

## Resumen de normativa, jurisprudencia y doctrina, publicadas en el mes de enero de 2016

### ÍNDICE

I.-	Normativa: .....	4
1.1.-	Modificación parcial de la Resolución de 11 de julio de 2014 – Instrucciones para la formalización del DUA: .....	4
II.-	Jurisprudencia: .....	5
2.1.-	Comprobación de valor en ITP vinculante para determinar variación patrimonial en el IRPF: .....	5
2.2.-	Exención por reinversión en vivienda habitual – Valor probatorio de documentos privado: .....	6
2.3.-	Reducción del 95 por ciento sobre valor de participaciones en empresa familiar – Administrador en situación de baja por enfermedad: .....	8
2.4.-	Beneficios para participaciones en el capital de empresas familiares – Procede el cómputo de la participación indirecta: ...	9
2.5.-	Reducción del 95 por ciento sobre valor de participaciones en empresa familiar – Administrador con cargo gratuito según estatutos:.....	9
2.6.-	Procedimiento de infracción contra el Reino de España – Declaración de bienes en el extranjero (modelo 720):.....	11
III.-	Doctrina Administrativa: .....	12
3.1.-	Exención por reinversión en rentas vitalicias: .....	12

3.2.- Transmisión de cartera de derechos de crédito – Incidencia en prorrata: .....	12
3.3.- Deducción de cuotas soportadas – Se configura como opción tributaria: .....	13
3.4.- Definición de actividad empresarial en el Impuesto sobre Sociedades:.....	14
3.5.- Intereses de demora – Gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades:.....	15
3.6.- Reservas de capitalización y nivelación – Plazos para su dotación: .....	16
3.7.- Rendimientos de oficina de farmacia no pueden tributar por el Impuesto sobre Sociedades: .....	18

## Resumen de las normas, jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante, publicadas en el mes de enero de 2016

La actividad legislativa en el mes de enero, ha resultado ciertamente escasa. Seguramente esto se debe a la reciente constitución de las Cortes resultantes de los comicios celebrados en diciembre de 2015, y a la falta de elección del nuevo gobierno.

En cambio ha habido una destacable actividad, tanto en materia judicial, como administrativa.

Se han publicado interesantes sentencias del Tribunal Supremo así como de Tribunales Superiores de Justicia.

Una de ellas, del Tribunal Supremo, ahonda en la nueva línea doctrinal de la unicidad de la Administración, para confirmar que las comprobaciones de valor realizadas por Administraciones tributarias autonómicas, vinculan a la Administración General de Estado.

Se trata de la Sentencia de 21 de diciembre de 2015, conforme a la cual, para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión de inmuebles, el coste computable es el valor comprobado por la Hacienda autonómica, a efectos del ITP-AJD liquidado en la compra, y no el precio de adquisición.

Seguramente, la Administración tributaria no admitirá pacíficamente la aplicación de este criterio. Al tratarse de una primera sentencia en este sentido, no genera jurisprudencia vinculante.

También son de interés los pronunciamientos judiciales sobre la aplicación de los incentivos fiscales establecidos para la transmisión hereditaria de participaciones en empresas familiares.

Por una parte, admitiendo el cómputo de la participación indirecta, a efectos de determinar si se alcanza el porcentaje mínimo de participación exigido por la norma fiscal. Por otra, sentando criterio en cuanto a que el cumplimiento de los requisitos, ha de hacerse atendiendo a aspectos materiales, más que a los formales.

Es igualmente destacable, la enmienda que la Dirección General de Tributos ha realizado al Tribunal Económico-Administrativo Central, en cuanto a la consideración como gasto deducible, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria.

## I.- Normativa:

### 1.1.- Modificación parcial de la Resolución de 11 de julio de 2014 – instrucciones para la formalización del DUA

(Resolución de 14 de enero de 2016 del departamento de Aduanas e II.EE. de la AEAT – BOE 25-01-2016)

Esta resolución modifica parcialmente a la que entró en vigor en julio del año 2014, en relación con la cumplimentación y presentación del DUA, y tiene como objetivo fundamental la simplificación del proceso de despacho y, en su caso, la unificación de determinados procedimientos.

