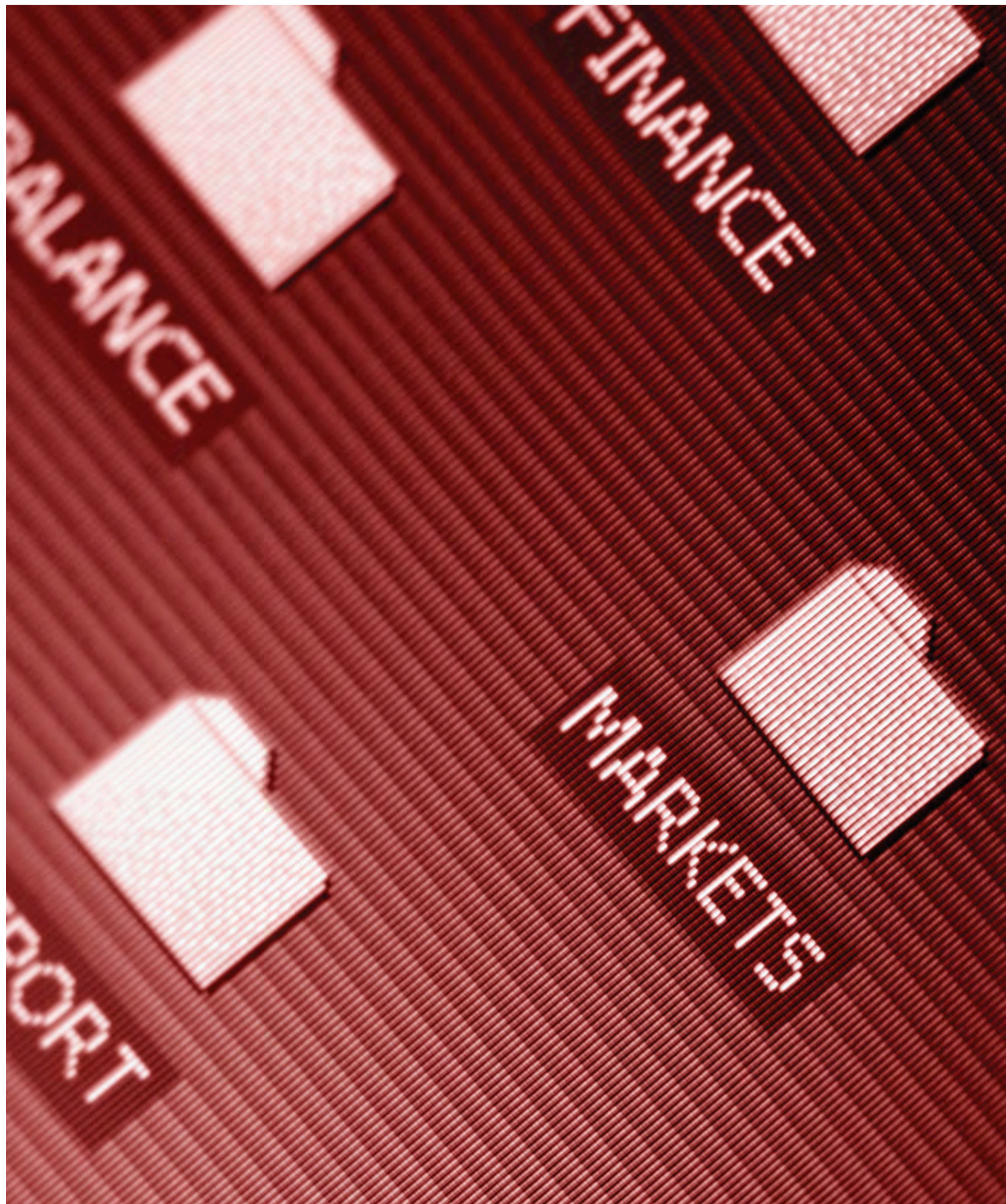


GARRIGUES

TRIBUTARIO

MAYO 2016



ÍNDICE

5 Sentencias

- 5 **1.1** Impuesto sobre Sociedades.- Los rendimientos de acciones preferentes de filiales australianas no dan derecho a la exención por doble imposición (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de enero de 2016)
- 5 **1.2** Impuesto sobre el Valor Añadido.- Los servicios de telefonía se entenderán utilizados en el territorio de aplicación del impuesto si los usuarios los utilizan en este territorio (Tribunal Supremo. Sentencia de 6 de abril de 2016)
- 5 **1.3** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No es contrario a la libertad de establecimiento que las entidades de crédito de un Estado miembro deban declarar los activos depositados o administrados en sus sucursales en otro Estado miembro en caso de fallecimiento del propietario (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de abril de 2016, asunto C-522/14)
- 6 **1.4** Procedimiento de inspección.- La complejidad en la que se basa la ampliación de las actuaciones inspectoras desaparece si hay inacción por parte de la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de marzo de 2016)
- 7 **1.5** Procedimiento de inspección.- No hay dilación imputable al contribuyente desde que manifiesta no estar en disposición de la documentación, si la Inspección puede solicitarla a un tercero (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de marzo de 2016)
- 7 **1.6** Procedimiento de revisión.- La interdicción de la "reformatio in peus" debe llevarse a cabo separadamente para cada pretensión y ejercicio (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de enero de 2016)

