

En su Resolución de 7 de mayo de 2015 (comentada en nuestro boletín de junio de 2015), el TEAC manifestó su nueva doctrina sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora. Este cambio de criterio se hacía a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 (rec. de casación nº 10396/2004), que a su vez aludía a otra de 24 de octubre de 1998. En concreto, el TEAC concluía que, al tratarse gastos que derivan del incumplimiento de una norma y cuya naturaleza es compensadora, no pueden ser deducibles. Sucede que las sentencias del Tribunal Supremo se referían a la normativa anterior a la Ley 43/1995 y que la resolución del TEAC se refería a la normativa vigente antes de la reforma operada por la Ley 27/2014.

Se añade ahora a esta discusión una reciente resolución de la DGT, de 21 de diciembre de 2015 (V4080-15), que bascula en el sentido opuesto. Su conclusión se basa en los siguientes razonamientos:

- (i) La Ley actual consagra un principio general de deducibilidad de cualquier gasto contable salvo que la propia Ley establezca lo contrario.
- (ii) Los intereses de demora son gastos financieros desde el punto de vista contable y, por lo tanto, en principio deben ser deducibles (con los límites que establece la Ley para la deducibilidad de este tipo de gastos).
- (iii) Los intereses de demora no están comprendidos entre los gastos no deducibles expresamente regulados en la Ley del Impuesto. Así, (a) no derivan de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades (ni siquiera cuando la liquidación se refiera a este impuesto), (b) no pueden calificarse como liberalidad; y (b) no puede interpretarse que se trata de gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En relación con esta última reflexión, precisa la DGT que cuando la Ley hace referencia a este tipo de actuaciones, se refiere a gastos que, per se sean ilícitos; o lo que es lo mismo, lo que el ordenamiento entiende ilícito es la propia realización del gasto. Los intereses de demora, sin embargo, son debidos con arreglo al ordenamiento jurídico.

- (iv) Finalmente la DGT puntualiza, en relación con la imputación temporal del gasto, que ha de distinguirse entre los intereses correspondientes al propio ejercicio y los correspondientes a ejercicios anteriores, de forma que los correspondientes a ejercicios anteriores serán deducibles cuando se registren contablemente (con cargo a reservas) siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

El criterio de la DGT debería ser el observado en la aplicación de la Ley vigente, en virtud del valor vinculante de las resoluciones de la DGT según la Ley General Tributaria, manifestación del principio de confianza legítima (como ha tenido ocasión de reconocer recientemente el propio TEAC en resoluciones comentadas en nuestro boletín de octubre de 2015).

Índice

I. Sentencias	5
1. Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos por asesoramiento en el marco de una OPA son deducibles en la entidad adquirida (Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de noviembre de 2015)	5
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- El valor de adquisición para determinar la ganancia en el IRPF es el valor comprobado del mismo activo a efectos de otro tributo (Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de diciembre de 2015)	5
3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se entiende cumplido el requisito de percepción de remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección si las remuneraciones se perciben efectivamente (Tribunal Supremo. Sentencias (dos) de 18 de enero de 2016)	5
4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La donación a la sociedad de gananciales tributa si el matrimonio se disuelve poco después de celebrarse (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de diciembre de 2015)	6
5. ITPyAJD.- La constitución de una Junta de Compensación fiduciaria tributa por AJD (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 4 de noviembre de 2015)	6
6. Céntimo Sanitario.- El Estado debe devolver todas las cantidades ingresadas por el Céntimo Sanitario (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de febrero de 2016)	7
7. Procedimiento administrativo.- El plazo de prescripción para liquidar un tributo no se interrumpe por la liquidación de otro tributo incompatible si la autoliquidación del sujeto fue por el tributo correcto (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de enero de 2016)	8
8. Procedimiento administrativo.- Aunque el domicilio social esté en territorio común, el domicilio fiscal estará en Navarra si allí está la dirección efectiva (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de enero de 2016)	9
9. Procedimiento de inspección.- El acuerdo de liquidación no puede contener hechos diferentes a los del acta salvo que se realicen actuaciones complementarias (Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de diciembre de 2015; y Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 6 de noviembre de 2015)	9
10. Procedimiento de recaudación.- La solicitud de suspensión de un acto administrativo negativo no debe denegarse sin analizar las circunstancias concurrentes del caso concreto (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de enero de 2016)	10
11. Procedimiento de recaudación.- La interposición de recurso de amparo no permite mantener la suspensión (Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de diciembre de 2015)	10
II. Resoluciones y Consultas	11

1.	Impuesto sobre Sociedades.- Eliminación e incorporación de partidas intragrupo en el régimen de grupos fiscales (Dirección General de Tributos. Consulta V4163-15, de 30 de diciembre de 2015)	11
2.	Impuesto sobre Sociedades.- Alcance del concepto "grupo de sociedades" en relación con el concepto de "actividad económica" (Dirección General de Tributos. Consulta V4089-15, de 21 de diciembre de 2015)	11
3.	Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de los intereses de demora derivados de las actas de inspección (Dirección General de Tributos. Consulta V4080-15, de 21 de diciembre de 2015)	12
4.	Impuesto sobre Sociedades.- Diversas resoluciones sobre el requisito de tributación mínima para la exención por doble imposición (Dirección General de Tributos. Consultas V4079-15, de 18 de diciembre de 2015 y V3868-15, de 3 de diciembre de 2015)	13
5.	Impuesto sobre Sociedades.- La participación mínima de 20 millones de euros se computa sobre el valor fiscal y no sobre el valor contable de la participación (Dirección General de Tributos. Consulta V3960-15, de 14 de diciembre de 2015)	14
6.	Impuesto sobre Sociedades.- Cómputo del personal discapacitado en la deducción por creación de empleo (Dirección General de Tributos. Consulta V3918-15, de 9 de diciembre de 2015)	14
7.	Impuesto sobre Sociedades.- Regularización de pasivos fiscales (Dirección General de Tributos. Consulta V3873-15, de 3 de diciembre de 2015)	14
8.	IRPF.- Tributación de un socio persona física por la participación en una sociedad comanditaria simple alemana (Dirección General de Tributos. Consulta V3836-15, de 2 de diciembre de 2015)	14
9.	Procedimiento de gestión/Comprobaciones de valores.- La falta de comunicación de la posibilidad de formular Tasación Pericial Contradictoria es subsanable (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de enero de 2016)	15
10.	Procedimiento de Inspección.- La realización de actuaciones "con contenido bastante" con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento inspector será suficiente para interrumpir la prescripción (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de enero de 2016)	16
11.	Procedimiento sancionador.- Si la falta de registro de una misma factura da lugar a dejar de ingresar y a obtener indebidamente una devolución, cabe sancionar dos infracciones muy graves (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de enero de 2016)	16
12.	Procedimiento de revisión.- Una resolución en relación con una liquidación constituye documento de valor esencial a los efectos de interponer un recurso extraordinario de revisión frente a otra liquidación firme (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de enero de 2016)	17
III.	Normativa	18
1.	Modificaciones en la tramitación de la solicitud de actuaciones previas al despacho	18

IV. Otros	18
1. Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016	18
2. Resolución del ICAC sobre la contabilización del Impuesto sobre Beneficios	20
3. Paquete de Medidas de la Comisión Europea contra la evasión fiscal	22
4. La Comisión Europea declara las nuevas deducciones fiscales al cine compatibles con el régimen de ayudas de Estado	23
5. Acuerdo de Intercambio de Información País por País	23
6. Instrucciones de la AEAT en materia censal en relación con las sociedades civiles	24

I. Sentencias

1. **Impuesto sobre Sociedades.- Los gastos por asesoramiento en el marco de una OPA son deducibles en la entidad adquirida (Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de noviembre de 2015)**

Con motivo de la preparación de una OPA se soportaron gastos en concepto de asesoramiento legal y financiero. La Inspección puso en duda que esos gastos fueran deducibles en la entidad cuyas acciones fueron adquiridas en ese proceso.