La principal novedad que se introduce, reside en la posibilidad de presentar un pre-DUA, con datos reducidos y una antelación de hasta 30 días a la llegada de la mercancía.

Una vez admitido el pre-DUA, la Aduana remitirá un MRN (número de referencia del manifiesto de carga, por sus siglas en inglés: *Manifest Reference Number*) al importador, que será válido tanto frente a la propia Aduana, como ante los restantes servicios de inspección fronterizos, en todas aquellas gestiones relacionadas con la importación.

El pre-DUA deberá ser validado mediante la presentación de un DUA completo, sometido a los controles tradicionales (circuito verde, rojo y naranja) y, en su caso, al un control adicional denominado circuito amarillo, cuando la Aduana no haya podido comprobar la realidad de los certificados o autorizaciones necesarias.

Otra cuestión a destacar, es la regulación de una cuestión que ha generado cierta controversia, tras la implantación del sistema de liquidación en diferido de las cuotas de IVA de importación (liquidación a través del modelo 303, junto con el resto de las operaciones del período).

Concretamente cuando la importación seguía el procedimiento denominado circuito verde, los importadores no recibían una notificación con la liquidación del IVA. Las cuotas correspondientes no aparecen en las cartas de pago, modelos 031.

Esta falta de notificación expresa, generó retrasos en la liquidación del IVA de importación a través del nuevo régimen, antes citado, lo que provocó la incoación de diversos procedimientos de apremio a importadores.

Con esta resolución se aclara que en las importaciones sujetas al circuito verde, la notificación del levante constituirá una liquidación propiamente dicha.

## II.- Jurisprudencia

### 2.1.- Comprobación de valor en ITP vinculante para determinar variación patrimonial en el IRPF

(STS de 21-12-2015, Sección Segunda Sala Tercera, Rec. 2068/ 2014)

La cuestión que se somete a resolución del Tribunal Supremo, se centra en la determinación de la ganancia patrimonial obtenida por dos contribuyentes del IRPF, con causa en la venta determinados inmuebles, sitos en el término municipal de Madrid.

El coste de adquisición se define, en la normativa fiscal, como el resultado de añadir al importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado, el coste de las inversiones, mejoras, gastos y tributos inherentes a la adquisición.

La Administración siempre ha considerado que importe real de la adquisición, debe entenderse como una referencia al precio pagado.

Aplicando este criterio, es como la Administración ha determinado el coste computable para el cálculo de la ganancia patrimonial sometida a gravamen en el IRPF.

En cambio, los recurrentes, pretenden considerar como coste de adquisición, el valor comprobado por la Comunidad de Madrid para la liquidación del ITP-AJD.

En el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia, el Alto Tribunal comienza trayendo a colación dos sentencias de contraste invocadas por los recurrentes (STS 5712/11 de 9 de diciembre de 2013 y STS 224/09, de 18 de junio de 2012) en las cuales se reconoce la vinculación que se produce para la Administración del Estado (la AEAT) en la determinación del precio de enajenación, por el valor comprobado por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido, como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tras esta cita, centra la cuestión a dirimir, que no es otra más que determinar si esa vinculación se produce también a la hora de determinar el precio de adquisición de los bienes que después fueron enajenados.

Según el Supremo, esta singularidad no rompe la identidad de supuestos, pues en definitiva se trata de precisar si, a efectos de los impuestos directos que gravan la renta (IRPF e Impuesto sobre Sociedades) para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de inmuebles, en la fijación del precio de adquisición o de enajenación, el principio de unicidad de la Administración obliga a

la Inspección de los Tributos a tomar en consideración asignado por la Administración autonómica en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Las dos sentencias antes aludidas hacen prevalecer el principio de unicidad de la Administración sobre el de estancamiento, concluyendo en que sí se produce tal vinculación.