7 Resoluciones y consultas

- 7 **2.1** Impuesto sobre Sociedades e IVA.- Tratamiento fiscal de la compensación satisfecha por el vendedor al comprador en la transmisión de un negocio con valor negativo (Dirección General de Tributos. Consulta V1088-16, de 17 de marzo de 2016)
- 8 **2.2** Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos de consultores externos forman parte del coste de producción del intangible a efectos del régimen de *patent box* (Dirección General de Tributos. Consulta V1090-16, de 16 de marzo de 2016)
- 9 **2.3** Impuesto sobre Sociedades.- La limitación de facultades de los administradores para la gestión de participaciones impedirá la aplicación de régimen de ETVE (Dirección General de Tributos. Consulta V1065-16, de 16 de marzo de 2016)
- 9 **2.4** Impuesto sobre Sociedades.- En el ejercicio 2015 se podrán compensar BIN hasta un mínimo de 1 millón de euros en todos los casos (Dirección General de Tributos. Consulta V1057-16, de 16 de marzo de 2016)
- 9 **2.5** Impuesto sobre Sociedades.- Corrección del tratamiento contable de un derivado (Dirección General de Tributos. Consulta V0931-16, de 10 de marzo de 2016)

- 10** **2.6** Impuesto sobre Sociedades.- Amortización de activos cuya vida útil ha finalizado de acuerdo con las nuevas tablas (Dirección General de Tributos. Consulta V0882-16, de 9 de marzo de 2016)
- 11** **2.7** IRPF.- Deducibilidad de las cuotas satisfechas a una asociación declarada de utilidad pública (Dirección General de Tributos. Consulta VI026-16, de 15 de marzo de 2016)
- 11** **2.8** Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Tratamiento aplicable a las devoluciones de aportaciones (Dirección General de Tributos. Consulta VI354-16, de 31 de marzo de 2016)
- 12** **2.9** Impuesto sobre el Valor añadido.- Hay que rectificar la deducción cuando el bien recibe un destino distinto al previsto en su origen (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución, de 17 de marzo de 2016)
- 13** **2.10** Impuesto sobre el Valor Añadido.- El derecho de rectificación de la autoliquidación por resolución del contrato no prescribe en un año si ha existido controversia en la forma de ejercitar ese derecho (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de marzo de 2016)
- 13** **2.11** Procedimiento sancionador.- Puede iniciarse un nuevo procedimiento sancionador si la liquidación se anula por razones formales (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de noviembre de 2015)

14 Normativa

- 14** **3.1** Reducción para 2015 de los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por circunstancias excepcionales
- 15** **3.2** Nuevo Código Aduanero de la Unión
- 15** **3.3** Se modifican los modelos de actas de la Inspección de los Tributos

16 Otros

- 16** **4.1** Campaña de renta/patrimonio 2015



En plena campaña de renta, conviene recordar algunas novedades importantes de la reforma de la Ley del IRPF que tuvo lugar a finales de 2014 y con efectos por primera vez para la declaración de 2015:

1. Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales vuelven a tributar; todas ellas, a los tipos fijos del ahorro. Ya no hay que distinguir, por tanto, entre las generadas a más de un año (que tributaban a esos tipos) y las demás (que tributaban a los tipos marginales).
2. Por otro lado, se introduce un novedoso sistema de integración y compensación de rentas que permite, por primera vez, que se compensen rendimientos del ahorro (intereses, dividendos...) con alteraciones patrimoniales y viceversa, hasta unos límites. Así, por ejemplo, si los rendimientos son positivos y se ha tenido pérdidas patrimoniales, éstas podrán compensarse hasta un 10% de aquéllos (este porcentaje se irá incrementando en años posteriores hasta llegar al 25% a partir de 2018). En consonancia con ello y con la modificación anterior se ha revisado el régimen de integración y compensación de las rentas negativas pendientes de compensar de años anteriores.
3. Se ha eliminado la posibilidad de aplicar los coeficientes de actualización de los precios de adquisición (esos que corregían la inflación) en la transmisión de inmuebles. Y también la de aplicar los coeficientes de abatimiento (esos que reducían las plusvalías en función de la antigüedad de los activos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994 y que variaban en función de si éstos eran inmuebles, acciones cotizadas u otro tipo de activos), pero con un régimen transitorio que permite seguir aplicando los coeficientes hasta alcanzar un precio de transmisión global de 400.000 euros.
4. En general, las medidas anteriores junto con otras modificaciones de exenciones, reducciones o gastos deducibles (por ejemplo, la eliminación de la deducción por gastos de difícil justificación en actividades profesionales o de la exención de 1.500 euros para dividendos o la minoración de las reducciones por aportaciones a planes de pensiones), o del régimen de estimación objetiva, conducen a un aumento generalizado de las bases imponibles, compensadas en parte con una revisión de la escala general de gravamen (de la que se ha eliminado la subida de siete puntos introducida desde 2012).

01 SENTENCIAS

I.1 Impuesto sobre Sociedades.- Los rendimientos de acciones preferentes de filiales australianas no dan derecho a la exención por doble imposición (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de enero de 2016)

La Audiencia Nacional reitera en esta sentencia el criterio mantenido en la Sentencia de 18 de abril de 2013 por el que considera que los rendimientos procedentes de acciones preferentes de empresas australianas no tienen la consideración de dividendos y, por tanto, no son susceptibles de acogerse a la exención para evitar la doble imposición internacional.