La Audiencia Nacional recuerda que para que un gasto sea deducible basta con que se cumplan los requisitos generales de contabilización, justificación, imputación temporal y correlación con los ingresos. Sobre la correlación con los ingresos, punto sobre el que realmente versa la controversia, el Tribunal interpreta que tal correlación concurre en la sociedad cuyas acciones son transmitidas en la OPA, en la medida en que una OPA se realiza en beneficio de la actividad económica general de esa sociedad.

2. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- El valor de adquisición para determinar la ganancia en el IRPF es el valor comprobado del mismo activo a efectos de otro tributo (Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de diciembre de 2015)**

La Administración había realizado una comprobación de valores sobre unos activos a los efectos del ITPyAJD que gravó la adquisición de esos activos. De esa comprobación derivó un valor superior al declarado. Posteriormente se transmitieron esos activos, entendiéndose el sujeto pasivo que, para el cálculo de la ganancia patrimonial, en este caso a efectos de IRPF, derivada de esa transmisión, debía considerar como valor de adquisición el valor comprobado previamente a efectos de ITPyAJD.

El Tribunal Supremo apoya esta pretensión concluyendo que la valoración de un bien realizada por una Administración tributaria debe vincular a todos los efectos respecto de otros tributos, sobre todo si se trata de impuestos estatales (cedidos o no).

3. **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se entiende cumplido el requisito de percepción de remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección si las remuneraciones se perciben efectivamente (Tribunal Supremo. Sentencias (dos) de 18 de enero de 2016)**

En la sucesión de empresa familiar se aplica una bonificación del 95% si se cumplen ciertos requisitos. En concreto, en el caso de participaciones en entidades se exige, entre otros, que estas participaciones hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Para esta exención es preciso que el sujeto (o cualquier miembro del grupo de parentesco) ejerza funciones de dirección y obtenga por ello remuneraciones que supongan más del 50% de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

En los dos casos concretos analizados en estas sentencias se negó la reducción por incumplimiento de este requisito relacionado con la remuneración de las funciones de dirección. En un caso se decía que el cargo de administrador había sido gratuito porque así se desprendía de los estatutos de la entidad; en otro, se decía que las funciones no eran directivas porque la nómina se percibía en calidad de jefe de personal.

El Tribunal Supremo apoya la pretensión de los recurrentes en los dos casos afirmando lo siguiente:

- (i) La denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad no es relevante. Lo relevante es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento efectivos de la correspondiente organización.
- (ii) La gratuidad del cargo en Estatutos no impide entender que el cargo no es gratuito en la práctica si así se deriva de las pruebas aportadas.
- (iii) En definitiva, si concurren los requisitos materiales para la aplicación de la bonificación, resulta irrelevante el modo en que se realicen las funciones de dirección y se perciban las retribuciones.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La donación a la sociedad de gananciales tributa si el matrimonio se disuelve poco después de celebrarse (Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de diciembre de 2015)

En el supuesto enjuiciado por el tribunal, se realizó una aportación gratuita de un inmueble y de efectivo a la futura sociedad de gananciales. Pocos días después se celebró el matrimonio, que se disolvió unos días después. En la disolución de la sociedad de gananciales, el cónyuge que había sido donante en la aportación gratuita anterior se adjudicó solo una parte del efectivo aportado, recibiendo el cónyuge donatario la otra parte y el inmueble. La Inspección entendió que la aportación gratuita realizada antes del matrimonio, aunque lo hubiera sido a la futura sociedad de gananciales, era una donación sujeta al ISD.

El Tribunal Supremo confirma la calificación efectuada por la Inspección con base en los hechos concurrentes en el caso (disolución de la sociedad de gananciales a los 7 días de haber efectuado la aportación y 5 días después de haber contraído matrimonio). Concluye que no puede aceptarse la existencia de una "aportación a la sociedad de gananciales", que por esencia es duradera, con una disolución inmediata de ésta, sin que se produzca una explicación razonable de esta contradicción.

5. ITPyAJD.- La constitución de una Junta de Compensación fiduciaria tributa por AJD (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 4 de noviembre de 2015)

Se analiza en este caso la tributación por AJD de la escritura de constitución de una Junta de Compensación fiduciaria.

El TSJ de Castilla y León recuerda que la sujeción a AJD requiere que se esté ante un acto inscribible con contenido valuable. Por lo tanto, concluye que estamos ante un acto sujeto. Así:

- (i) Se cumple el requisito de ser un acto inscribible porque la constitución de una Junta de Compensación tiene acceso al Registro de la Propiedad. No incide en este punto el hecho de que se inscriba mediante nota marginal.
- (ii) No puede dudarse de la existencia de contenido valuable, ya que, a pesar de que la Junta tiene carácter fiduciario y no vaya a serle transmitida la propiedad de los terrenos, éstos van a quedar afectados a la actividad de la Junta.

Una vez se concluye que la operación está sujeta a AJD, procede analizar si podría aplicarse alguna de las exenciones reguladas en la normativa del impuesto. En concreto, si puede ser aplicable la exención regulada en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, en virtud del cual están exentas las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de compensación por los propietarios de la unidad de ejecución.

El Tribunal niega que se pueda aplicar esta exención porque en las Juntas de Compensación fiduciarias no existe transmisión de la propiedad de los terrenos, presupuesto fáctico previsto para la exención.

6. Céntimo Sanitario.- El Estado debe devolver todas las cantidades ingresadas por el Céntimo Sanitario (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de febrero de 2016)

El Tribunal Supremo ha emitido su primera sentencia en relación con la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado en el asunto del céntimo sanitario, estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por el contribuyente y condenando a la Administración al pago de las cantidades indebidamente soportadas por el contribuyente en concepto del impuesto.

El Tribunal analiza en primer lugar si concurren los presupuestos para el nacimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción de la Ley española en relación con el Derecho Comunitario, conforme a la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 (C-82/12, asunto *Transportes Jordi Besora*):

- (i) Afirma el Tribunal que lo primero que ha de hacerse es determinar si la vulneración normativa a la que se atribuye el daño era o no una "violación suficientemente caracterizada"; y concluye que sí lo era porque cuando entra en vigor el impuesto, las autoridades españolas eran conscientes, o deberían haberlo sido (lo que significa que no puede ser un error jurídico de carácter excusable), que dicho impuesto no se ajustaba a lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE.
- (ii) Analiza también el Tribunal "*la relación de causalidad*" entre la Ley estatal que creó el impuesto y el daño causado al sujeto. Según el Tribunal la relación de causalidad es directa y exclusiva: se obligó a soportar un Impuesto (en virtud de la Ley 24/2001) contrario al Derecho de la Unión Europea y sus actos de aplicación (las liquidaciones) generaron un daño económico.
- (iii) Por otro lado, añade el Tribunal que la invocación del Abogado del Estado de la *seguridad jurídica* (artículo 9.3 de la Constitución) no puede servir de cobertura para excluir la devolución por los ejercicios que han devenido firmes, tanto si fueron impugnados en su día como si no, o cuando ha prescrito el derecho a devolución de ingresos indebidos.
- (iv) Se analiza también la alegación de *enriquecimiento injusto* que hace el Abogado del Estado, que derivaría de que se accediera al pago de lo recaudado por el Impuesto, cuando lo abonado por tal concepto ha sido considerado un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades o en el del IRPF, y cuando, además, ha podido implicar una mayor cuantía de las cuotas del IVA soportado deducibles. El Tribunal no estima esta pretensión.