En contra de estas dos, una previa de 25 de septiembre de 2002 (rec. 7174/97) apoya la pretensión de la Administración, conforme a la cual el coste de adquisición ha de ser el precio efectivamente satisfecho en la compra.

Ahora, el Tribunal Supremo concluye que la doctrina correcta es el de las dos más cercanas en el tiempo, que son los hitos más recientes de una larga evolución jurisprudencial, de la que es exponente relevante la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92). Así, citando palabras de la Sentencia de 9 de diciembre de 2013, concluye que parece pues razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos, a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.

Por ello, da la razón a los recurrentes, y frente a la pretensión de la Administración, que ha determinado un coste de adquisición de 60.100 €, obliga a computar el defendido por aquellos, el comprobado por la Comunidad de Madrid, que asciende a 1.023.364 €.

Cabe señalar que la Dirección General de Tributos, siempre que se le ha consultado sobre esta cuestión, se ha mostrado contraria a la posibilidad de que el valor comprobado a efectos del ITP-AJD, pueda considerarse como coste de adquisición de los inmuebles para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial generada con la transmisión (v.gr. Consulta Vinculante V1118/15, de 16 de abril de 2015).

## 2.2.- Exención por reinversión en vivienda habitual – Valor probatorio de documento privado

(STSJ Castilla y León de 15-09-2015, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 1205/2012)

La normativa del IRPF concede exención en el tributo a las plusvalías obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, a condición de que el importe íntegro obtenido en la venta se destine a la adquisición de una nueva vivienda, dentro de los dos años siguientes.

La cuestión central en este contencioso, es si la reinversión exigida por la norma se ha realizado en plazo, o no. Ello dependerá de la validez que se conceda al documento

privado a través del que se materializó la adquisición del inmueble que genera la exención por reinversión.

En opinión de la Administración tributaria, ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo regional, el documento privado aportado por el contribuyente carece de valor probatorio, por no reunir ninguna de las características exigidas, a tal fin, por el artículo 1227 del Código Civil:

*La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.*

Como en este caso no se había producido ninguna de las circunstancias que adveran la fecha del documento, la Administración interpreta que de ningún modo puede admitirse que la reinversión se ha realizado dentro del plazo que otorga la norma fiscal y, por tanto, el beneficio fiscal que se aplicó el contribuyente, se torna improcedente.

A través de esta interesante Sentencia, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, modera la aplicación de esta disposición, al amparo de la más reciente doctrina del Tribunal Supremo, que ha venido a admitir la prueba de la fecha de un documento privado, a efectos de la prescripción, por medios distintos a los previstos en el artículo 1227 del Código Civil.

Así, la sentencia de 24 de julio de 1999, que se basa en pronunciamientos del Tribunal Constitucional -sentencias 25/1996, de 13 de febrero, y 189/1996, de 25 de noviembre, donde se relaciona la indefensión aludida en el art. 24.1 de la Constitución con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa- establece que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones "iuris et de iure" y con mayor razón las "fictio legis" deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.

En este caso, la actora ha acreditado que el contrato privado de compraventa, refiere como fecha el día 17 de febrero de 2007 y posteriormente acredita, mediante certificación expedida por la mercantil que prestó el servicio de mudanza, que el mobiliario propiedad de la actora fue mantenido en su guardamuebles hasta el día 27 de febrero de 2007, y trasladado al domicilio actual con esa fecha, casualmente al día siguiente del otorgamiento del contrato privado de compraventa.

De esta forma, se prueba que se ha producido una plena y real toma de posesión del inmueble, con todos los efectos legales inherentes. Abunda en esta línea probatoria la declaración legitimada notarialmente del vendedor de la finca en la que se constata que junto con la celebración del contrato privado le entregó las llaves de la finca, para poder trasladar sus muebles y enseres.

Con este fundamento, el Tribunal estima el recurso interpuesto por el contribuyente, anulando la liquidación practicada por la Administración tributaria.