A juicio de la Audiencia Nacional, la calificación de los rendimientos de las acciones preferentes australianas debe ser la de intereses en tanto que:

- (i) Las acciones preferentes tienen como causa de su emisión el reembolso de un préstamo.
- (ii) Del análisis de los derechos y obligaciones del contrato de emisión de las acciones preferentes se extrae que no concurren los derechos propios de la cualidad de socio, ya que no se participa en las ganancias de la entidad emisora, ni tampoco en las plusvalías latentes en sus activos y, por tanto, no disfrutan ni del derecho al dividendo, ni del derecho a la cuota de liquidación.
- (iii) Además, las autoridades fiscales australianas califican repetidamente estos rendimientos como “intereses”. Aunque la Audiencia Nacional reconoce que esa calificación tributaria hecha por las autoridades australianas tiene un valor secundario, ya que la delimitación del hecho imponible ha de hacerse conforme a la legislación fiscal española, es un dato relevante más a tener en cuenta a los fines enjuiciados.

I.2 Impuesto sobre el Valor Añadido.- Los servicios de telefonía se entenderán utilizados en el territorio de aplicación del impuesto si los usuarios

los utilizan en este territorio (Tribunal Supremo. Sentencia de 6 de abril de 2016)

El supuesto analizado es el de la venta de tarjetas de saldo para teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldo a empresas domiciliadas en Andorra cuando, según las condiciones generales del servicio, solo se pueden utilizar en España. En concreto, se analiza si aplica la “cláusula de cierre” del artículo 70.Dos de la Ley del IVA, según la cual estos servicios (prestados a entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto) estarán sujetos en España por producirse en este territorio su utilización efectiva.

El punto principal de la cuestión consiste en que, pese a que las partes están de acuerdo en que los servicios de telecomunicación fueron efectivamente utilizados en el territorio de aplicación del Impuesto, la reclamante argumenta que dicha utilización no se llevó a cabo por el receptor del servicio (la empresa andorrana adquirente) sino por terceras personas (los usuarios de las tarjetas a quienes las entidades Andorranas los vendían).

El Tribunal concluye que sí aplica la referida “cláusula de cierre”, acudiendo para ello a la Sentencia del TJUE de 19 de febrero de 2009 en el asunto C-1/08, Athesia Druck S. R. L. Según el Tribunal, de los términos de esa sentencia se desprende que basta para la aplicación de la cláusula de cierre que la utilización o explotación efectiva se haga en el territorio de aplicación del impuesto, con independencia de que la utilización la realice el tercero.

I.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- No es contrario a la libertad de establecimiento que las entidades de crédito de un Estado miembro deban declarar los activos depositados o administrados en sus sucursales en otro Estado miembro en caso de fallecimiento del propietario (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de abril de 2016, asunto C-522/14)

La normativa fiscal alemana obliga a las entidades de crédito con domicilio social en Alemania a declarar a la oficina tributaria competente los activos depositados o administrados en sus sucursales establecidas en otro Estado miembro cuando fallece el propietario de esos activos (si es residente en Alemania).

Por su parte, la normativa austriaca somete a las entidades de crédito establecidas en Austria a secreto bancario bajo responsabilidad penal, no previendo una obligación de declaración comparable a la establecida por la normativa alemana.

En este contexto, se plantea al TJUE si la normativa alemana o el efecto combinado de ésta con la normativa austriaca se opone a la libertad de establecimiento. El TJUE concluye que la normativa alemana no es contraria a la libertad de establecimiento sobre la base de las siguientes consideraciones:

- a) A falta de toda medida de armonización en materia de intercambio de información a efectos de los controles fiscales cuando se produjeron los hechos controvertidos, los Estados miembros tenían libertad para imponer a las entidades de crédito nacionales una obligación como la que nos ocupa, siempre y cuando las operaciones efectuadas en las sucursales residentes en el otro Estado no fueran objeto de un trato discriminatorio con respecto a las operaciones realizadas en las sucursales nacionales.
- b) El hecho de que una obligación de declaración como la prevista en el Derecho alemán no esté prevista en el Derecho austriaco no puede impedir que Alemania imponga tal obligación a las entidades de crédito establecidas en Alemania. En este sentido, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado

miembro tenga que dictar sus normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, la eliminación de toda disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales.

1.4 Procedimiento de inspección.- La complejidad en la que se basa la ampliación de las actuaciones inspectoras desaparece si hay inacción por parte de la Administración (Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de marzo de 2016)

En el ámbito de una inspección general, el equipo actuario se dirigió esencialmente a revisar la correcta aplicación del régimen fiscal especial en una operación de escisión en la que se cedía un gran número de inmuebles. La Inspección solicitó la ampliación del plazo de las actuaciones alegando para ello la complejidad de la operación analizada, dada la gran cantidad de inmuebles afectados. El sujeto impugnó esta ampliación sobre la base de la inactividad administrativa previa y posterior a la ampliación.

El Tribunal Supremo niega la validez del acuerdo de ampliación por los siguientes motivos:

- a) En primer lugar, subraya que el análisis de este tipo de controversia es extraordinariamente casuístico y ha de ser realizado teniendo en cuenta las circunstancias concretas que concurren en cada caso y que consten en el expediente.
- b) Dicho ello, el Tribunal señala que lo relevante en materia de ampliación de plazo de duración de actuaciones es su justificación y que dicha justificación desaparece cuando hay inacción de la Administración antes y después del acuerdo de ampliación del plazo y cuando los datos obtenidos se demuestran insuficientes por los propios tribunales económico-administrativos para los fines liquidatorios pretendidos.

