

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el bimestre junio-julio de 2015

### ÍNDICE

I.-	Normativa: .....	4
	1.1.- Nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: .....	4
	1.2.- Modificación del Reglamento del IRPF: .....	7
	1.3.- Ley de Segunda Oportunidad: .....	9
	1.4.- Legalización de libros de empresarios: .....	11
II.-	Jurisprudencia: .....	12
	2.1.- Condición de empresario – compra de terrenos parcialmente afectos a patrimonio particular: .....	12
	2.2.- Procede la deducción de cuotas soportadas antes del inicio de actividad, aunque no se hubiese causado alta previa: .....	12
	2.3.- Verificación de requisitos para la calificación de actividad empresarial: .....	13
III.-	Doctrina Administrativa: .....	14
	3.1.- Intereses de demora no son gasto deducible: .....	14
	3.2.- Imputación temporal de intereses de demora comercial: .....	16
	3.3.- Pérdida patrimonial por robo de bitcoins – imputación temporal: .....	17

3.4.- Servicios de publicidad – calificación y sujeción al IVA:.....	18
3.5.- Devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:.....	18
3.6.- Indemnización por rescisión de contratos de alta dirección: .....	20

## Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el bimestre junio-julio de 2015

Se ha aprobado el nuevo reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como modificaciones en el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En ambos casos, el objetivo ha sido adaptar los preceptos reglamentarios a las modificaciones legales introducidas en el mes de noviembre del año 2014, en estas figuras impositivas.

Entre las modificaciones en el reglamento del IRPF, como cuestión de mayor interés, está la introducción de los requisitos adicionales que habrán de observarse para acceder a la exención sobre ganancias patrimoniales obtenidas por mayores de 65 años, por reinversión del ingreso en rentas vitalicias.

En el mes de julio se ha aprobado la Ley de Segunda Oportunidad, que además de introducir nuevas modificaciones en los procedimientos concursales y preconcursales (acuerdos previos de refinanciación), y prolongar la paralización de ciertos lanzamientos y ejecuciones, introduce cambios novedosos en material fiscal y de seguridad social.

Los más significativos son la declaración como exentas, de las rentas derivadas de quitas y esperas resultantes de convenios con acreedores aprobados judicialmente, en un procedimiento concursal, así como la fijación de una exención de hasta 500 euros, y durante 24 meses, en cotizaciones empresariales por contingencias comunes, para contratos indefinidos celebrados entre el 1 de marzo de 2015 y 31 de agosto de 2016.

Merece especial comentario, por negativa, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, en la que se razona que los intereses de demora liquidados en actas de inspección, deben considerarse gasto no deducible.

A tenor de su deficiente fundamentación, que se apoya en unos requisitos legales a la deducción de gastos suprimidos en la vigente norma fiscal, así como en una supuesta interpretación lógica del ordenamiento tributario, que en mi opinión no es tal, cabe esperar que este criterio no sea recogido por la Administración tributaria y que, en breve, se rectifique.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

(Real Decreto 634/2015, de 10 de julio – BOE 11-07-2015)

Tras la entrada en vigor la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se hacía necesaria la aprobación de un nuevo reglamento de este impuesto, para hacerlo acorde con la modificación legislativa.

Los aspectos más relevantes introducidos en la nueva disposición reglamentaria, son los siguientes:

#### a) Amortizaciones:

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias, deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.

Los bienes del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias comenzarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento. Los del inmovilizado intangible desde que estén en condiciones de generar ingresos.

Las ampliaciones, renovaciones o mejoras, cuando se incorporen al valor del inmovilizado, se amortizarán en la vida útil remanente del bien al que correspondan. El coeficiente de amortización que se aplicará anualmente, resultará del siguiente cociente:

$$\frac{\text{Amortización anual del elemento}}{\text{Valor neto contable al inicio del ejercicio de la ampliación, renovación o mejora}}$$

Cuando la renovación o mejora conlleve un aumento de la vida útil del bien, este alargamiento habrá de tenerse en cuenta a efectos de la amortización del propio elemento, así como para amortizar el coste de la renovación o mejora.