### 2.3.- Reducción del 95 por ciento sobre valor participaciones en empresa familiar – Administrador en situación de baja por enfermedad (STSJ Murcia, de 30-11-2015, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 282/2012)

Con respecto la aplicación de la reducción del 95 por ciento en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, previsto para participaciones en empresas familiares, se debate el cumplimiento del requisito de percepción de retribución por el ejercicio de funciones directivas, cuando el Administrador ha estado de baja laboral durante el año anterior.

La Administración tributaria autonómica, considera que no puede prosperar la pretensión de la demandante, al no concurrir los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción en cuestión, pues los ingresos que percibió el causante (sujeto que daba la exención en patrimonio al grupo familiar) desde el 1 de enero hasta la fecha de su fallecimiento, procedían de la Seguridad Social. Por tanto, no puede considerarse remuneración por labores de dirección de la Sociedad.

Como es habitual en estos casos, la Administración hace caso omiso al propósito de la norma, que no es otro más que garantizar que la sucesión no pondrá en riesgo la continuidad del patrimonio empresarial de la familia.

Afortunadamente, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia sí tiene en cuenta cuál es el bien protegido y haciendo una interpretación integradora de la norma, concluye que puesto que en el ejercicio del fallecimiento el causante seguía en activo en la empresa, no se trataba de un pensionista. Y que lo percibido de la Seguridad Social traía causa en su Incapacidad Temporal, prestación sustitutiva de sus ingresos normales, que representaban más del 50 por ciento de sus rendimientos. Consecuentemente, entiende el Tribunal, el requisito en cuestión ha de tenerse por cumplido.

Por ello, procede a estimar el recurso presentado y a anular la liquidación tributaria objeto del litigio.



#### 2.4.- Beneficios para participaciones en el capital de empresas familiares – Procede el cómputo de la participación indirecta (STSJ Madrid, de 21-10-2015, Sala de lo Contencioso Administrativo, Rec. 601/ 2013)

Otra interesante sentencia sobre los beneficios fiscales aplicables a las participaciones en el capital de empresas familiares.

En este caso, sobre la forma en que ha de determinarse el porcentaje de participación ostentado por el sujeto pasivo, tanto de forma individual como conjuntamente por su grupo familiar.

Se discute si la participación exigida, ha de ser directa en el capital de la sociedad sobre cuyas participaciones se aplican los beneficios fiscales en materia patrimonial o sucesoria, o si, por el contrario, es correcto que para determinar el porcentaje de participación se sume a la participación directa, la que de forma indirecta se ostente a través de otras entidades.

La opinión de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid, es clara, sólo cabe computar la participación directa.

El Tribunal recuerda que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la que se fijan los requisitos para acceder a este beneficioso tratamiento fiscal, hace referencia a un determinado porcentaje de participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, sin distinguir entre participación directa e indirecta, distinción que tampoco hacen ni la Ley ni el Reglamento, cuando la participación sea conjunta con algunas personas del grupo familiar.

Por tanto, concluye la sentencia, no hay razón para excluir la participación indirecta, como pretende la Administración.

Añade que cuando el legislador quiere referirse sólo a la participación directa así lo hace expresamente.

#### 2.5.- Reducción del 95 por ciento sobre valor de participaciones en empresa familiar – Administrador con cargo gratuito según estatutos (STS de 18-01-2016, Sección Segunda Sala Tercera, Rec. 2316/ 2015)

Otra buena noticia, que viene a poner coto a actuaciones reiteradas por parte de la Administración tributaria del Principado de Asturias.

Se trata de la denegación de los beneficios fiscales en la transmisión hereditaria de participaciones en el capital de sociedades familiares, por defectos formales en los estatutos sociales, sin entrar a valorar el cumplimiento material de los requisitos que permiten su disfrute.

Se dirime, en este caso, la procedencia de una liquidación practicada por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, en la que se suprime la reducción del 95 por ciento sobre el valor de las participaciones en una empresa familiar, por no verificarse el requisito de que al menos un miembro del grupo familiar realizase funciones de dirección del negocio, siendo retribuido por ellas.