En relación con el caso analizado, el Tribunal concluye que la motivación acerca de la complejidad del expediente queda desvirtuada por las pocas actuaciones documentadas en el expediente, los amplios plazos de paralización de las actuaciones y la escasa efectividad y eficiencia de las pocas actuaciones practicadas.



1.5 Procedimiento de inspección.- No hay dilación imputable al contribuyente desde que manifiesta no estar en disposición de la documentación, si la Inspección puede solicitarla a un tercero (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de marzo de 2016)

El contribuyente manifestó ante la Inspección que no disponía de la documentación solicitada y que dicha documentación se hallaba en poder de un tercero (en este caso una entidad financiera) a quien el contribuyente había solicitado copia de la documentación sin éxito. Por este motivo, el contribuyente sugirió a la Inspección que se dirigiera directamente al tercero para requerirle esa documentación. La Inspección imputó dilación al contribuyente por el periodo de tiempo transcurrido a partir del momento en que se le solicitó la documentación a éste.

El Tribunal Supremo señala que esta actuación infringe el artículo 31 bis.2 Reglamento de Inspección, ya que:

- a) Una vez que el contribuyente ha manifestado que no dispone de la documentación y que la ha solicitado a la entidad financiera, ni hay “*demora expresamente solicitada por el obligado tributario*”, ni hay “*pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora*”, y ello con independencia del juicio o reproche que merezca la conducta del inspeccionado.
- b) No existe circunstancia alguna que impida a la Administración continuar el procedimiento en la forma que considere oportuna y, en particular, dirigirse a la entidad financiera solicitándole la aportación de la documentación.

1.6 Procedimiento de revisión.- La interdicción de la “reformatio in peus” debe llevarse a cabo separadamente para cada pretensión y ejercicio (Audiencia Nacional. Sentencia de 7 de enero de 2016)

De esta sentencia de la Audiencia Nacional se extraen varias conclusiones sobre la interdicción de la “*reformatio in peus*”:

- a) La valoración de la “*reformatio in peus*” ha de llevarse a cabo separadamente para cada

pretensión y en relación a cada ejercicio, independientemente de los demás. En este sentido, no es correcta la tesis que en aquél caso mantuvo la Administración según la cual la situación de empeoramiento ha de valorarse globalmente.

- b) La revisión de cuestiones no planteadas por el sujeto en ningún caso puede empeorar la situación inicial del reclamante. En el caso enjuiciado, un determinado ejercicio no era objeto de la reclamación económico-administrativa porque el sujeto pasivo había aceptado la liquidación de ese ejercicio. Por esto, para determinar si empeora o no su situación, no se debe tener en cuenta lo que afectara a ese ejercicio.
- c) La regularización completa de la situación tributaria se puede hacer iniciando una nueva comprobación por parte de la Inspección o en ejecución de la resolución del correspondiente órgano revisor.

02 RESOLUCIONES Y CONSULTAS

2.1 Impuesto sobre Sociedades e IVA.- Tratamiento fiscal de la compensación satisfecha por el vendedor al comprador en la transmisión de un negocio con valor negativo (Dirección General de Tributos. Consulta VI088-16, de 17 de marzo de 2016)

La sociedad consultante, que tiene un negocio con un volumen de personal elevado y con antigüedad, va a proceder a la venta de la totalidad del negocio a un tercero. Debido a la carga que supone la subrogación del personal y el bajo valor de las instalaciones y del fondo de comercio, el comprador recibirá una cantidad por la compraventa al ser negativo el valor de la empresa.

Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el tratamiento fiscal aplicable a la cantidad percibida por el comprador será el que se derive de la normativa contable. En caso de que la cantidad percibida tenga la consideración de fondo de comercio, dicha cantidad será deducible en los términos establecidos en el artículo 13 de la LIS:



- a) Hasta el 31 de diciembre de 2015, será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Desde la perspectiva del IVA, la transmisión quedará no sujeta a este impuesto cuando los elementos transmitidos constituyan en la sociedad transmitente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Por su parte, el pago de una compensación en efectivo al comprador será una operación sujeta a IVA cuando sea contraprestación de un servicio o de una obligación de hacer o no hacer asumida por dicho comprador. En caso contrario, la operación quedará no sujeta al Impuesto.

2.2 Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos de consultores externos forman parte del coste de producción del intangible a efectos del régimen de *patent box* (Dirección General de Tributos. Consulta VI090-16, de 16 de marzo de 2016)

El régimen del *patent box* permite la aplicación de una reducción del 60% sobre las rentas procedentes de la cesión de determinados intangibles. Este régimen está condicionado, entre otros requisitos, a que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25% de su coste.

Se plantea si para el cómputo del 25% del coste soportado por la entidad cedente han de tenerse en consideración los pagos efectuados a los consultores externos contratados para el desarrollo del proyecto (además de los gastos de personal y directos de la propia entidad que desarrolla el proyecto).

La DGT concluye afirmativamente, siempre que la entidad cedente asuma el riesgo y el beneficio del resultado de la producción del intangible.

