exenta) de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto. En este sentido, concluye que es irrelevante que en el préstamo se pacte pago de intereses o no para calificarlo como oneroso, ya que la onerosidad no viene determinada por la existencia o no de intereses, sino por la de una contraprestación, por contraposición a los negocios jurídicos lucrativos en los que la prestación de una parte no queda compensada por la contraprestación de la otra parte.

b) Devolución a los socios a las aportaciones:

- a) La devolución a los socios derivará del derecho abstracto de éstos a la distribución de reservas (procedentes de beneficios o de otras aportaciones de socios), por el hecho de ser socios, es decir, con independencia de que hubieran o no aportado en su día los fondos correspondientes a las reservas a repartir. Por lo tanto, esa devolución debe tener el tratamiento establecido para el reparto de la prima de emisión.
- b) De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, la distribución minorará el valor fiscal de la participación, considerándose ingreso el exceso que, en su caso, pudiera corresponder.
- c) En el ámbito de las personas físicas, el importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante, debe recordarse que en el caso de distribuciones correspondientes a valores no cotizados, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado antes de la distribución y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de esa diferencia positiva.

A estos efectos, al no establecer la norma una regla específica, la distribución de la devolución entre las distintas participaciones sociales deberá hacerse en proporción al valor de adquisición de cada una respecto al valor de adquisición total de la cartera.

- d) A efectos del ITPyAJD, la restitución de las aportaciones no constituye hecho imponible.

2.7 Varios impuestos.- Tratamiento de las aportaciones voluntarias a las Cámaras de Comercio (Dirección General de Tributos. Consulta VI963-16, de 9 de mayo de 2016).

La entidad consultante es una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, que se rige por lo dispuesto en la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación.

Entre sus ingresos se encuentran aportaciones voluntarias de empresas o entidades previstas en la Ley 4/2014 y en el Reglamento de Régimen Interior de la consultante. Con arreglo a ese Reglamento, las empresas que realicen aportaciones voluntarias se englobarán en las siguientes categorías: vocales, vocales colaboradores y asociados.

La DGT señala que:

- a) Con independencia de que las aportaciones realizadas tengan carácter voluntario, tendrán la consideración de gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que no reúnen las condiciones para ser calificados como donativos o liberalidades, dado que no existe *animus donandi* por parte del aportante.
- b) El mismo tratamiento será de aplicación en el IRPF para el caso de empresarios individuales.
- c) Finalmente, las aportaciones voluntarias realizadas por las empresas se encontrarán sujetas y no exentas del IVA, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21%.

2.8 Impuesto sobre el Patrimonio.- No cabe cubrir el requisito de persona mediante una empresa de gestión y administración (Dirección General de Tributos. Consulta VI999-16, de 9 de mayo de 2016)

La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio requiere que la actividad de arrendamiento de inmuebles se califique como actividad económica, para lo cual se exige que la gestión del arrendamiento se realice con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa. Esta exigencia se encuentra en la normativa del IRPF, a la que se remite la del Impuesto sobre el Patrimonio.

Planteada la posibilidad de que se cumpla el referido requisito mediante una empresa de gestión y administración, la DGT concluye que:

- a) La remisión normativa en el impuesto patrimonial se hace, a efectos de la exención, exclusivamente a la legislación del IRPF; y ésta es clara al exigir que para que el arrendamiento de inmuebles sea actividad económica, es preciso contar con un empleado a jornada completa.
- b) La LIS contiene un requisito similar cuando define el concepto de entidad patrimonial pero permite cumplir este requisito a través de otra entidad del grupo mercantil. No obstante, el Impuesto sobre Sociedades grava una manifestación distinta de la actividad económica y desde una perspectiva diferente de la del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio no cabe una interpretación flexible en el sentido de la LIS.

2.9 Procedimiento de inspección.- Los intentos de notificación interrumpen el plazo de seis meses de inactividad de la Inspección (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 7 de julio de 2016)

Se plantea si los intentos de notificación practicados antes del transcurso de seis meses desde la fecha de finalización del plazo para presentar alegaciones frente al acta, son o no relevantes para impedir la apreciación de una paralización injustificada del procedimiento inspector durante más de seis meses.