Si bien se había aportado prueba testifical de que uno de los socios realizaba labores de dirección del negocio, y se había justificado que nadie más tenía a su cargo estas tareas, se denegó la aplicación del beneficio fiscal, por dos razones:

- a) Los estatutos definen el cargo de Administrador como gratuito.
- b) Las retribuciones que percibe esta persona, no obedecen a la realización de funciones directivas, sino a su relación laboral con la empresa, puesto que ocupa el cargo de jefe de personal.

Para desautorizar estos argumentos, el Tribunal se remite a la doctrina de la Dirección General de Tributos. Señala el Alto Tribunal, con acierto, que la atención ha de ponerse en el cumplimiento material de los requisitos, más que en los aspectos formales.

Por ello, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto pasivo en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, cuestión que en este caso se había acreditado sobradamente.

Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso el ejercicio de funciones generales y de gestión, y la percepción del remuneración que represente la principal fuente de rentas del trabajo y actividades económicas del sujeto, es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas.

Por último, como refuerzo de que la atención ha de estar en el cumplimiento material de los requisitos, afirma que la reducción discutida es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresa familiares, también demostrada por la Unión Europea, que a través de la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas, pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas que tengan en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

Con estos argumentos, el Tribunal Supremo estima el recurso interpuesto y anula la liquidación practicada por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

## 2.6.- Procedimiento de infracción contra el Reino de España – Declaración de bienes en el extranjero (modelo 720)

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea ha incoado procedimiento de infracción contra el Reino de España en relación con la obligación de presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero (modelo 720).

Este trámite constituye la primera fase del procedimiento de infracción de la Unión Europea, con fundamento en el artículo 258 de su Tratado de Funcionamiento. España dispone de un plazo de dos meses para responder. En caso de producirse una respuesta no satisfactoria, la Comisión podría remitir a nuestro país un dictamen motivado.

Según los antecedentes de esta decisión, los fundamentos que la motivan están centrados en dos materias vinculadas a las consecuencias de la falta de presentación en plazo o presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de la declaración informativa. Esas dos materias son las siguientes:

- El régimen sancionador previsto en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria y su proporcionalidad: La Comisión Europea pretende profundizar en el análisis de las sanciones previstas en relación con la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero, de manera que tales sanciones se correspondan en mayor medida con sanciones similares impuestas en situaciones estrictamente internas relativas a las declaraciones del Impuesto sobre la Renta.
- La imprescriptibilidad del derecho de la Administración a tratar los bienes o derechos no declarados en plazo como ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF (art. 39 de la Ley 35/2006) o como renta no declarada en el Impuesto sobre Sociedades (art.121 de la Ley 27/2014): La Comisión opina que esta situación puede afectar a la seguridad jurídica; considera que la aplicación de un plazo de prescripción más largo que el previsto en el ámbito nacional puede estar justificada por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, pero siempre que sea proporcionado. Cuando la Administración tributaria dispone ya de datos procedentes de otras fuentes sobre los activos situados en el extranjero, en particular en un marco legal de la UE o del EEE, un plazo más largo de prescripción podría no ser compatible con el Derecho de la Unión Europea.

## III.- Doctrina Administrativa

### 3.1.- Exención por reinversión en rentas vitalicias (DGT Consulta Vinculante V3248/ 2015)

Se plantea la posibilidad de aplicar la exención sobre ganancias patrimoniales para mayores de 65 años, por reinversión del ingreso en rentas vitalicias, regulada en el artículo 38.3 de la Ley del IRPF, a la plusvalía obtenida por la venta de una oficina de farmacia.

Antes de entrar en directamente en la cuestión planteada, la Dirección General de Tributos hace una previa y necesaria aclaración. En la venta de una oficina de farmacia, se pueden generar rendimientos de dos tipos diferentes y, por tanto, con trato fiscal dispar:

- a) La venta de existencias, que tienen la consideración de rendimientos de la actividad empresarial y habrán de integrarse en la base general del impuesto.
- b) La venta del inmovilizado material e inmaterial (incluido el fondo de comercio) que determinará una ganancia o pérdida patrimonial, a integrar en la base del ahorro.