2.3 Impuesto sobre Sociedades.- La limitación de facultades de los administradores para la gestión de participaciones impedirá la aplicación de régimen de ETVE (Dirección General de Tributos. Consulta VI065-16, de 16 de marzo de 2016)

Para la aplicación del régimen especial de las ETVE se exige que el objeto social de la entidad comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español y que esa actividad se desarrolle mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

La DGT recuerda en esta consulta que debe tratarse de medios organizativos suficientes, no para controlar la gestión de las entidades participadas, sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación.

Añade la DGT que:

- a) Puede entenderse que existen medios personales adecuados cuando algún miembro del Consejo de Administración de la ETVE se ocupe asimismo de la gestión ordinaria de la entidad, mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas, sin perjuicio de que esta gestión no implique, en sí misma y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial.
- b) Por el contrario, si la gestión y administración de las participaciones o de las actividades meramente administrativas derivadas del desarrollo de su objeto social se realizan por medios ajenos a la ETVE, se entenderá incumplido este requisito.
- c) En el caso de que se reduzcan las potestades de los administradores de tal forma que cualquier actuación relacionada con la enajenación y adquisición de activos deba contar previamente con la aprobación de los socios en Junta, tal limitación supone que la entidad no administra y gestiona las participaciones que posee.

2.4 Impuesto sobre Sociedades.- En el ejercicio 2015 se podrán compensar BIN hasta un mínimo de 1 millón de euros en todos los casos (Dirección General de Tributos. Consulta VI057-16, de 16 de marzo de 2016)

Con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades las bases imponibles negativas (BIN) se pueden compensar con el límite del 70% (60% en 2016) de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización. Se prevé asimismo que, en todo caso, se podrán compensar en el período impositivo BIN hasta 1 millón de euros.

Transitoriamente para el ejercicio 2015 se prevé que no resultará de aplicación el límite anteriormente referido, sino que se aplicarán unos límites del 25% o del 50% en función de cuál haya sido el importe neto de la cifra de negocios, sin que la norma establezca claramente para estos casos si aplica también el importe mínimo de compensación de 1 millón de euros. La DGT aclara, a este respecto, que en 2015 también se aplica ese importe mínimo de compensación.

2.5 Impuesto sobre Sociedades.- Corrección del tratamiento contable de un derivado (Dirección General de Tributos. Consulta V0931-16, de 10 de marzo de 2016)

Las sociedades consultantes, cuya actividad principal es la promoción, construcción y explotación de parques eólicos, suscribieron en el ejercicio 2010 una operación de financiación específica de proyectos. A fin de evitar el riesgo de fluctuación del tipo de interés de referencia, las condiciones de los créditos concedidos obligaban a las sociedades a contratar sendos derivados financieros. El pasivo cubierto por los derivados fue incrementándose en todos los años desde su contratación, por lo que el valor razonable del gasto generado por los derivados, a 31 de diciembre de cada uno de los años transcurridos desde su contratación, fue también incrementándose.

Entendiéndose que se trataba de coberturas contables de flujos de efectivo, el registro contable de los cambios de valor razonable de los derivados se fue realizando en los ejercicios siguientes con cargo a cuentas de patrimonio neto y no en la cuenta de resultados, por lo que no tuvieron impacto a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, tras un análisis posterior se concluyó que las coberturas nunca fueron efectivas, por lo que no debían haberse contabilizado como coberturas contables sino en la cartera de negociación, de forma que los cambios en su valor razonable se debieron haber imputado directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio.

A fin de corregir el tratamiento contable dado a los derivados desde el ejercicio 2010, las sociedades contabilizaron en 2014 (i) un ajuste a reservas por el efecto acumulado de las variaciones del valor razonable de las coberturas de ejercicios pasados, y (ii) un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe correspondiente al gasto devengado por la variación en el valor razonable del derivado de 2014.

A la vista de estas circunstancias, la DGT concluye que:

- a) En aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3 de la LIS), el gasto registrado para corregir el error contable, en la medida en que implica contabilizar un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal (con arreglo al principio de devengo), será deducible siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal.
- b) Para valorar dicha circunstancia deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción, de tal forma que únicamente podrá admitirse la deducibilidad de gastos que provengan de ejercicios no prescritos.
- c) Por lo que se refiere a la posible aplicación de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, deben distinguirse varios supuestos:
 - El tratamiento de las coberturas contables, al estar vinculadas al endeudamiento empresarial, no debe desvincularse del correspondiente a la partida cubierta. Por lo tanto, con independencia de cuál deba ser el tratamiento contable del componente de la cobertura, los ingresos y gastos derivados de dicho componente deberán tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto del ejercicio.

- Los ingresos y gastos financieros procedentes de derivados financieros que no tengan la consideración de coberturas contables no deben tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto devengado en el ejercicio, en la medida en que se trata de gastos e ingresos que no proceden del endeudamiento empresarial ni de la cesión a terceros de capitales propios.
- En el caso de coberturas contables cuya partida cubierta consistiese en una deuda que pierdan su condición de instrumento de cobertura, los ingresos y gastos derivados de la pérdida de esa condición tampoco deberán computarse en el gasto financiero neto devengado en el ejercicio a los efectos del límite indicado.