El TEAC fija como criterio que no cabe apreciar que haya una interrupción injustificada del procedimiento de inspección en ese caso, por cuanto esos mismos intentos acreditan que la Administración no permaneció inactiva durante ese plazo.

Según sostiene el TEAC, resultaría contradictorio admitir que un intento de notificación es una actuación de la Administración suficiente para entender que ésta ha cumplido su obligación de resolver un procedimiento tributario dentro del plazo y, al mismo tiempo, sostener que ese mismo intento de notificación del acto de liquidación que pone fin al procedimiento supone inactividad por parte de la Administración a efectos de apreciar si ha existido o no una interrupción injustificada por más de seis meses.



03 **NORMATIVA**

3.1 **Directiva frente a las prácticas de elusión fiscal empleadas habitualmente por las grandes empresas**

En el DOUE de 19 de julio se ha publicado la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado.

El principal objetivo de esta Directiva es facilitar una integración coherente en el seno de la UE de diversas medidas anti-abuso recomendadas por la OCDE (BEPS), así como añadir otras (p.ej. reglas sobre los impuestos de salida) no específicamente cubiertas por los informes BEPS.

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

En España, la Directiva podría requerir la modificación de determinados aspectos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que ya regulan estos aspectos.

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

3.2 **Tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural del año 2016, a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros**

Como es habitual, se ha publicado en el BOE de 29 de junio de 2016, la Resolución de 28 de junio de 2016, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2016, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros, que son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 0,110 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete: 0,473 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 1,273 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 1,638 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 2,178 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 **Modificación de las reglas de IVA aplicables a los bonos o vales canjeables**

Con fecha 1 de julio se ha publicado en el DOUE la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos, lo que supone la materialización de la propuesta de modificación de la Directiva de IVA de mayo de 2012 a fin de regular específicamente el tratamiento de los bonos y vales canjeables por bienes o servicios ("vouchers").

Las novedades introducidas por dicha Directiva han sido objeto de análisis específico en el Comentario 2-2016 de IVA y Aduanas ("Modificación de las reglas de IVA aplicables a los bonos o vales canjeables") cuyo link adjuntamos:

<http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/comentario-iva-aduanas-2-2016.pdf>

04 OTROS

4.1 Intercambio de Cartas interpretativas del Convenio entre España y Marruecos

Con fecha 15 de julio de 2016 se ha publicado en el BOE el Intercambio de Cartas interpretativas del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Marruecos (CDI), para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 10 de julio de 1978.

De acuerdo con las mismas, se aclara la interpretación que se debe dar al concepto de “estudios técnicos o económicos” recogido en el artículo 12.2.c) del CDI, relativo al tratamiento de los cánones, y según el cual se puede retener en el Estado fuente a un tipo del 10%.

En concreto se aclara que el referido concepto abarca cualquier análisis o investigación concreta de naturaleza técnica o económica, en la que una de las partes se compromete a utilizar sus conocimientos propios, habilidades y experiencia para llevar a cabo por sí misma el análisis o la investigación sin transferir dichos conocimientos a la otra parte de manera que esta última no pueda utilizarlos por su propia cuenta (por ejemplo, estudios de riesgo financiero, estudios financieros y estudios realizados en el marco de las actividades profesionales como la arquitectura, la ingeniería, la asesoría jurídica, contable u otro tipo de consultoría).

Se aclara, asimismo, que los pagos efectuados a favor de un EP, respecto de los servicios prestados por el citado EP, no están sujetos a retención en la fuente siempre que sean atribuibles a dicho EP.

Finalmente se señala que las Autoridades fiscales han subrayado la importancia de la emisión de certificados de residencia para permitir la aplicación de los beneficios del CDI.

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

The logo features a large, stylized number '75'. The '7' is dark teal and the '5' is orange. Below the '75' is the text '1941-2016' in a smaller, dark teal font, followed by 'GARRIGUES' in a larger, bold, dark teal font.

1941-2016
GARRIGUES

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