La exención objeto de consulta sólo será de aplicación, de cumplirse los demás requisitos exigidos para ello (producto en el que se reinvierte y plazo para llevar a cabo la reinversión) a la ganancia patrimonial que se determine por la venta del inmovilizado material e inmaterial.

Este beneficio en ningún caso alcanzará a la ganancia derivada de la venta de existencias.

### 3.2.- Transmisión de cartera de derechos de crédito – Incidencia en prorrata (DGT Consulta Vinculante V3470/ 2015)

Una empresa se plantea la posibilidad de transmitir a un tercero, una parte de su cartera de derechos de crédito, a cambio de una determinada contraprestación.

Se consulta sobre la incidencia de esta operación en el cálculo del porcentaje de prorrata para la deducción de cuotas soportadas.

La transmisión de derechos de crédito es una operación exenta en el IVA. El artículo 20.1.18ºe) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA) declara exentas, entre

otras, las operaciones financieras consistentes en la transmisión de préstamos o créditos.

En relación con el cálculo del porcentaje de prorrata, el artículo 104.dos.2º de la LIVA, dispone:

*En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.*

*Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.*

Por tanto, no siendo la consultante una entidad financiera, el importe a incluir en el denominador de la prorrata, será la diferencia entre el importe de la contraprestación obtenida por la transmisión y el valor de adquisición de estos créditos, teniendo en cuenta la deuda viva a fecha de transmisión.

En caso de que la venta no genere plusvalía alguna para el transmitente (la diferencia anterior es cero o negativa) la operación no tendrá incidencia en el cálculo de la prorrata.

### 3.3.- Deducción de cuotas soportadas – Se configura como opción tributaria

(TEAC, Resolución de 21 de enero de 2015 – recurso 09637/ 2015)

Esta resolución sienta criterio sobre una cuestión ya debatida, cual es la posibilidad de solicitar la rectificación, para incrementarlas, de las cuotas de IVA deducibles en un determinado período.

A través de esta Resolución en recurso extraordinario para unificación de criterio, el TEAC concluye que la deducción de cuotas soportadas se ha configurado en nuestro ordenamiento interno, como una opción del contribuyente, que éste podrá ejercitar dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en que hubiese soportado la repercusión de las cuotas deducibles.

Por tanto, conforme al artículo 119.3 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

*Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese*

*momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.*

El Tribunal considera que el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en uno u otro período de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el período impositivo en el que se devengaron, o en los sucesivos períodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho, tal y como establece el apartado tercero del artículo 99 de la Ley del Impuesto

Por tanto, se sienta como criterio que vincula a los tribunales económico-administrativos regionales, que ha de reputarse improcedente cualquier solicitud de rectificación de autoliquidaciones de IVA, presentada una vez finalizado el período voluntario de declaración, a través de la que se pretenda un incremento de las cuotas deducibles.

### 3.4.- Definición de actividad empresarial en el Impuesto sobre Sociedades (DGT Consulta Vinculante V3744/2015)

Un grupo de entidades tiene como actividad la promoción inmobiliaria, así como la realización de actuaciones urbanísticas, técnicas, legales y comerciales necesarias para la puesta en marcha, construcción, arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de centros o parques comerciales, de ocio u hoteles, así como la compraventa de inmuebles y su explotación, bien directamente bien en régimen de arrendamiento.

Estas entidades explotan sus inmuebles en régimen de arrendamiento, y para el desarrollo de esta actividad han formalizado un contrato de gestión patrimonial con una entidad (Gestor). De acuerdo con este contrato, el Gestor se obliga a administrar y gestionar los inmuebles y a llevar la contabilidad de las empresas propietarias.

Se consulta si se puede entender que los inmuebles arrendados se encuentran afectos a la realización de actividades empresariales

Para responder a esta cuestión, la Dirección General de Tributos hace una interesante a la par que injusta interpretación del concepto de actividad económica para el Impuesto sobre Sociedades.