En lo referente a los métodos de amortización, no se introducen novedades en cuanto a su aplicación, si bien, como se recordará, la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades, simplificó las tablas de amortización para los ejercicios que se inician a partir de 1 de enero de 2015.

Cuando en un ejercicio un bien se amortice utilizando un coeficiente inferior al mínimo fijado en tablas, el exceso de dotación en algún ejercicio posterior, se imputará, en primer lugar, a la diferencia entre la amortización mínima y la contabilizada en aquél período.

Por tanto, siempre que el ejercicio en el que se produjo un defecto de amortización no haya prescrito, el exceso, hasta el límite apuntado, será deducible en el período en que se contabilice.

La regla de amortización de bienes usados (se duplica el coeficiente máximo de amortización) será de aplicación, como novedad, a los elementos patrimoniales adquiridos a otras entidades del mismo grupo mercantil.

Los sistemas de amortización a porcentaje constante y según números dígitos, no han sufrido modificación con respecto a la regulación vigente a 31 de diciembre de 2014.

#### b) Planes de gastos:

Los gastos incurridos en actuaciones medioambientales, serán deducibles únicamente cuando se correspondan con un plan formulado por la entidad y aceptado por la Administración tributaria.

Se regulan los plazos y contenidos de las solicitudes, así como los efectos del silencio administrativo: transcurridos tres meses sin pronunciamiento de la Administración, la solicitud se tendrá por aprobada en los términos solicitados por el contribuyente.

Las mismas cuestiones, y con iguales efectos para el silencio administrativo, se regulan con respecto a los planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales de mano común.

#### c) Documentación de operaciones vinculadas:

En este apartado, se introducen dos novedades significativas.

La primera, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, se introduce, para los grupos con una cifra de negocios superior a los 750 millones de euros, la exigencia de aportar información desglosada para cada país en el que actúen.

La información desagregada comprende la cifra de negocios, operaciones realizadas en cada jurisdicción fiscal con partes vinculadas y terceros, resultado antes de impuestos, Impuesto sobre Beneficios satisfecho ante cada administración tributaria, plantilla media, valor de los activos, y cualquier otra información relevante a estos efectos.

La segunda, se simplifica significativamente la carga administrativa que la documentación de operaciones vinculadas supone, para grupos de entidades cuya cifra de negocios no supere los 45 millones de euros.

En primer lugar, se les exime de la obligación de confeccionar la documentación relativa al grupo de entidades.

En segundo término, se establece un contenido simplificado para la información específica de operaciones, el cual queda restringido a lo siguiente:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Nombre y apellidos o razón social, domicilio y número de identificación fiscal del contribuyente y de las partes vinculadas con las que haya realizado la operación.
- Identificación del método de valoración utilizado.
- Comparables obtenidos y valor o intervalos derivados del método de valor utilizado.

Para las entidades que califiquen como empresa de reducida dimensión (cifra de negocios inferior a 10 millones de euros anuales) la obligación de confeccionar la documentación simplificada se podrá cumplir utilizando el modelo normalizado que, al efecto, se aprobará por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

#### d) Deducciones en cuota:

Se introduce cierta flexibilidad en el procedimiento para la valoración previa de gastos vinculados con proyectos de I+D o Innovación Tecnológica.

Al respecto se habilita la posibilidad de que la Administración apruebe una propuesta distinta de la que presentó el contribuyente, siempre que éste preste conformidad.

Respecto de la deducción por gastos incurridos en la producción extranjera de largometrajes cinematográficos u obras audiovisuales (15 por ciento de los gastos realizados en España) se fijan los requisitos que deben reunir dichas producciones para generar este beneficio fiscal:

- Tener un coste mínimo de 2 millones de euros.
- La base de la deducción no puede superar el 80 por ciento del coste total de la producción.

## 1.2.- Modificación del Reglamento del IRPF

(Real Decreto 633/2015, de 10 de julio – BOE 11-07-2015)

Con el fin de adaptar las disposiciones reglamentarias a las modificaciones introducidas en las leyes del IRPF e IRNR, respectivamente, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, así como para ajustar los tipos de retención a los fijados por el Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, se aprueba el presente Real Decreto.