Conclusión distinta debe obtenerse, lógicamente, en relación con las cantidades abonadas por el solapamiento de las vías de devolución de ingresos indebidos y responsabilidad patrimonial. Y lo mismo debe concluirse respecto del gasóleo profesional y la devolución de cuotas correspondientes al tipo autonómico, al tratarse del mismo impuesto.

Tras el análisis anterior, el Tribunal estima el recurso y concluye que la Administración General del Estado deberá indemnizar a la parte recurrente en la cantidad resultante de la aplicación de las siguientes bases:

- (i) **Se devolverá la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del Impuesto.** Este importe únicamente podrá verse minorado con las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, se hubieran recuperado por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos o por devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto de ese mismo impuesto y ejercicios.
- (ii) Se abonarán **los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día de la reclamación hasta la fecha de notificación de la sentencia.**

Finalmente, destaca que no se imponen costas procesales.

7. Procedimiento administrativo.- El plazo de prescripción para liquidar un tributo no se interrumpe por la liquidación de otro tributo incompatible si la autoliquidación del sujeto fue por el tributo correcto (Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de enero de 2016)

En la venta de un inmueble se renunció a la exención de IVA. Conforme a ello, se repercutió IVA y se autoliquidó AJD al tipo del 0,5%. La oficina gestora consideró que no procedía la renuncia a la exención del IVA y practicó liquidación por transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), que fue impugnada ante el TEAR de Madrid.

Tras la anulación de la liquidación por el TEAR, la Comunidad de Madrid giró, en 2009, una segunda liquidación, esta vez por la modalidad de AJD pero al tipo del 1,5% (superior al de la autoliquidación del sujeto).

Esta segunda liquidación fue impugnada por entender el sujeto pasivo que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el AJD, sobre la base de que la primera liquidación se refería a TPO y, por lo tanto, no había interrumpido la prescripción para liquidar la modalidad de AJD.

El TSJ de Madrid entendió que la primera liquidación por TPO sí había interrumpido la prescripción para liquidar el AJD con base en la incompatibilidad de ambas modalidades para una misma operación; según el Tribunal, esa incompatibilidad no desapareció hasta que el TEAR de Madrid anuló la liquidación por TPO, abriendo así paso a poder girar la liquidación por AJD al tipo correcto.

No obstante lo anterior, la sentencia recurrida contenía un voto particular que acoge íntegramente el Tribunal Supremo para resolver la cuestión. Dicho voto particular parte del análisis del artículo 68.1.a) de la Ley General Tributaria. Según ese artículo, el plazo para liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria conducente (entre otras) a la regularización de la obligación tributaria “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario”.

De acuerdo con ello, para que se interrumpa la prescripción es necesario que, aunque la acción se dirija inicialmente frente a una obligación tributaria distinta de la que finalmente pretenda liquidarse, sea como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

En el presente caso, el sujeto pasivo presentó autoliquidación por AJD, es decir, por la modalidad correcta de ITPyAJD según se concluyó en el procedimiento seguido frente a la primera liquidación administrativa. Por lo tanto, no puede entenderse que la primera liquidación administrativa por TPO derivara de la incorrecta declaración por el obligado tributario. Por este motivo, esa liquidación por TPO no interrumpió la prescripción para emitir liquidación por AJD.

8. Procedimiento administrativo.- Aunque el domicilio social esté en territorio común, el domicilio fiscal estará en Navarra si allí está la dirección efectiva (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de enero de 2016)

La Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra resolvió que el domicilio fiscal de una entidad (cuyo domicilio social estaba en territorio común) debía entenderse situado en Navarra por entender que desde allí se realizaban las funciones de dirección y gestión. Esta conclusión se basó, fundamentalmente en que (i) los socios y los administradores de la sociedad estaban domiciliados en Navarra, (ii) la actividad desarrollada en territorio común requería de un reducido número de medios materiales y personales (que, además obtenía de otras empresas del grupo) y (iii) la ubicación de los inmuebles de la compañía en territorio común era irrelevante, porque se trataba de inmuebles destinados a su giro empresarial (la empresa se dedicaba a la compra-venta de inmuebles).

El Tribunal Supremo confirma la resolución de la Junta Arbitral. En concreto, el Tribunal basa su conclusión en el artículo 8.1.b) del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que señala como criterio preferente para determinar el domicilio fiscal el lugar en el que se encuentre el domicilio social, pero condicionado a que esté efectivamente centralizada en él la gestión administrativa y la dirección de los negocios, hasta el punto de que el domicilio fiscal se reputará ubicado en Navarra si dicha gestión y dirección se realizan en su territorio aunque el domicilio social esté en otro lugar. Subsidiariamente, el domicilio fiscal se entenderá ubicado en el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

9. Procedimiento de inspección.- El acuerdo de liquidación no puede contener hechos diferentes a los del acta salvo que se realicen actuaciones complementarias (Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de diciembre de 2015; y Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 6 de noviembre de 2015)

La Audiencia Nacional y el TSJ de Castilla y León han emitido dos recientes sentencias en las que se analiza la posibilidad de que un acuerdo de liquidación recoja hechos nuevos distintos de los consignados en el acta que lo precede.

En el caso enjuiciado por la Audiencia Nacional el acuerdo de liquidación original consignaba más días de dilaciones imputables al contribuyente que los que se habían incluido por el actuario en el acta. Este acuerdo de liquidación fue anulado por el TEAR de Valencia, cuyo fallo ordenaba que se dictara un nuevo acuerdo de liquidación ajustado al contenido de la propuesta del inspector actuario o bien que se realizaran las actuaciones procedentes para completar el expediente. Sin embargo, el Inspector Jefe, sin realizar actuaciones complementarias, dictó un nuevo acuerdo de liquidación en el que, por segunda vez, incluía el mismo cómputo de dilaciones que en el primer acuerdo.

La Audiencia Nacional anula este segundo acuerdo de liquidación y concluye que el Inspector Jefe no puede modificar los hechos y cuestiones resultantes de las actuaciones ya practicadas por el actuario, salvo que, si se estima oportuno, se ordene la realización de actuaciones complementarias.

Por otro lado, en el caso enjuiciado por el TSJ de Castilla y León se discute la procedencia de que el Inspector Jefe introduzca cuestiones no tenidas en cuenta en la propuesta de liquidación, sin dar un nuevo trámite de audiencia al interesado.

El Tribunal aclara que el Inspector Jefe no está vinculado por la previa actividad del actuario pero dice que si se introducen cuestiones nuevas en el acuerdo de liquidación que no constaban en la propuesta efectuada por el actuario, se debe otorgar al interesado trámite de audiencia para no causarle indefensión. Sólo podrá excusarse este trámite cuando, ponderando las circunstancias del caso, pueda prescindirse del mismo por falta de trascendencia de la modificación.

10. Procedimiento de recaudación.- La solicitud de suspensión de un acto administrativo negativo no debe denegarse sin analizar las circunstancias concurrentes del caso concreto (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de enero de 2016)

El TEAC inadmitió a trámite la suspensión de la ejecución de la deuda derivada de una liquidación. La Audiencia Nacional denegó posteriormente la suspensión cautelar de la resolución del TEAC, sobre la base de la jurisprudencia consolidada de que los actos administrativos de contenido negativo no son susceptibles de ser suspendidos, porque ello se traduciría en una anticipación de los efectos del acto positivo contrario.