Tal concepto ha de analizarse, en el ámbito señalado, a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva.

A partir de lo anterior concluye que la entidad consultante realiza una actividad económica. En el caso concreto de la actividad de arrendamiento de inmuebles, deben entenderse cumplidos los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil.

La injusticia de esta interpretación tiene que ver con el distinto tratamiento fiscal que el patrimonio inmobiliario recibirá en función de la naturaleza de su titular.

Si se trata de una sociedad, que ha contratado un gestor, el patrimonio se considerará afecto a la realización de actividades económicas. Esto permitirá, cumpliéndose determinados requisitos adicionales, acceder a beneficios fiscales en materia de gravámenes sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones.

En cambio, si el titular de este patrimonio es una persona física, que en lugar de contratar un empleado, celebra un contrato mercantil con un gestor, como en la consulta, en ningún caso se podrá beneficiar de los incentivos fiscales previstos para activos empresariales.

### 3.5.- Intereses de demora – Gasto deducible en Impuesto sobre Sociedades (DGT Consulta Vinculante V4080/ 2015)

Bienvenida esta necesaria enmienda al criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 7 de mayo de 2015 (ver punto 3.1 de [Boletín informativo de mayo de 2015](#)).

Aquella resolución, con un razonamiento difícil de sostener, llegó a la conclusión de que la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, los convertían en gasto no deducible. La limitación a la deducción de este tipo de gasto no se encuentra en el texto de la Ley, sino que nace de una suerte de interpretación finalista rayana con lo arbitrario.

Afortunadamente, la Dirección General de Tributos se aparta de esta interpretación y mantiene el criterio que desde antiguo había defendido.

Los intereses de demora no pueden encuadrarse en ninguna de las categorías de gasto no deducible definidas por la Ley del tributo. Las que pueden generar alguna duda son: los gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, los donativos y liberalidades, y los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Con acierto apunta la Dirección General de Tributos, que los intereses de demora, aunque tengan origen en liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, no son un gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, ya que esto se reserva exclusivamente para las cuotas tributarias. Luego no cabe rechazar su deducción por esta causa.

Tampoco cabe reputarlos como una liberalidad, toda vez que no existe en *animus donandi* o voluntariedad, que es rasgo esencial de este tipo de gasto. El pago de intereses de demora es una obligación impuesta por Ley.

Por último, en relación con las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, se aclara que son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada.

Esto es, la realización del propio gasto es la actuación contraria a la ley, y que, como tal conlleva una pena. Este es el gasto que no resulta fiscalmente deducible, conforme al citado precepto. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas.

En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por éste por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por esta causa.

Los intereses de demora tienen la naturaleza de gasto financiero y, por tanto, deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, dada su naturaleza, la deducción de estos gastos estará sometida a la limitación general para gastos financieros: el 30 por ciento del beneficio operativo, con un mínimo de 1 millón de euros anuales.

Por último, se aclara que los intereses de demora correspondientes a períodos anteriores, serán deducibles en el ejercicio en el que se hubiese realizado su registro contable, con cargo a reservas.

### 3.6.- Reservas de capitalización y nivelación – Plazos para su dotación (DGT Consulta Vinculante V4127/2015)

A través de esta consulta se dirime, con acierto, la cuestión de la fecha en que las reservas de nivelación y capitalización han de dotarse, para hacer efectivas las reducciones en la base imponible que estas conllevan.



Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, tendrán derecho a una reducción en la base imponible, del 10 por ciento del incremento de los fondos propios que se verifique en el ejercicio fiscal. Este incremento, simplificando la explicación, equivale a los resultados del ejercicio anterior que no se hayan repartido a los socios.

La reducción en cuestión no podrá exceder del 10 por ciento de la base imponible del ejercicio, previa a esta reducción y a la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores.