Las cuestiones que representan una mayor novedad afectan al IRPF, y son las siguientes:

### a) Exención por reinversión en rentas vitalicias para mayores de 65 años:

Se establecen requisitos adicionales que deben cumplirse para la aplicación de la nueva exención por reinversión en rentas vitalicias de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, así como las consecuencias en caso de reinversión parcial o por superar el límite de 240.000 euros.

- El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá condición de beneficiario, y una entidad aseguradora. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.
- La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un cinco por ciento respecto del año anterior.
- El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia que se contrata constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales, a efectos de la aplicación de la exención prevista en este artículo.
- Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

El incumplimiento de cualquiera de estas condiciones, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, la ganancia patrimonial no exenta se imputará al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de

demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

**b) Exención para rendimientos del trabajo en especie – entrega de acciones de la propia sociedad:**

Se sientan los criterios para que se tengan por verificados los requisitos exigibles para la aplicación de la exención a rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo.

Se exige que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa.

En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, este requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.

No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por este Impuesto.

**c) Minoración del porcentaje de retribución en especie – vehículos eficientes energéticamente:**

Se especifica qué vehículos tienen consideración de eficientes energéticamente, a efectos de cuantificar la retribución en especie, en caso de cesión a los trabajadores para usos particulares.

- La valoración de la retribución en especie (en términos generales, 20 por ciento del valor del vehículo) se reducirá en un 15 por ciento, cuando se trate de vehículos con emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> que no superen los 120 g/km, y el valor de mercado del vehículo, si fuese nuevo, no exceda de 25.000 euros, antes de impuestos.
- La reducción será del 20 por ciento cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.
- La reducción será del 30 por ciento, cuando se trate de alguno de los siguientes vehículos:
  - 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
  - 2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).



- 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

#### d) Nuevas declaraciones informativas:

Se introducen nuevas obligaciones de información. Las dos primeras afectan a entidades financieras o aseguradoras.

Una refiere a los Planes de Ahorro a Largo Plazo, cuyos rendimientos gozan de exención en el IRPF.

La otra, a las rentas vitalicias constituidas para acceder a la exención de ganancias patrimoniales, para mayores de 65 años.

También tendrán que remitir información a la Administración tributaria, las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no cotizados, cuando estas operaciones no se hallen sometidas a retención (en caso de que no procedan de beneficios no distribuidos) y se realicen a favor de personas físicas.

### 1.3.- Ley de Segunda Oportunidad

(Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad y otras medidas de orden social – BOE 29-07-2015)

Además de flexibilizar los acuerdos extrajudiciales de refinanciación (previos a la declaración de concurso) cuyo ámbito se amplía a personas físicas que no realicen actividad empresarial, para las que se regula un procedimiento simplificado, o la ampliación en otros dos años del período de suspensión de lanzamientos de viviendas habituales para colectivos especialmente vulnerables, se introducen ciertas modificaciones en materia fiscal y de seguridad social.

En el IRPF se amplía el alcance de las deducciones por familia numerosa o con personas con minusvalía a cargo (1.200 € anuales que se pueden cobrar por adelantado).

Podrán beneficiarse de esta deducción, no sólo los ascendientes que forman parte de familias numerosas sino también aquellos que forman una familia monoparental con dos descendientes que, entre otros requisitos, dependen y conviven exclusivamente con aquel.

Adicionalmente, se extiende el ámbito de las nuevas deducciones para familias numerosas o con personas con minusvalía a cargo, a los contribuyentes que perciban prestaciones del sistema público de protección de desempleo o pensiones de los regímenes públicos de previsión social o asimilados y tengan un ascendiente o descendiente con discapacidad a su cargo o formen parte de una familia numerosa o de la familia monoparental antes referida. Hasta ahora, sólo alcanzaba a los trabajadores por cuenta propia o ajena.

Por último, se declaran exentos en el IRPF los incrementos de patrimonio y rentas, que se pongan de manifiesto con motivo de las quitas o esperas contenidas en convenios de acreedores, aprobados judicialmente, celebrados en un procedimiento concursal.