El Tribunal Supremo señala, sin embargo, que:

- (i) El Auto de la Audiencia Nacional es incongruente (incongruencia omisiva) al haber dejado de resolver aspectos esenciales que fueron planteados en apoyo de la solicitud de suspensión formulada por el recurrente y, de manera particular, la posibilidad de acordar la suspensión de los actos negativos cuando la no suspensión podría avocar a la compañía a su desaparición.
- (ii) El criterio actual de la jurisprudencia no se identifica con la imposibilidad general de suspender un acto administrativo de contenido negativo (aunque la doctrina al respecto puede considerarse fluctuante) sino que la procedencia o no de la suspensión debe derivar de un examen individualizado de cada caso. En definitiva, la regla general no debe ser obstáculo para que, en determinados supuestos, deba emitirse un pronunciamiento favorable a la pertinencia de adoptar la correspondiente medida cautelar.

En el caso objeto de recurso, el Tribunal reconoce de hecho el riesgo existente alegado por el sujeto y, en consecuencia, otorga la medida cautelar solicitada.

11. Procedimiento de recaudación.- La interposición de recurso de amparo no permite mantener la suspensión (Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de diciembre de 2015)

En el caso contemplado, se interpuso recurso de amparo y se solicitó el mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la deuda. A pesar de ello, la deuda se apremió mediante la correspondiente providencia de apremio. Frente a ese apremio, el contribuyente alegó que la Administración, antes de dictar la providencia de apremio, debía haber esperado a que el Tribunal Constitucional resolviera sobre la suspensión.

La Audiencia Nacional resuelve, sin embargo, concluyendo que la providencia de apremio es conforme a Derecho al no preverse en la Ley la suspensión cautelar para el tránsito de la vía contencioso-administrativa a la vía constitucional del recurso de amparo. En consecuencia, habiéndose levantado la suspensión con ocasión de la resolución firme que agota la vía contencioso-administrativa y habiendo transcurrido el periodo voluntario de pago, la providencia de apremio es plenamente válida.

II. Resoluciones y Consultas

1. **Impuesto sobre Sociedades.- Eliminación e incorporación de partidas intragrupo en el régimen de grupos fiscales (Dirección General de Tributos. Consulta V4163-15, de 30 de diciembre de 2015)**

La nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades dispone que, a efectos de la determinación de la base imponible en el ámbito del régimen especial de grupos fiscales, las eliminaciones e incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCA).

Como consecuencia de dicha remisión a la normativa de consolidación contable, la base imponible del grupo fiscal se determinará teniendo en cuenta las eliminaciones tanto de partidas intragrupo como las de resultados por operaciones internas, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la Ley del Impuesto.

La DGT (ampliando su previa resolución V2400-15, de 29 de julio) recuerda que las reglas del impuesto ordenan que:

- (i) Las eliminaciones de partidas de ingreso y gastos por operaciones intragrupo se realicen antes de compensar las bases imponibles negativas individuales previas a la consolidación de cada sociedad.
- (ii) Las incorporaciones se realicen de acuerdo con lo establecido en el artículo 65 de la Ley, cuando así se establezcan en las NOFCA. Por este motivo, las eliminaciones de partidas de ingresos y gastos por idéntico importe no serán objeto de incorporación posterior.

Por otro lado, añade la DGT que la compensación de bases imponibles negativas, tanto las generadas dentro del grupo como para las existentes en alguna entidad del grupo con carácter previo a su incorporación al grupo, podrá realizarse sin respetar orden alguno (dado que el artículo 62.f) de la Ley no regula ningún orden preferente de aplicación). En definitiva, el sujeto podrá elegir si aplicar antes las previas a consolidación o las generadas dentro del grupo fiscal, siempre que se cumplan los límites y condiciones señaladas dentro del régimen fiscal especial.

2. **Impuesto sobre Sociedades.- Alcance del concepto "grupo de sociedades" en relación con el concepto de "actividad económica" (Dirección General de Tributos. Consulta V4089-15, de 21 de diciembre de 2015)**

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

La DGT, tras solicitar Informe al ICAC, destaca que la normativa contable define dos conceptos de grupo:

- (i) El regulado en el artículo 42 del Código de Comercio, que podríamos denominar de subordinación, formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera, y
- (ii) el grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, previsto en la indicación decimotercera del artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en la Norma de elaboración de las cuentas anuales nº 13 del Plan General de Contabilidad.

Según el ICAC, los grupos de coordinación no forman parte del concepto de grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sino que constituyen una categoría propia.

Conforme a ello, concluye la DGT que en el caso de grupos de coordinación el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica del artículo 5 de la Ley del Impuesto no se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte del grupo, sino de forma individual en cada una de las entidades.

3. Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de los intereses de demora derivados de las actas de inspección (Dirección General de Tributos. Consulta V4080-15, de 21 de diciembre de 2015)

Como se ha anticipado en la introducción de este boletín, en esta resolución la DGT se inclina por la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades. Se trata de la primera resolución que se pronuncia sobre esta cuestión con la nueva Ley 27/2014, aplicable para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

En concreto, la DGT entiende que los intereses de demora son un gasto financiero a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y, como tales, un gasto deducible con las limitaciones previstas en el artículo 16 de la Ley. La DGT sostiene este criterio sobre la siguiente base:

- (i) La Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente parte de la consideración como deducible de cualquier gasto contable, y los intereses de demora son indudablemente gastos financieros desde el punto de vista contable. Esta calificación se desprende claramente tanto del Plan General de Contabilidad y de la Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre la norma decimosexta de dicho PGC, como de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios, con independencia del criterio aplicable para el registro de tales intereses según correspondan al ejercicio en curso o a ejercicios anteriores.
- (ii) Partiendo de su consideración de gasto contable, los intereses de demora han de merecer la consideración de gastos deducibles, salvo que se entiendan comprendidos en alguno de los supuestos de gastos no deducibles previstos en el artículo 15 de la Ley. La DGT rechaza esta posibilidad y, en particular, entiende que no estamos ante gastos que deriven (i) de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades o (ii) de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, como tampoco son (ii) liberalidades.

- (iii) La deducibilidad de los intereses de demora, en tanto que gastos financieros, está sometida a las limitaciones previstas en el artículo 16 de la Ley y a los criterios de imputación temporal.

4. Impuesto sobre Sociedades.- Diversas resoluciones sobre el requisito de tributación mínima para la exención por doble imposición (Dirección General de Tributos. Consultas V4079-15, de 18 de diciembre de 2015 y V3868-15, de 3 de diciembre de 2015)

La aplicación de las exenciones para evitar la doble imposición previstas en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades está condicionada, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, a que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción. Este requisito se entiende cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En su resolución V4079-15, la DGT analiza el cumplimiento de este requisito en diversos supuestos:

- (i) Filiales de primer y segundo nivel residentes en Países Bajos y en México y filial de tercer nivel residente en Suiza: En estos casos, el requisito de tributación mínima se entiende cumplido en la medida en que España ha suscrito con los tres países convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, siempre que dichos convenios resulten de aplicación.
- (ii) Filial de tercer nivel residente en las Antillas Holandesas (Curaçao): Al haber suscrito España con dicho territorio únicamente un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, pero no un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se aplica la presunción de tributación mínima. Por tanto, deberá probarse que esa tributación mínima se produce. Recuerda la DGT que ese territorio ya no es considerado paraíso fiscal.

La DGT finaliza matizando que todo lo anterior se entiende aplicable siempre que las distintas filiales sean consideradas residentes fiscales en sus respectivos países a efectos de su convenio correspondiente, lo que podrá evidenciarse con los certificados de residencia que a efectos de cada convenio hayan sido emitidos por las autoridades fiscales de dichos países.