Su aplicación, exige el cumplimiento de ciertos requisitos:

- a) Que el incremento de los fondos propios se mantenga por un período mínimo de cinco años desde el cierre del período impositivo en que se aplica la reducción.
- b) Que se dote una reserva, por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, que será indisponible durante el plazo de la letra anterior.

Sobre el momento en que se debe proceder a dotar la reserva indisponible que se exige para aplicar esta reducción, la Dirección General de Tributos, razona que el cumplimiento de esta obligación formal, habrá de verificarse en el dentro del plazo previsto en la norma mercantil para aprobar las cuentas anuales del ejercicio en el que se ha aplicado el incentivo fiscal.

Por tanto, si el ejercicio finaliza el 31 de diciembre de 2015, el plazo para dotar al reserva indisponible y con título apropiado, se extenderá hasta el 30 de junio de 2016, fecha límite para que la Junta General apruebe las cuentas anuales del año 2015.

Esta reserva, que puede dotarse en el año 2016, será indisponible hasta el 31 de diciembre de 2020.

Por su parte, las entidades que cumplan los requisitos para aplicar los incentivos para empresas de reducida dimensión, podrán minorar su base imponible positiva hasta en un 10 por ciento.

Esta reducción, que en ningún caso podrá tener una cuantía superior a 1 millón de euros, se condiciona a la dotación de una reserva por importe igual a la minoración practicada, con cargo a los resultados positivos del ejercicio en el que se aplique este incentivo fiscal.

Estas cantidades integrarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Esto no es más que una primera aproximación al régimen conocido como *carry back* (compensación de bases negativas con beneficios de ejercicios anteriores, o compensación hacia atrás) aplicable en otros países, a diferencia del que rige en nuestro país, que es el denominado *carry forward* (compensación con beneficios futuros, o compensación hacia adelante).

Sobre el momento en que debe dotarse esta reserva, teniendo en cuenta que necesariamente ha de hacerse con cargo al resultado positivo del propio ejercicio, es preciso acudir a las normas mercantiles.

El artículo 273 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, reserva la competencia para decidir sobre la aplicación de los beneficios del ejercicio a la Junta General, que habrá de resolver sobre el destino de éstos de acuerdo con el balance aprobado.

Por tanto, la reserva de nivelación deberá dotarse cuando la Junta General apruebe las cuentas del ejercicio en el que se ha practicado la reducción en la base imponible.

Para los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2015, la dotación se hará en el año 2016, cuando la Junta General decida sobre la aplicación del beneficio del año 2015.

### 3.7.- Rendimientos de oficina de farmacia no pueden tributar por el Impuesto sobre Sociedades (DGT Consulta Vinculante V3450/2015)

Se consulta si las oficinas de farmacia, que se explotan a través de una sociedad civil, pasarán a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, a partir del 1 de enero de 2016.

La respuesta a esta cuestión es negativa. Para llegar a esta conclusión, la Dirección General de Tributos, se basa en su respuesta a una consulta anterior, la V1834-12.

En ella se decía que el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia corresponde exclusivamente al farmacéutico propietario-titular de la licencia, sin que estas actividades puedan ser ejercidas por una sociedad mercantil.

Por ello, el rendimiento obtenido por el farmacéutico en la dispensación de medicamentos, cuya adquisición le corresponde a éste, formará parte del rendimiento de su actividad económica.

No obstante, la sociedad mercantil podrá ser la titular de los restantes elementos patrimoniales que integren el negocio de farmacia (locales, mobiliario) y cederlos al farmacéutico en la explotación de la oficina de farmacia.

Finaliza su respuesta la DGT afirmando que si bien las conclusiones de la consulta anterior refieren a una sociedad mercantil, concretamente una Sociedad Limitada, son aplicables a cualquier persona jurídica.

Por tanto, no siendo posible que una sociedad civil sea titular de una oficina de farmacia, en ningún caso los rendimientos obtenidos por su explotación tributarán en el Impuesto sobre Sociedades.



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)

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

Calle Gregorio Marañón, 1 Bajo

33203 Gijón

Miembro de



**AEDAF**