En materia de Impuesto sobre Sociedades, se excluye de la obligación de presentar declaración a las entidades parcialmente exentas, cuando sus ingresos totales del año no excedan de 50.000 €, y siempre que las rentas no exentas no superen los 2.000 € anuales y que todas las rentas no exentas hayan estado sometidas a retención a cuenta del impuesto.

Estas modificaciones en las normas fiscales, tienen efectos desde el 1 de enero de 2015.

Las medidas en el ámbito de la Seguridad Social, se concretan en la fijación de un importe exento de cotización empresarial por contingencias comunes, conforme a las siguientes reglas:

- a) Si la contratación es a tiempo completo, los primeros 500 euros de la base de cotización por contingencias comunes correspondiente a cada mes quedarán exentos de la aplicación del tipo de cotización en la parte correspondiente a la empresa. Al resto del importe de dicha base le resultará aplicable el tipo de cotización vigente en cada momento.
- b) Si la contratación es a tiempo parcial, cuando la jornada de trabajo sea, al menos, equivalente a un 50 por ciento de la jornada de un trabajador a tiempo completo comparable, la cuantía señalada en la letra a) se reducirá de forma proporcional al porcentaje de reducción de jornada de cada contrato.

Este incentivo se aplicará durante 24 meses, contados a partir de la fecha del contrato, y será aplicable a contratos celebrados entre el 1 de marzo de 2015 y el 31 de agosto de 2016.

Para las empresas con menos de diez trabajadores, este beneficio se prolongará durante 12 meses adicionales, si bien durante este período estarán exentos de cotización los primeros 250 euros de la base o la cuantía proporcionalmente reducida que corresponda en los supuestos de contratación a tiempo parcial.

## 1.4.- Legalización de libros de empresarios

(Instrucción de 1 de julio de 2015, de la Dirección General de los Registros y el Notariado – BOE 08-07-2015)

Con el fin de subsanar los defectos de la Instrucción de 12 de febrero de 2015, sobre la legalización de libros en formato digital y por vía electrónica, que llevaron a la suspensión de su aplicación por parte del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se aprueba una nueva instrucción referida a este procedimiento.

Las principales novedades tienen que ver con la introducción de mecanismos de seguridad, que incrementen la certeza sobre la inaccesibilidad de la información contenida en los libros sociales.

En primer lugar, se establece que los ficheros que contengan libros susceptibles de legalización tendrán, para el Registrador, consideración de temporales, debiendo éste proceder a su borrado inmediato, tras la expedición de la correspondiente certificación de legalización.

El Registrador Mercantil podrá emitir publicidad formal únicamente del libro diario y del libro de legalizaciones en el que se reflejará la circunstancia de haberse practicado, suspendido o denegado, la legalización.

Cuando los ficheros con los libros a legalizar se remitan sin cifrar, el Registrador será responsable de la seguridad de los datos, mientras tales archivos permanezcan en su poder (recuérdese que deben borrarse tras emitirse la certificación de legalización).

Estos ficheros, a opción del empresario, podrán remitirse cifrados, utilizando programas a los que se podrá acceder de forma gratuita en la plataforma de tramitación telemática del Colegio de Registradores ([www.registradores.org](http://www.registradores.org)).

Los libros legalizados en blanco que contengan asientos relativos a un ejercicio iniciado después del 29 de septiembre de 2013 y cerrado no más tarde del día 31 de diciembre de 2014 que no hayan sido trasladados a un nuevo libro en formato electrónico, no precisan ser presentados de nuevo a legalización.

En el caso de que los empresarios no dispongan de hojas en blanco suficientes para incorporar todas las actas o asientos correspondientes al ejercicio 2014, podrán solicitar del Registro Mercantil la legalización de libros u hojas en blanco que resulten necesarias.

La legalización de los libros de la sociedad en los términos previstos en esta Instrucción podrá realizarse de manera conjunta, de todos los libros en un mismo acto, o por separado, pudiendo cifrarse todos o sólo alguno de aquéllos.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Condición de empresario – compra de terrenos parcialmente afectos a patrimonio particular

(Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de julio de 2015, asunto C-331/2014)

Se debate la sujeción al IVA de la venta de terrenos adscritos al patrimonio privado de una persona física que ejerce su actividad como empresario autónomo.