Por su parte, en la resolución V3868-15 se analiza el caso de una filial residente en Guatemala. El sistema tributario de Guatemala admite dos modalidades de tributación en su equivalente a nuestro Impuesto sobre Sociedades: una modalidad general o sobre utilidades cuyo tipo impositivo es del 28% (25% para el año 2015), sobre una base calculada sobre el beneficio; y la modalidad simplificada optativa, que aplica un tipo impositivo del 7% sobre los ingresos de la sociedad y a la que está acogida la filial guatemalteca en este caso. De ello ha venido resultando un tipo efectivo del 11% en 2012, 14% en 2013 y 17% en 2014, esperándose que para los ejercicios venideros continúe estando por encima del 10%.

Conforme a ello, la DGT concluye que en la medida en que el tipo nominal sobre beneficios que resultaría de aplicación es superior al 10% y, asimismo, el tipo efectivo al que está sometida la entidad es también superior al 10%, debe entenderse cumplido el requisito de tributación mínima, con independencia de que la entidad opte por aplicar un tipo sobre ingresos del 7%.

5. Impuesto sobre Sociedades.- La participación mínima de 20 millones de euros se computa sobre el valor fiscal y no sobre el valor contable de la participación (Dirección General de Tributos. Consulta V3960-15, de 14 de diciembre de 2015)

La aplicación de las exenciones para evitar la doble imposición interna e internacional previstas en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se encuentra condicionada, entre otros requisitos, a la tenencia de una participación mínima del 5% en el capital o los fondos propios de la entidad participada o bien a que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

Se plantea si el requisito de que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros se refiere al valor de adquisición contable o al fiscal. La DGT concluye que el valor de adquisición que debe tomarse en consideración es el que resulte de aplicar las disposiciones contenidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, es decir, el valor fiscal y no el contable.

6. Impuesto sobre Sociedades.- Cómputo del personal discapacitado en la deducción por creación de empleo (Dirección General de Tributos. Consulta V3918-15, de 9 de diciembre de 2015)

La deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad se cuantifica en función del incremento del promedio de la plantilla de este tipo de trabajadores y de su grado de discapacidad. En esta consulta se plantea si el incremento de plantilla derivado de un supuesto de sucesión de empresa puede computarse a efectos de la deducción.

La DGT contesta afirmativamente, señalando que los trabajadores discapacitados que se tengan que contratar como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad.

7. Impuesto sobre Sociedades.- Regularización de pasivos fiscales (Dirección General de Tributos. Consulta V3873-15, de 3 de diciembre de 2015)

La entidad consultante tiene en su balance pasivos ficticios prescritos, que pretende regularizar contra cuentas de fondos propios como capital o reservas. En relación con ellos, la DGT señala:

- (i) Que la cancelación de una deuda inexistente determina un incremento del patrimonio neto de la entidad consultante, que tendrá la consideración de ingreso a efectos fiscales.
- (ii) Que, conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley, la renta ha de imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

8. IRPF.- Tributación de un socio persona física por la participación en una sociedad comanditaria simple alemana (Dirección General de Tributos. Consulta V3836-15, de 2 de diciembre de 2015)

Una persona física se plantea invertir en una sociedad alemana de tipo Kommanditgesellschaft (KG). Se trata de una sociedad comanditaria simple en la que existen socios que responden ilimitadamente con todo su patrimonio personal y socios que únicamente responden por su aportación, que sería el tipo de participación que el consultante tendría. La sociedad desarrolla

una actividad industrial pero el consultante no participa en esa actividad, limitándose a aportar fondos a la sociedad.

Esta sociedad tributa en Alemania por un sistema de atribución de rentas (con independencia de su personalidad jurídica), de forma que el beneficio obtenido por la sociedad no tributa en el Impuesto sobre Sociedades alemán, sino que se imputa a los socios de la entidad, quienes tributan por el correspondiente impuesto personal. Cuando el socio es residente fuera de Alemania, tributa por el impuesto sobre no residentes de Alemania a la escala general del impuesto.

La DGT recuerda su doctrina anterior (en resolución V1631-14, de 25 de junio de 2014), conforme a la cual esa tipología de entidad alemana tiene, a efectos españoles, una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas. En el presente caso, al desarrollar una actividad industrial, la regla general será que los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas.

Ahora bien, el Centro Directivo subraya que cuando algunos socios desarrollan la actividad y otros solo aportan capital, el rendimiento atribuible a éstos tendrá la naturaleza de rendimiento del capital mobiliario, concretamente de rendimientos derivados del arrendamiento de negocios (por lo que se integrarán en la base imponible general).

Como consecuencia de esa imputación de rentas, las cantidades que posteriormente se distribuyan en forma de dividendos con cargo a reservas no quedarán sujetas a tributación, en la medida en que el socio ya las habrá integrado en su declaración del IRPF.

Por lo que se refiere al impuesto pagado en Alemania por el socio español, se podrá eliminar la doble imposición con arreglo a lo establecido en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania y en la legislación interna española. En este sentido, recuerda la DGT que si el impuesto alemán se liquida después de que finalice el plazo voluntario para declarar el IRPF español, no podrá consignarse cantidad alguna a deducir en la autoliquidación del IRPF, debiendo presentarse declaración rectificativa cuando se conozca el impuesto alemán realmente satisfecho.

9. Procedimiento de gestión/Comprobaciones de valores.- La falta de comunicación de la posibilidad de formular Tasación Pericial Contradictoria es subsanable (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de enero de 2016)

En el marco de un procedimiento de comprobación de valores, la Inspección cuestionó la valoración de determinados inmuebles transmitidos en virtud de una operación de escisión parcial. La cuestión se centra en determinar si existe obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promover una Tasación Pericial Contradictoria (TPC).

El TEAC recuerda su doctrina hasta la fecha sobre la TPC, afirmando que:

- (i) La TPC se configura como un medio para impugnar los valores comprobados administrativamente en los supuestos en que esté prevista esta posibilidad.
- (ii) Al ser un medio de impugnación, ésta se ha de comunicar al obligado tributario a través de la correspondiente notificación, en la que además ha de informarse del órgano ante el que podrá plantearse y el plazo aplicable.

- (iii) En caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promover la TPC, procede retrotraer las actuaciones a fin de que se practique la referida notificación.

En este punto, el TEAC matiza su doctrina en el sentido de que, si bien la TPC constituye un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación que hubiese puesto fin al procedimiento en cuestión sin ofrecer la posibilidad de promover TPC y, por tanto, no será procedente la retroacción de actuaciones.

Frente a ello, se permite la comunicación al contribuyente, en documento distinto al de liquidación, de su derecho a promover la TPC (junto con el órgano y plazo ante el cual puede hacerlo); con esta comunicación deberá concederse un nuevo plazo para la interposición del recurso o reclamación económico-administrativa que procedan contra la liquidación, pero sin que hayan de retrotraerse las actuaciones.

10. Procedimiento de Inspección.- La realización de actuaciones "con contenido bastante" con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento inspector será suficiente para interrumpir la prescripción (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 13 de enero de 2016)

En esta Resolución se plantean diversas cuestiones en relación con el procedimiento inspector y su duración. De entre las cuestiones planteadas destaca la relativa a la posible reanudación de las actuaciones con posterioridad al transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, a efectos de entender interrumpida la prescripción.

Recordemos que el artículo 150.2 de la LGT establece que el efecto del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector o del plazo de seis meses de inactividad de la Inspección es la no interrupción del plazo de prescripción. Sin embargo, precisa que "se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo" y añade que "en ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

El Tribunal Supremo ha venido interpretando que para que la reanudación de las actuaciones sea correcta es preciso que se comunique formalmente al sujeto pasivo la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector y se le indiquen los conceptos y ejercicios no prescritos.

Sin embargo, el TEAC sigue manteniendo en esta Resolución su criterio de que, a la vista de la redacción del artículo 150 de la LGT, basta con la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización de dicho plazo máximo de duración del procedimiento para que deba entenderse interrumpida de nuevo la prescripción, siempre que dichas actuaciones tengan "contenido bastante para interrumpir la prescripción".