2.6 Impuesto sobre Sociedades.- Amortización de activos cuya vida útil ha finalizado de acuerdo con las nuevas tablas (Dirección General de Tributos. Consulta V0882-16, de 9 de marzo de 2016)

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ha incorporado una nueva tabla de coeficientes de amortización. En la disposición transitoria decimotercera de la LIS se establece que los elementos patrimoniales adquiridos en periodos impositivos anteriores que se vinieran amortizando a un coeficiente distinto al que corresponda por aplicación de la nueva tabla de amortización, se amortizarán durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil de acuerdo con la nueva tabla de amortización, pero aplicando los coeficientes sobre



el valor neto fiscal de los bienes existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

En esta consulta se analiza el caso de activos para los que la vida útil máxima prevista en la antigua tabla de amortización es superior a la establecida en la nueva tabla de amortización, habiendo finalizado la nueva vida útil máxima a 1 de enero de 2015.

La DGT señala lo siguiente:

a) En primer lugar, que si la vida útil de los activos hasta la entrada en vigor de la LIS (que se correspondía con el coeficiente lineal de amortización que hasta entonces estaba aplicando la sociedad), está comprendida entre la nueva vida útil mínima (que resulta del coeficiente lineal máximo de la nueva tabla de amortización) y la nueva vida útil máxima, podrá mantenerse el coeficiente lineal de amortización que se venía aplicando.

b) Que, en caso contrario, el tratamiento será el siguiente:

a. Los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes que se puedan originar a raíz de la entrada en vigor de la LIS se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

b. Conforme a ello, en el ejercicio 2015 la entidad debe haber registrado un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor neto contable de los activos a 31 de diciembre de 2014, es decir, por la amortización correspondiente a los años de vida útil original que aún le quedaban a esos activos. Este gasto es fiscalmente deducible.

A los efectos de aplicar este régimen transitorio, si la entidad ha aplicado en los años anteriores la limitación temporal a la deducibilidad de las amortizaciones (70%), se considerará que el valor neto fiscal tiene en cuenta esta amortización contable no deducible, es decir, a estos efectos computa como si se hubiera deducido, de manera que el valor neto fiscal coincide con el valor neto contable.

2.7 IRPF.- Deducibilidad de las cuotas satisfechas a una asociación declarada de utilidad pública (Dirección General de Tributos. Consulta VI026-16, de 15 de marzo de 2016)

Como regla general, las cuotas satisfechas por los socios a las asociaciones de las que son miembros no tienen carácter deducible en el IRPF por cuanto no comparten las características propias de una donación, es decir, (i) su carácter voluntario y (ii) el ánimo de liberalidad con que se realizan.

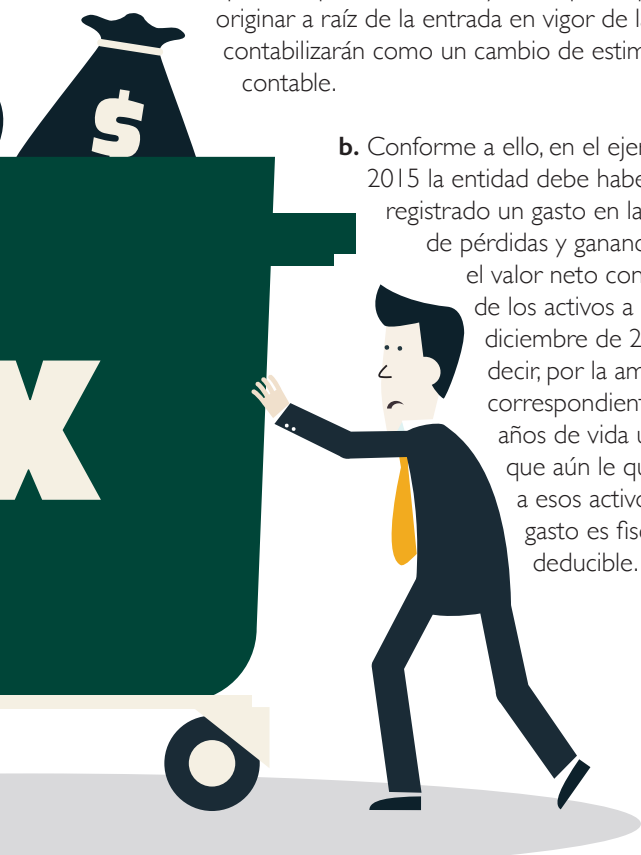
No obstante, la DGT afirma que, excepcionalmente, podrán ser asimilables a los donativos las cuotas satisfechas por sus miembros a asociaciones declaradas de utilidad pública cuando no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura, esto es, cuando se realicen con ánimo de liberalidad.

Con carácter general, puede afirmarse que para la determinación de la existencia o no de este ánimo de liberalidad deberá acudir a criterios de carácter objetivo, de forma que no se tendrán en cuenta las motivaciones subjetivas de las personas que satisfacen tales cuotas, sino los derechos que se otorguen a quienes las satisfagan (a cambio del pago de tales cuotas) en los estatutos de la correspondiente asociación.