Las parcelas de terreno adquiridas, se afectan tanto a su patrimonio privado como al de su empresa. Sobre ellos promueve la construcción de un centro comercial, que posteriormente destina a la venta.

Concluye el Tribunal, que una correcta interpretación de la Sexta Directiva, en circunstancias como las concurrentes en el litigio principal, debe entenderse que la operación en su conjunto está sujeta al IVA (también las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo) dado que al realizar la operación, el sujeto pasivo actúa como tal.

### 2.2.- Procede la deducción de cuotas soportadas antes del inicio de actividad, aunque no se hubiese causado alta previa.

(Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de julio de 2015, asunto C-183/2014)

Se analiza si la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA (alta en el censo de empresarios) cuando realizó estas operaciones. Mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado, no se podrán deducir las cuotas soportadas.

Remitiéndose a su reiterada jurisprudencia, el Tribunal recuerda que el derecho a deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA que, en principio, no puede limitarse, y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 43, e Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 30 y 31).

Este régimen tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 44, e Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 32).

En consecuencia, desde el momento en que la autoridad tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA- requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 40).

### 2.3.- Verificación de requisitos para la calificación de actividad empresarial

(STSJC, de 28 de enero de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 1089/2011)

La cuestión litigiosa refiere a la verificación de los requisitos para considerar que la actividad de arrendamiento de inmuebles constituye una actividad empresarial.

Hasta 31 de diciembre de 2014, se exigía a los efectos apuntados, que para la realización de esta actividad se contase con un local exclusivamente afecto a su desarrollo y una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa.

En este caso, los requisitos no los cumplía la sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles, sino que los medios materiales y humanos exigidos, los aportaba otra sociedad del mismo grupo mercantil, a la que se había encargado la gestión del negocio.

Para arribar a sus conclusiones, el Tribunal recurre a la doctrina emanada de la propia Dirección General de Tributos, que en resoluciones de 2 y 8 de marzo de 2007, recogidas en una resolución del TEARC de 6 noviembre 2008, estimatoria en parte de una reclamación económico administrativa, de las pretensiones del reclamante, en presupuesto semejante al del presente.

De acuerdo con aquellas resoluciones, en el caso de un grupo de empresas, será suficiente con que una de ellas cuente con el local y con el empleado que se erigen en requisitos a los que la normativa citada condiciona el disfrute del beneficio fiscal, que es objeto del presente litigio.

El respeto a un elemental principio de coherencia y de seguridad jurídica exigen adoptar una solución semejante a la proporcionada por el propio TEARC en la resolución apuntada, pues, de lo contrario, resultaría que con relación a un mismo grupo de empresas, el principio de unidad jurídica quebraría según se tratase de un contribuyente de otro o de diferentes conceptos impositivos, lo cual resulta de todo punto inadmisibile al tratarse, como ha quedado expresado, de circunstancias semejantes.

Con esta base, se acuerda estimar el recurso presentado por la mercantil objeto de la liquidación tributaria, y se ordena a la Administración, comprobar si los requisitos exigidos se cumplen, como ha manifestado la recurrente, en sede de otra entidad del grupo.

### III.- Doctrina Administrativa

#### 3.1.- Intereses de demora no son gasto deducible

(TEAC, Resolución de 7 de mayo de 2015, recurso 1967/2012)

Se trata de una extensa resolución, con abundantes reflexiones sobre la carga de la prueba en los procedimientos de inspección.

Sin embargo, el aspecto más llamativo tiene que ver con una cuestión aceptada pacíficamente por la Inspección de Tributos, cual es la consideración de gasto deducible de los intereses de demora, liquidados por la Inspección.

La controversia suscitada, sobre la que se solicitó pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tenía que ver con la deducibilidad fiscal de un exceso de dotación en la provisión por intereses de demora consignados en un acta de Inspección.

La empresa había dotado una provisión por el importe total de los intereses anotados en el acta, cuya cuantía fue reducida en el posterior acuerdo de liquidación, que se produjo en el ejercicio siguiente.