11. Procedimiento sancionador.- Si la falta de registro de una misma factura da lugar a dejar de ingresar y a obtener indebidamente una devolución, cabe sancionar dos infracciones muy graves (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de enero de 2016)

El sujeto pasivo en este caso no registró una factura en 2009. De haber registrado esa factura, habría resultado un IVA a ingresar; al contrario, al no registrar la factura, resultó un IVA a

devolver cuya devolución se solicitó en 2010. En el marco de unas actuaciones inspectoras, la Administración concluyó que este comportamiento implicaba la comisión de dos infracciones:

- (i) Dejar de ingresar (ejercicio 2009).
- (ii) Obtener indebidamente una devolución (ejercicio 2010).

La Inspección impuso dos sanciones y las calificó como muy graves por apreciar la concurrencia de medios fraudulentos, al no haberse registrado en los libros registro una factura emitida.

El TEAR de Andalucía consideró que, en la medida en que la falta de registro de la factura se había producido únicamente en el ejercicio 2009, sólo cabía apreciar la concurrencia de medios fraudulentos respecto de la infracción cometida en dicho ejercicio. Por el contrario, el TEAC concluye en recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la AEAT, que:

- (i) Existen dos infracciones sancionables porque, aunque derivan de una misma conducta, esa conducta supone dos consecuencias: (i) la falta de ingreso de determinadas cantidades en un ejercicio y (ii) con posterioridad, la obtención indebida de una devolución.
- (ii) Para calificar una infracción como muy grave por la utilización de medios fraudulentos hay que atender a las circunstancias de la conducta de la que deriva la misma, independientemente de que, debido a la propia mecánica liquidatoria del impuesto, esas circunstancias se hayan producido en un momento anterior al de comisión de la infracción. Por lo tanto, cabe agravar la sanción por obtener indebidamente una devolución (del mismo modo que se agrava la sanción por dejar de ingresar) aunque esta infracción derive de un hecho anterior, como era la falta de registro de la factura que derivó en el defecto de ingreso.

12. Procedimiento de revisión.- Una resolución en relación con una liquidación constituye documento de valor esencial a los efectos de interponer un recurso extraordinario de revisión frente a otra liquidación firme (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 21 de enero de 2016)

La Administración practicó liquidación provisional de IVA de 2009, reduciendo el IVA a compensar en ejercicios posteriores. Como consecuencia de ello, emitió liquidación provisional de IVA de 2010, año en el que se habían compensado las cuotas de IVA que habían sido eliminadas en la liquidación provisional de 2009. Frente a la liquidación provisional del ejercicio 2010 el contribuyente no interpuso recurso alguno -deviniendo por tanto firme-, mientras que la liquidación provisional del ejercicio 2009 sí fue objeto de impugnación.

Tras la anulación por el TEAR de Castilla y León de la liquidación de 2009, el sujeto interpuso recurso extraordinario de revisión frente a la liquidación de 2010 sobre la base de que la resolución del TEAR era un documento de valor esencial que debía suponer la anulación de esta última liquidación.

El TEAC estima el referido recurso extraordinario de revisión y anula la liquidación provisional del ejercicio 2010 -que había devenido firme- por entender que la resolución del TEAR de Castilla y León constituye un documento posterior cuyo valor es esencial en la medida en que anula la liquidación que había servido de base para practicar la citada liquidación de 2010.

III. Normativa

1. **Modificaciones en la tramitación de la solicitud de actuaciones previas al despacho**

Con fecha 27 de enero de 2016 se ha publicado en el BOE la Resolución de 18 de enero de 2016, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 2 de marzo de 2004, por la que se establecen normas para tramitación de la solicitud de actuaciones previas al despacho.

En concreto, se incorpora la solicitud de actuaciones previas al despacho (instrumento para coordinar el posicionamiento único de una mercancía) en el marco del procedimiento de ventanilla única aduanera una vez presentado el documento administrativo (DUA) por parte del operador.

Lo dispuesto en la Resolución entró en vigor el 28 de enero de 2016.

IV. Otros

1. **Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016**

Se ha publicado el Plan de Control Tributario para 2016 mediante Resolución de 22 de febrero de 2016 de la Dirección General de la AEAT (BOE de 23 de febrero).

Con el objeto fundamental de prevenir y luchar contra el fraude fiscal, el Plan se articula en torno a tres grandes ámbitos, (i) la comprobación e investigación del fraude tributario y aduanero, (ii) el control del fraude en fase recaudatoria y (iii) la colaboración con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

Para cada una de estas áreas, como es habitual, se definen varios tipos de medidas y actuaciones de control en función de los objetivos perseguidos.

En general, estas medidas tienen carácter continuista con respecto a las desarrolladas durante el ejercicio 2015. Destacamos a continuación las más importantes:

- (i) En el preámbulo se subraya que se va a aprovechar la nueva redacción de la Ley General Tributaria en materia de (i) prescripción del derecho a comprobar y (ii) ampliación de la duración de los plazos del procedimiento inspector, con el fin de incrementar la eficacia de la Administración y reducir la conflictividad.

También se destaca en el preámbulo la nueva regulación que permite practicar liquidaciones tributarias aun cuando se haya iniciado la tramitación de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública (lo que, según se señala, se complementa con la no paralización de las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria y aduanera liquidada).

- (ii) Se le da especial trascendencia a la mejora en la relación cooperativa entre la Agencia tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, lo que permitirá un más adecuado y temprano conocimiento y evaluación mutua de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales de las entidades.

- (iii) En el ámbito de la lucha contra la economía sumergida, la AEAT incrementará su atención en la detección del uso de "software de ocultación" o "software de doble uso" a través de intervenciones mediante personación y de actuaciones selectivas coordinadas a nivel nacional. Se prestará especial atención en sectores económicos que son intensivos en el manejo de dinero en efectivo.

En este mismo ámbito se reforzarán las actuaciones en relación con la actividad de importación de bienes, especialmente en sectores en los que se aprecien indicios de actuaciones fraudulentas en el proceso de importación y de distribución posterior o de ocultación de toda o una parte de la cadena de transmisión comercial.

- (iv) Se potencia la investigación de patrimonios en el exterior a través del desarrollo de los trabajos necesarios para facilitar la implantación y el cumplimiento de los distintos compromisos internacionales asumidos. En concreto, se hace mención específica a:

- El Acuerdo con Estados Unidos e implementación de la Ley de cumplimiento tributario de cuenta extranjeras que permitirá que en el año 2016 se desarrolle de modo efectivo el intercambio automático de información de cuentas financieras con Estados Unidos ("FATCA").
- El Estándar común de información ("CRS") en el ámbito de la OCDE cuya implantación permitirá el intercambio de información respecto de cuentas financieras a partir de 2017.
- La Directiva 2011/167/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en la que se amplía, en el ámbito de la Unión Europea, el intercambio automático de las cuentas financieras entre los Estados miembros de forma coordinada con el modelo CRS a partir de 2017 con carácter general.

- (v) Se fortalece la lucha frente a la planificación fiscal internacional (impulsada por el G20 y la OCDE en el marco del proyecto sobre «Erosión de las bases imponibles y desviación de beneficios», "BEPS") sobre las mismas líneas de actuación que en años anteriores. En este ámbito cobrará especial importancia la información que aporten las empresas en el marco del Código de Buenas Prácticas Tributarias en relación con su grado de presencia en paraísos fiscales o el grado de congruencia de sus decisiones fiscales con los principios del paquete BEPS de la OCDE.