2.8 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.- Tratamiento aplicable a las devoluciones de aportaciones (Dirección General de Tributos. Consulta VI354-16, de 31 de marzo de 2016)

En esta consulta el contribuyente pregunta por el tratamiento en el IRNR de la devolución de aportaciones de capital de una sociedad española no cotizada a sus socios irlandeses. La DGT realiza el siguiente análisis:

a) En primer lugar, acude al Convenio entre España e Irlanda para evitar la doble imposición para determinar si estamos ante dividendos. En el





Convenio se establece que son dividendos las rentas o distribuciones asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado del que sea residente la sociedad que las distribuye.

b) Ello nos lleva al Texto Refundido de la Ley del IRNR, en cuyo artículo 13 se dispone que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en dicho artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la normativa del IRPF. Conforme a la normativa del IRPF, se han de distinguir las siguientes situaciones:

a. Que el importe de la devolución de aportaciones no proceda de beneficios no distribuidos: En estos casos, y con vigencia para los ejercicios a partir de 1 de enero de 2015, por tratarse de acciones no cotizadas, será rendimiento de capital mobiliario (como si de un dividendo se tratara) el importe total entregado a los socios, con el límite máximo de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones del último ejercicio cerrado antes de la reducción de capital y el valor de adquisición de las acciones. El exceso sobre

este límite minorará el valor de adquisición de las acciones hasta su anulación.

b. Que el importe de la devolución de aportaciones corresponda a beneficios no distribuidos: En este caso, será rendimiento del capital mobiliario toda la cantidad recibida.

2.9 Impuesto sobre el Valor añadido.- Hay que rectificar la deducción cuando el bien recibe un destino distinto al previsto en su origen (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución, de 17 de marzo de 2016)

Se analiza un supuesto de adquisición de unos terrenos cuyo destino previsible resultó posteriormente modificado, destinándose los bienes finalmente a la realización de una operación sujeta y exenta que no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Concluye el TEAC que en estos casos procede la aplicación del artículo 99.Dos de la Ley del IVA, en virtud del cual la entidad debe rectificar las cuotas deducidas

inicialmente, en la autoliquidación del periodo en que se realiza la transmisión sujeta y exenta.

Para ello se remite a la doctrina del TJUE en su Sentencia de 10 de octubre de 2013 en el asunto C-622/11, en la que se afirma que el sistema de regularización de las deducciones contenido en la Directiva tiene por objeto aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que se destinen a operaciones que tributen por el impuesto.

2.10 Impuesto sobre el Valor Añadido.- El derecho de rectificación de la autoliquidación por resolución del contrato no prescribe en un año si ha existido controversia en la forma de ejercitar ese derecho (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de marzo de 2016)

Se plantea si la devolución que surge por la rectificación de una autoliquidación de IVA por resolución de un contrato de compraventa es una devolución de ingresos indebidos. La respuesta es negativa. Según afirma el TEAC:

- a) Las cuotas fueron inicialmente repercutidas por la entidad reclamante por una operación de compraventa que se declaró resuelta posteriormente en vía judicial.
- b) Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa originalmente fue debida y el hecho de anularse la compraventa posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible.
- c) Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, practicando la regularización en la declaración-liquidación del periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación.
- d) En este sentido aclara el TEAC que, en el supuesto de la entidad reclamante, no habría prescrito el plazo de la interesada para modificar la base imponible del IVA a la baja a pesar de haber transcurrido más de un año

desde que la resolución de la operación fuera firme.

En concreto, la ausencia de calificación correcta por parte de la Administración tributaria del procedimiento de devolución instado y la dicción del Art. 89.Cinco impiden trasladar a la entidad los efectos perniciosos que ello conllevaría porque ha existido controversia sobre la forma de proceder a rectificar. Ello permite que la entidad tenga derecho a efectuar esa rectificación emitiendo factura rectificativa a partir del momento en que la propia resolución del TEAC sea firme.

2.11 Procedimiento sancionador.- Puede iniciarse un nuevo procedimiento sancionador si la liquidación se anula por razones formales (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de noviembre de 2015)

En esta Resolución analiza el TEAC el principio *ne bis in ídem* en su vertiente procedimental. Recordemos que dicho principio impide la tramitación de un procedimiento sancionador si previamente se ha seguido otro contra el mismo sujeto, sobre los mismos hechos y con el mismo fundamento, que haya concluido por un pronunciamiento definitivo sobre el fondo.

El Tribunal señala que la vulneración del referido principio dependerá de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación y, a tal efecto, señala que pueden darse los siguientes supuestos:

- (i) Anulación total de la liquidación por razones sustantivas: Esta anulación determina la anulación de la sanción y, siquiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del *ius puniendi* de carácter absolutorio.

Si con posterioridad se dicta una nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estará vedada por el principio *ne bis in ídem*, ya que la modificación de la calificación de los hechos que a tal fin pueda realizar la Administración al liquidar, no altera la esencia de la triple identidad (hechos, sujeto y fundamento) en la que descansa la prohibición de la duplicidad del ejercicio del *ius puniendi*.

- (ii) Anulación parcial de la liquidación por razones sustantivas para su sustitución por otra. Cabe distinguir dos supuestos:



(a) Si el Tribunal ha enjuiciado la sanción impuesta por la parte de regularización no anulada y la confirma, en ejecución de la resolución se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador; sin que ello vulnere el principio *ne bis in ídem*.

(b) Si el Tribunal anula totalmente la sanción sin entrar a enjuiciar su procedencia por la parte de la regularización no anulada, la imposición de nueva sanción tras la emisión de liquidación en ejecución sí vulnerará el principio *ne bis in ídem*.

(iii) Anulación total de la liquidación por razones formales: En este supuesto quedará anulada la sanción de forma automática, quedando sin juzgar el “fondo” de la misma. Cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no estará vedada por el principio *ne bis in ídem*.