La Inspección admitió el carácter deducible de la provisión en el ejercicio en el que se dotó, pero limitada al importe exacto de los intereses liquidados. El exceso se ajustó como gasto no deducible.

Al abordar este asunto, el TEAC no se limita a dar la razón a la Administración tributaria, sino que llama la atención sobre la admisión como gasto deducible, de los intereses de demora derivados de una liquidación practicada por la Inspección de Tributos.

Remitiéndose a un cambio de criterio manifestado en Resolución de 23 de noviembre de 2010 (R.G. 2263/09) que a su vez se apoyaba en Sentencias del Tribunal Supremo de 1998 y 2010, concluye que los intereses de demora que resultan de liquidaciones practicadas por la Inspección, deben considerarse gasto no deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Ello con base en los siguientes fundamentos:

- a) Si bien estos intereses tienen carácter indemnizatorio, la entidad a las que se le han liquidado no tiene la obligación de pagar estos intereses, puesto que lo que determina su exigibilidad es el incumplimiento de su obligación tributaria.
- b) No se trata de un gasto necesario para obtener los beneficios derivados de la utilización de capitales ajenos.
- c) Tienen función compensadora, para la Hacienda pública, del incumplimiento del contribuyente, y es ésta naturaleza indemnizatoria lo que excluye la posibilidad de deducirlos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

Tras estos razonamientos, se sienta el siguiente criterio:

- a) Los intereses financieros son deducibles como gastos necesarios.
- b) Los intereses derivados de aplazamientos o fraccionamientos del pago de tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda pública, que conlleva tal aplazamiento.
- c) Los intereses de demora no son deducibles, pues tienen carácter indemnizatorio y no pueden considerarse ni gasto necesario ni tampoco que deriven de un pacto con la Hacienda pública.

Esta conclusión resulta, a mi juicio, inadmisibles.

En primer lugar, la exigencia de que el gasto sea necesario para que pueda deducirse en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ha desaparecido tras la derogación de la Ley 61/1978, en la que se requería que el gasto, para ser deducible, habría de ser obligatorio.

Tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, se sustituyó la noción de gasto obligatorio o necesario, por el de gasto contable, fijando ciertas restricciones, tales como las vinculadas a donativos y liberalidades, o sanciones administrativas.

Por tanto, denegar la deducción de un gasto porque no sea necesario, exige ignorar la evolución que ha habido en la regulación legal del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, entre las excepciones a la deducción de gastos no están las indemnizaciones. Además de tratarse de un razonamiento poco riguroso, puesto que el

pago de indemnizaciones es parte habitual del cualquier emprendimiento empresarial. Su exclusión de la base imponible, so pretexto de que vía deducción se carga a la Administración con parte de ese coste, produce una distorsión en la exacción del impuesto, disociando, aún más, la base imponible del resultado contable (capacidad económica real del contribuyente).

Cabe añadir a este razonamiento, que el camino a seguir para corregir cualquier incongruencia en una norma fiscal (si bien en este caso no se aprecia tal cosa) no es torcer su interpretación, sino instar su modificación.

Y por último, de persistirse en este criterio, el mismo debería aplicarse de forma bilateral. Los intereses de demora que perciban los contribuyentes con causa en la realización de ingresos indebidos, también tienen naturaleza compensatoria para éstos y, por tanto, deberían excluirse del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Tampoco tendrá sentido que una parte de la indemnización que percibe un contribuyente, acabe revirtiendo a la Administración que la satisfizo, vía pago de impuestos.

Sobre esto último, el criterio de la Administración es claramente contrario, como puede apreciarse en los recientes pronunciamientos que sobre el tratamiento fiscal de las devoluciones del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario) y los procedentes intereses de demora.

### 3.2.- Imputación temporal de interés de demora comercial (DGT Consulta Vinculante 1896/2015)

Sin entrar en cuestiones de índole contable, en las que se declara incompetente, la Dirección General de Tributos concluye que los intereses de demora, que se generan de forma automática, al amparo de la Ley 3/2004, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en operaciones comerciales, se integrarán en la base imponible del período en el que se devenguen.