- (vi) En el ámbito de la economía digital se desarrollarán protocolos de actuación sobre empresas que realizan comercio electrónico y sobre las que alojan sus datos en la nube y se desarrollarán actuaciones dirigidas a la comprobación de la tributación de negocios que operan a través de la red. Así, se realizarán análisis de riesgo de este tipo de operadores y se tratará de potenciar el uso de tecnologías que permitan obtener información a través de indicadores propios de las redes sociales además del uso de herramientas estadísticas de detección de patrones de fraude.

- (vii) En el ámbito de los impuestos especiales destacan las siguientes actuaciones:

- Impuestos Especiales de Fabricación: se realizarán actuaciones de control de la correcta aplicación de los beneficios fiscales previstos legalmente.
- Impuesto Especial sobre la Electricidad: se realizará la depuración y actualización del censo, así como el control de los obligados tributarios beneficiarios de la reducción de la base imponible.

- (viii) En el ámbito de los Impuestos medioambientales y, en concreto, en lo que respecta al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero: (i) se comprobarán las operaciones no sujetas con el fin de detectar hechos impositivos incorrectamente declarados, (ii) se controlará el requisito reglamentario de registro de existencias almacenadas y (iii) se controlarán los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto adquiridos por personas no inscritas en el Registro territorial correspondiente.
- (ix) En el ámbito aduanero se pondrá en marcha la Ventanilla Única Aduanera y será de aplicación el nuevo marco jurídico que incorpora numerosas simplificaciones y establece nuevos requisitos para las autorizaciones de las distintas figuras aduaneras. Además se intensificará el control sobre el cumplimiento de requisitos para gozar del estatus de Operador Económico Autorizado y para la aplicación de los procedimientos simplificados.
- (x) Se impulsarán las actuaciones de investigación de los delitos de blanqueo de capitales asociados a las formas típicas de delincuencia del ámbito tributario y aduanero, así como las actuaciones avanzadas en cuanto al análisis y selección de candidatos a la investigación por este concepto.
- (xi) En el ámbito de recaudación tributaria se desarrollará la gestión de la deuda pendiente de cobro sobre un mayor número de contribuyentes, impulsando las derivaciones de responsabilidad para conseguir la detección de un mayor número de vaciamientos patrimoniales fraudulentos, incrementando la interposición de acciones penales. También se agilizará la gestión recaudatoria en los casos de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública o contrabando.

2. Resolución del ICAC sobre la contabilización del Impuesto sobre Beneficios

Se ha publicado en el BOE con fecha 16 de febrero de 2016 la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. La Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad para contabilizar el gasto por Impuesto sobre Beneficios que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el PGC del 90 seguía el método de la deuda y el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias mientras que, desde la aprobación del PGC de 2007, se sigue una sistemática diferente basada en el enfoque balance. A través de esta Resolución, que desarrolla el contenido de la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC, se establecen los criterios para contabilizar el gasto por Impuesto sobre Beneficios derivado de la nueva metodología, se recogen y aclaran criterios establecidos en las consultas sobre las materias publicadas por el ICAC y se analizan las implicaciones de la reforma operada en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 27/2014. Las principales novedades tratadas por la Resolución son las siguientes:

- (i) Se prevé el descuento de los activos y pasivos por impuesto corriente cuando (i) la recuperación sea a más de un año; y (ii) no se hayan fijado intereses de demora. Como excepción, no se descontarían las retenciones y pagos a cuenta, aunque se estime que el plazo para su recuperación exceda del año.

- (ii) En cuanto a los activos por impuesto diferido se señala un caso especial en el que se presume que dichos activos serán recuperados en todo caso: cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de convertirlos en créditos exigibles frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión (por ejemplo, DTAs convertibles). En estos casos, merece destacarse también su reclasificación como impuesto corriente cuando se conviertan en crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Fuera de este caso especial, el reconocimiento de un activo por impuesto diferido sigue el régimen general regulado en el PGC (que sea probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan la aplicación de estos activos). A estos efectos, la Resolución establece la presunción (que admite prueba en contrario) de no considerar probable la obtención de ganancias fiscales futuras cuando su recuperación se vaya a producir en un plazo superior a diez años, siempre que ello sea posible bajo la normativa del impuesto (dando continuidad al criterio mantenido por el ICAC en una consulta previa). Para probar lo contrario, la Resolución establece que el plan de negocios empleado para estimar tales ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

En este sentido, se aclara asimismo que al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros (se excluyen por tanto de la previsión de ganancias fiscales, los hipotéticos ajustes positivos por gastos no deducibles en el ejercicio en el que se prevea la reversión del ajuste positivo practicado cuya activación se pretenda).

- (iii) La Resolución apunta, asimismo, cuál debe ser el tratamiento aplicable de varias de las novedades introducidas por la Ley 27/2014 a los efectos de cuantificación el efecto impositivo.

En concreto, la Resolución precisa que (i) la reserva de capitalización debería ser tratada como una diferencia permanente, minorando el impuesto corriente, y que (ii) la reserva de nivelación debería serlo como una diferencia temporaria imponible generadora de un pasivo por impuesto diferido, que se revertiría bien cuando se genere la correspondiente base imponible negativa, bien cuando transcurran cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales. También precisa que (iii) la deducción por reversión de medidas temporales prevista en la Disposición Transitoria 37ª de la LIS debería ser tratada como un componente para valorar el activo por impuesto diferido, computando una recuperación efectiva del mismo al 30%.

Esta Disposición Transitoria 37ª es la que regula las deducciones del 2% (en 2015) y del 5% (desde 2016) para preservar la neutralidad de la limitación de amortizaciones (70%) aplicable en los ejercicios iniciados en 2013 y 2014 y la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012 (estas medidas fueron aplicadas cuando el tipo de gravamen general era del 30%, pero las reversiones de los correspondientes ajustes tendrán lugar a un tipo del 28% -en 2015- y del 25% -a partir de 2016-, motivo por el que se han establecido las referidas deducciones).

- (iv) La Resolución desarrolla el tratamiento de la contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el caso de regímenes especiales de atribución de rentas (AIEs y UTES) y de consolidación fiscal. En este último caso, se contempla que las eliminaciones de resultados derivadas del proceso de determinación de la base imponible consolidada afectarán a la cuantificación de las diferencias permanentes y temporarias de cada sociedad, individualmente considerada.

- (v) También se recogen los criterios en relación con las provisiones y contingencias derivadas del Impuesto sobre Beneficios para señalar que las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en el que surjan la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria, con la posibilidad de que el gasto se registre directamente en reservas o en la cuenta de resultados, dependiendo de la extemporaneidad o no del mismo en función de que pudiera ser calificado o no como un error contable.
- (vi) Finalmente se introducen mayores exigencias de información en cuanto a la elaboración de la memoria de las cuentas anuales.