En el supuesto resuelto en la Resolución de referencia, la anulación total de la liquidación traía causa de un defecto formal, habiéndose ordenado la retroacción de actuaciones. El TEAC concluye -en aplicación del

criterio reflejado en el punto (iii) anterior- que el nuevo procedimiento sancionador seguido frente al contribuyente no vulnera el principio *ne bis in ídem*.

03 **NORMATIVA**

3.1 Reducción para 2015 de los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por circunstancias excepcionales

En el BOE de 6 de mayo de 2016 se ha publicado la Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2015 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales, y se modifica la Orden HAP/572/2015, de 1 de abril, por la que se fijan las cantidades de las subvenciones a los gastos originados por actividades



electorales para las elecciones locales de 24 de mayo de 2015.

La Orden engloba las reducciones establecidas en un anexo agrupadas por Comunidades Autónomas, Provincias, ámbitos territoriales y actividades.

3.2 Nuevo Código Aduanero de la Unión

El Reglamento (UE) número 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, resulta aplicable desde el 1 de mayo de 2016.

Las principales implicaciones de la entrada en vigor del Código Aduanero de la Unión han sido objeto de análisis específico en el Comentario 1-2016 de IVA y Aduanas – Nuevo Código Aduanero de la Unión, cuyo [link](#) adjuntamos.

3.3 Se modifican los modelos de actas de la Inspección de los Tributos

En el BOE de 21 de abril de 2016 se publicó la Resolución de 12 de abril de 2016, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 29

de noviembre de 2007, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos. Esta modificación deriva de la aplicación, a partir del 1 de mayo de 2016, del nuevo Código Aduanero de la Unión. Así, se modifican los siguientes aspectos:

- a) Se evita señalar circunstancias sobre la duración de las actuaciones que no afectan a la exigencia de la deuda aduanera siempre que ésta se produzca antes de que transcurran tres años desde su nacimiento.
- b) Se indica que los trámites de puesta de manifiesto del expediente y de audiencia en el ámbito de la deuda aduanera no tienen un carácter previo a la propuesta de resolución, sino que son posteriores a la misma.
- c) En el ámbito específico de las actas de conformidad y de las actas con acuerdo, se aclara que, prestando su conformidad a la propuesta de resolución, el obligado tributario manifiesta haber ejercido el derecho a formular observaciones previsto en el artículo 22.6 del Código Aduanero de la Unión.
- d) Se establece un plazo para el trámite de audiencia de 30 días naturales para todas las actas.

04 OTROS

4.1 Campaña de renta/patrimonio 2015

En la introducción de este boletín ya se han señalado algunas novedades de interés de esta campaña de renta de 2015. Señalamos a continuación otras que también deben considerarse:

- a) En los rendimientos del trabajo, destaca la limitación de la exención en indemnizaciones por despido o cese (a 180.000 euros) y una modificación amplia del régimen de rentas irregulares. Entre otros, en general (y con excepciones para ciertas indemnizaciones por despido o cese), estas rentas no podrán fraccionarse y el requisito de no periodicidad y recurrencia se sustituye por otro de no "repetición" de la aplicación de la reducción en plazos de 5 períodos impositivos, repetición que ha de analizarse por contribuyente (y no por pagador).
- b) En los rendimientos de capital inmobiliario se suprime la reducción del 100% aplicable en determinados arrendamientos.
- c) Se modifica sustancialmente el régimen de distribución de prima de emisión y de reducción de capital con devolución de aportaciones (en ambos casos en entidades no cotizadas) básicamente para anticipar la tributación si la entidad ha tenido beneficios.
- d) También se modifica el régimen de transparencia fiscal internacional, entre otras obligando a la imputación de todas las rentas derivadas de la cesión o transmisión de bienes o derechos, o de la prestación de servicios, cuando la sociedad no residente (u otra del grupo) no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización o no se pueda probar que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos. Para los demás casos, cuando proceda imputar solo algunos tipos de rentas, se establecen nuevos supuestos de imputación, que son los que corresponden a rentas procedentes de (i) las operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiarias entidades jurídicas; (ii) la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles o derechos de imagen (salvo que sea de aplicación el régimen de imputación para éstos); y (iii) los instrumentos financieros derivados.
- e) Se crea el denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo, que establece la exención de los rendimientos derivados del mismo siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.
- f) Se suprimen diversas deducciones como la de cuenta ahorro-empresa o la de alquiler (sin perjuicio del régimen transitorio aplicable a alquileres de vivienda efectuados con anterioridad a 2015).
- g) Se suprime la reducción por cuotas de afiliación y demás aportaciones a partidos políticos, cuyas aportaciones darán derecho a la deducción por donativos y otras aportaciones (pero con un límite conjunto para todas estas donaciones); al mismo tiempo se incrementa la deducción por donativos



en casos de fidelización en relación con la entidad beneficiaria de tales incentivos.

- h)** Se ha creado un “exit tax” para los casos de cambio de residencia en el extranjero, cuando se tienen acciones que superan determinados umbrales (haciendo tributar las plusvalías latentes en esas acciones), aunque con posibilidad de aplazamiento cuando el traslado (temporal) se produzca por motivos

laborales a territorios que no sean paraísos fiscales, o por cualquier motivo cuando el desplazamiento sea a países con convenio; y un régimen especial para traslados dentro de la UE o el EEE.

- i)** También resulta destacable, finalmente, la nueva tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil, que han pasado a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016.

Síguenos:



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

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermsilla, 3 - 28001 Madrid (España)

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



1941-2016
GARRIGUES

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