Recuerda asimismo, el tratamiento previsto en la norma fiscal para los ingresos y gastos contabilizados en un ejercicio distinto al de su devengo. Concretamente, en caso de gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido.



### 3.3.- Pérdida patrimonial por robo de bitcoins – imputación temporal (DGT Consulta Vinculante 1979/2015)

Una persona que mantenía un depósito de bitcoins en un portal web ha recibido, del administrador del citado sitio, una comunicación informándole de que, con causa en un robo sufrido por el depositante de esta moneda virtual, no podrá restituirle las cantidades depositadas.

Tras intercambio de diversas comunicaciones con el administrador de la web, éste ofreció la devolución de una cantidad inferior al 5 por ciento de las cantidades depositadas, a cambio de renunciar a cualquier reclamación judicial por esta causa.

El consultante no aceptó el ofrecimiento y prevé el inicio de acciones judiciales contra el administrador de la página web.

Al respecto, consulta si es posible computar la pérdida patrimonial sufrida, en su liquidación del IRPF.

La Dirección General de Tributos deniega esta posibilidad y señala que tras la pérdida de los bitcoins, ha nacido un derecho de crédito del consultante frente al Administrador de la página web, y que este crédito, una vez verificada alguna de las causas reguladas en la Ley del impuesto, sí habrá de computarse como pérdida patrimonial a integrar en la base general (esta pérdida no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales).

Las causas que permiten considerar que el crédito es incobrable, son:

- a) Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable o en acuerdo extrajudicial de pagos.
- b) Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a la Ley Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.
- c) Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Si el crédito se cobra con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial, deberá imputarse una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el periodo impositivo en que verifique el cobro.

### 3.4.-Servicios de publicidad – calificación y sujeción al IVA (TEAC, Resolución de 18 de junio de 2015, recurso 8727/2012)

A través de esta resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central cambia su criterio con respecto a la definición de servicios de publicidad, movido por anteriores pronunciamientos de la Audiencia Nacional.

Conforme a este nuevo criterio, el concepto de servicios de publicidad comprende cualquier forma de difusión de un mensaje relativo a un producto, marca, institución, etc.

Estos servicios se entienden prestados en el territorio donde el destinatario tenga la sede de su actividad económica.

Deben calificarse como servicios de publicidad, la organización de eventos para terceros, consistente en la presentación a la prensa de vehículos. Al evento asisten periodistas, que ven y prueban los vehículos e informan posteriormente en sus medios.

El TEAC venía asimilando dichos eventos a organización para terceros de congresos, ferias y exposiciones de carácter comercial, localizados en el territorio en el que se presten materialmente los servicios.

Ahora se modifica el criterio anterior, a la vista de la reciente doctrina de la Audiencia Nacional que considera que dichos eventos deben calificarse como servicios de publicidad cuya localización espacial se vincula, como se ha dicho, con el lugar en el que el destinatario tenga su sede de actividad.

### 3.5.- Devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (TEAC, Resolución de 18 de junio de 2015, recurso 1657/2012)

Con esta Resolución, el TEAC corrige la actuación de la Administración tributaria, que había denegado la devolución del IEDMT a una empresa dedicada a la comercialización de vehículos, por cuotas satisfechas en la matriculación de automóviles enviados fuera de nuestro país.

El artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, reconoce a estos empresarios el derecho a obtener la devolución en cuestión, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El envío fuera del territorio de aplicación del impuesto habrá de efectuarse como consecuencia de una venta en firme.
- b) La base de la devolución estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración a que se refiere el apartado b) del artículo 69 de esta Ley.
- c) El tipo de la devolución será el aplicado en su momento para la liquidación del impuesto.
- d) El importe de la devolución no será superior, en ningún caso, al de la cuota satisfecha.
- e) La devolución se solicitará por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda

Respecto del requisito de la letra e) el Ministerio de Hacienda aprobó el correspondiente impreso (modelo 568) y fijó su plazo de presentación dentro de los 20 primeros días del mes siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hubiesen realizado las ventas al exterior.