Lo dispuesto en la Resolución entró en vigor el 17 de febrero de 2016 y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

3. Paquete de Medidas de la Comisión Europea contra la evasión fiscal

El 28 de enero de 2016 la Comisión Europea presentó un paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal (en especial en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades) siguiendo los estándares elaborados por la OCDE en el marco del Programa BEPS, que se compone de los siguientes documentos:

- (i) Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: Esta propuesta plantea una serie de medidas anti-abuso para su aplicación por parte de todos los Estados miembros. En concreto:
- Regla de control efectivo de entidades no residentes ("*Controlled foreign company (CFC) rule*"): Trata de evitar la creación de entidades no residentes cuyos rendimientos sean pasivos en su mayoría o que hayan sido creadas para aprovecharse de beneficios fiscales, al objeto de evitar el traslado de beneficios a países de baja tributación.
 - Cláusulas de tributación mínima ("*Switchover rule*"): Recomienda establecer límites a los mecanismos para evitar la doble imposición en el caso de rentas provenientes de entidades situadas en países de baja tributación.
 - Impuesto de salida ("*Exit taxation*"): Recomienda el establecimiento de impuestos de salida para la transferencia de activos o cambios de residencia de entidades.
 - Deducibilidad de gastos financiero ("*Interest limitation*"): Recomienda imponer una limitación a la deducibilidad de los gastos financieros (entre el 10% y el 30% aplicado sobre algún indicador de beneficios) con el fin de evitar endeudamientos artificiales de entidades o compras apalancadas dirigidas a reducir la base imponible.
 - Tratamiento de híbridos ("*Hybrids*"): Recomienda adoptar un enfoque más abierto en el análisis de productos y entidades híbridas o de naturaleza compleja a fin de evitar que las compañías abusen de lagunas en el derecho interno con productos o entidades no reguladas.
 - Reglas generales de anti-abuso ("*General anti-abuse rule*"): Recomienda incorporar reglas para combatir negocios, operaciones y contratos que únicamente busquen una ventaja fiscal.

- (ii) Propuesta de Directiva en materia de cooperación administrativa: Esta propuesta se dirige a fomentar el intercambio de información fiscal país por país entre las autoridades nacionales sobre las actividades de las empresas multinacionales, con el fin de que los Estados miembros dispongan de información para detectar los riesgos de elusión fiscal y orienten planes de comprobación fiscales.
- (iii) Propuesta de Directiva contra el abuso de los convenios para evitar la doble imposición: Esta propuesta recomienda a los Estados miembros adoptar medidas que traten de combatir prácticas fiscales agresivas en relación con la aplicación de convenios para evitar la doble imposición, a través de la introducción de cláusulas generales anti-abuso y de la revisión de las definiciones de establecimientos permanentes.
- (iv) Comunicación sobre una estrategia exterior de eficacia fiscal ("External Strategy for Effective Taxation"): El objetivo es reforzar la cooperación con los socios internacionales en la lucha contra la elusión fiscal, mejorar las medidas de la UE para promover una fiscalidad justa a escala mundial basada en estándares internacionales y crear un enfoque común frente a las amenazas exteriores de elusión fiscal.
- (v) Estudio sobre planificación fiscal agresiva ("Study on Aggressive Tax Planning"): A través de este documento se realiza una revisión de las normas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que tiene cada Estado miembro que permiten la planificación fiscal agresiva así como las estructuras habituales a través de las que se elude tributación.

4. La Comisión Europea declara las nuevas deducciones fiscales al cine compatibles con el régimen de ayudas de Estado

La Dirección General de Competencia de la Comisión Europea ha declarado, con fecha 5 de febrero de 2016, que la actual deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas es compatible con el régimen de ayudas de Estado.

Cabe recordar que con la Ley actual del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) la deducción es del 20% para el primer millón de euros de base de la deducción y del 18% para el resto, con una deducción máxima de 3 millones de euros (o del 50% del coste de producción conjuntamente con el resto de ayudas recibidas por el contribuyente). Asimismo se regula una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español para la ejecución de una producción extranjera, siempre que esos gastos sean, al menos, de un millón de euros, con un importe máximo de deducción de 2,5 millones de euros (o del 50% del coste de producción conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente). Por último, se establece una deducción del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional realizados en la producción de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

El Gobierno notificó en su momento todos estos cambios a la Unión Europea, la cual ha respondido que los citados incentivos son compatibles con el régimen de ayudas de Estado y con el mercado interior comunitario.

5. Acuerdo de Intercambio de Información País por País

El 27 de enero de 2016 España firmó el "Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información País por País", en desarrollo de las recomendaciones dadas por la OCDE en el marco del Plan de Acción del Proyecto BEPS.

Este Acuerdo tiene por objeto regular el intercambio de la "Información País por País" (en el ámbito de la documentación de precios de transferencia) que los contribuyentes han de presentar ante las autoridades tributarias signatarias. Junto con España, el Acuerdo ha sido suscrito hasta el momento por 30 jurisdicciones más: Australia, Austria, Bélgica, Chile, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Irlanda, Italia, Japón, Liechtenstein, Luxemburgo, Malasia, México, Países Bajos, Nigeria, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Reino Unido, previéndose que haya adhesiones posteriores.

Recordemos que en España ya se ha regulado la obligación de preparación de la Información País por País en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, y en su Reglamento (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio). Su presentación resulta obligatoria respecto de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016 para los grupos multinacionales con cifra de negocios superior a 750 millones de euros en el ejercicio anterior, cuya matriz última sea residente en España. En la actualidad, no obstante, aún se encuentra pendiente de aprobación por el Ministerio de Hacienda el modelo de presentación de esta Información.

Con la firma del Acuerdo, las autoridades involucradas se comprometen a remitir de manera automática la Información País por País que reciban tan pronto como sea posible a las autoridades de las demás jurisdicciones con las que el Acuerdo esté en vigor y en las que cada grupo multinacional en cuestión tenga presencia. Se debe destacar, no obstante, que cada Estado debe todavía comunicar si quiere ser considerado como "non-reciprocal jurisdiction" (intercambiará la información que presenten sus contribuyentes pero no recibirá la de otras jurisdicciones) o como "reciprocal jurisdiction" (remitirá la información a las demás "reciprocal jurisdictions" y recibirá las que éstas le remitan). Además, deberá señalar con qué otros Estados quiere poner en marcha el Acuerdo (i.e. todos los que se adhieran al Acuerdo, o sólo los que seleccione específicamente).

El primer intercambio de información, relativo al ejercicio 2016, se realizará a partir de septiembre de 2017. El plazo del que dispondrá la Administración tributaria española para su remisión a las jurisdicciones involucradas será de 15 meses a partir de la finalización del periodo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

6. Instrucciones de la AEAT en materia censal en relación con las sociedades civiles

La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades ha introducido una importante modificación, en virtud de la cual las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil dejarán de tributar en régimen de atribución de rentas para ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Tras la publicación de unas primeras instrucciones para aclarar qué entidades se ven afectadas por esta modificación (comentadas ya en nuestro boletín de enero de 2016 <http://garrigues.com/sites/default/files/documents/newsletter-fiscal-enero-2016.pdf>), la AEAT ha emitido en enero de 2006 unas instrucciones sobre "Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil".

Conforme a esas instrucciones:

- (i) Las sociedades civiles que se manifiesten como tales en el momento de solicitar su NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades) tendrán personalidad jurídica, otorgándosele un NIF "J" de sociedad civil. Si además tienen objeto mercantil serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, lo que se identificará con la clave 76.

En otros casos de sociedades civiles sin objeto mercantil y, por tanto, en atribución de rentas, se otorgarán las subclaves 75 (Sociedad civil profesional -cuando hayan sido constituidas al amparo de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales-) y 37 (Sociedad civil sin objeto mercantil).

- (ii) Si la entidad no se manifiesta como sociedad civil en el momento de solicitar el NIF (no teniendo, por tanto, personalidad jurídica), se le otorgará un NIF "E", y una subclave específica en función del tipo de entidad: Herencia yacente (subclave 48), Comunidad de Bienes (subclave 49), Titularidad compartida de explotaciones agrarias (subclave 56) u Otras entidades sin personalidad jurídica (subclave 74).

Para asignar los NIFs y subclaves la AEAT enviará una carta informativa a las sociedades civiles que consten en el censo en la que se les informará sobre su situación actual, sobre las opciones de las que disponen y sobre los trámites para optar por ellas. A las entidades que no se manifiesten tras la recepción de la carta informativa de la AEAT, se les iniciará un procedimiento de comprobación censal a partir del 1 de julio de 2016.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