La empresa presentó la solicitud de devolución antes del inicio del período fijado en la Orden Ministerial.

La Administración tributaria considera que el plazo en cuestión es preclusivo, por lo que la presentación fuera de plazo (anticipada o tardía) constituye un incumplimiento sustancial de la norma, lo que conlleva la pérdida del derecho a la devolución tributaria.

El tribunal entiende que no pueden tratarse de la misma forma las solicitudes anticipadas y las tardías. Con respecto a las primeras se ha pronunciado anteriormente, sobre solicitudes de devolución de cuotas de IVA soportadas presentadas antes de tiempo (TEAC 21-6-11) considerando que:

- El hecho de que la solicitud se presentara antes de la conclusión del año natural en el que se soportaron las cuotas es un mero error procedimental;
- Dicho error no ha tenido incidencia alguna en el ámbito temporal ni en el contenido de dicha solicitud, no teniendo, la entidad suficiente para fundar en el mismo la denegación del derecho a la devolución solicitada. Cuando la Administración conoció de dicha solicitud y dictó el acuerdo de denegación, la solicitud de devolución se encontraba dentro del plazo legal.

El criterio anterior puede aplicarse al caso presente, dado que en el momento de realización de las actuaciones de comprobación la Inspección tenía conocimiento de los envíos definitivos de los medios de transporte, la acreditación de los mismos, así como la presentación de las solicitudes de devolución. Por tanto, han de admitirse las

mismas, considerándose subsanadas y procediendo a la devolución siempre que se observen el resto de requisitos establecidos en la norma.

Otra cuestión de interés que se aborda en esta resolución, es la atinente a la determinación del valor de mercado de los vehículos en la fecha del envío.

Esto es determinante para fijar la cuantía de la devolución, ya que la cuota que se reintegra al contribuyente es una proporción de la satisfecha en la primera matriculación, determinada por el cociente entre el valor de mercado del vehículo en la fecha del envío y su valor a fecha de matriculación.

La entidad utilizó como valor de mercado el que resulta de tablas oficiales, aprobadas cada año por Orden Ministerial.

La Administración entendía que para determinar el porcentaje de devolución procedía utilizar el precio de venta, inferior al valor en tablas.

El tribunal, también en esto, da la razón a la empresa. Entiende que el valor en tablas y el precio de venta son dos métodos de valoración admitidos y que la Ley en ningún momento los confronta, de manera que tan correcto puede ser considerar el precio de venta como el establecido en tablas oficiales, como *valores de mercado*.

### 3.6.- Indemnización por rescisión contratos de alta dirección

(DGT Consulta Vinculante 0968/2015)

Se consulta si la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de abril de 2014, referente a la indemnización mínima a satisfacer en caso de desistimiento unilateral del empresario, de un contrato de alta dirección, tiene alguna incidencia en el tratamiento de estas indemnizaciones en el IRPF. Concretamente, si cabe considerarlas exentas.

Dicha sentencia reconoce una indemnización por esta causa, a falta de pacto en el contrato, de siete días por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades.

En opinión de la Dirección General de Tributos que la Sentencia del Tribunal Supremo, interpreta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 en el sentido de que no es posible pactar que la extinción por desistimiento unilateral del empresario no dé derecho a indemnización alguna, pues en el caso analizado la cláusula séptima del contrato de alta dirección decía que "podrá extinguirse por decisión unilateral de la Sociedad con el mismo tiempo de preaviso sin derecho a indemnización".

Por tanto, la Sentencia no desvirtúa la posición que desde antiguo viene manteniendo la Dirección General de Tributos, cual es considerar que estas indemnizaciones no tienen carácter obligatorio.

Por tanto, en ningún caso podrán considerarse exentas de tributación en el IRPF.



fiscal | contable | mercantil

Para más información:

Gabriel García Fernández (Economista)

Teléfono 985 19 55 61 – 670 423 162

[gabriel.garcia@taxymas.es](mailto:gabriel.garcia@taxymas.es)

[www.taxymas.es](http://www.taxymas.es)

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo (33203 Gijón)

Miembro de



**AEDAF**  
Asociación Española  
de Asesores Fiscales