



B E C E R R A A D V O C A T S
Còrsega, 299, 1^{er.} – 08008 BARCELONA
TEL. (93) 317 04 20 - FAX: (93) 318 61 07

Circular 10/2015

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL MAYO 2015

SUMARIO

- 1. LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS DE ACTAS Y DE REGISTRO DE SOCIOS.**
Suspensión cautelar de la Instrucción de 12 de febrero de 2015.
- 2. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**
La reforma del Código Penal con efectos uno de julio de 2015 efectúa correcciones en su anterior redactado, que afecta a los aspectos del enunciado.
- 3. LÍMITE DE AMORTIZACIONES PARA LAS EMPRESAS DE MERA TENENCIA DE BIENES EN LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014**
Una reciente consulta vinculante de la Dirección General de Tributos considera que el límite de amortizaciones deducibles sólo opera para las empresas con una cifra de negocios superior a los diez millones de euros.
- 4. TRATAMIENTO ESPECÍFICO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS SOCIEDADES QUE NO REALICEN UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA**
La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha introducido un tratamiento específico para las sociedades que no realicen una actividad económica.
- 5. NUEVAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR OPERACIONES DE EJERCICIOS PRESCRITOS SI PRODUCEN EFECTOS TRIBUTARIOS EN EJERCICIOS NO PRESCRITOS**
La Inspección Tributaria puede comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios ya prescritos que pudieran tener efectos sobre periodos no prescritos.

■ 1. LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS DE ACTAS Y DE REGISTRO DE SOCIOS

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó el pasado 27 de abril de 2015 un Auto por el que suspendía la aplicación de la Instrucción de 12 de febrero de 2015 de la Dirección General del Registro y del Notariado sobre legalización de Libros de empresarios.

En consecuencia todos aquellos Libros de Actas que no se habían legalizado telemáticamente con anterioridad a esa fecha, correspondientes al ejercicio de 2014, no se deben legalizar hasta en tanto no se resuelva sobre la legalidad o ni de la Instrucción o se dicte otra norma al respecto.

2. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

La Reforma llevada a cabo por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que entrará en vigor el próximo uno de julio, supone la modificación más profunda efectuada en dicho Código desde su aprobación en 1995.

Ampliamos a continuación el detalle de estas medidas respecto de la tipificación y penas de los delitos económicos.

Delitos contra la Hacienda Pública

El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a 50.000 euros, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuviesen destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

Responsabilidad penal de las personas jurídicas

Las personas jurídicas serán penalmente responsables:

- 1) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.
En este caso, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen determinadas condiciones.
- 2) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado 1) han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

En este caso la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiese a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.

Delimitación entre administración desleal y apropiación indebida

La regulación de la administración desleal se desplaza desde los delitos societarios a los delitos patrimoniales porque es un delito contra el patrimonio, no societario, en el que, por tanto puede ser víctima cualquiera, no sólo una sociedad. Se delimita con mayor claridad los tipos penales de administración desleal y apropiación indebida. Se da una nueva tipificación de la malversación de fondos públicos como un supuesto de administración desleal.

3. LÍMITE DE AMORTIZACIONES PARA LAS EMPRESAS DE MERA TENENCIA DE BIENES EN LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014

Para los ejercicios iniciados en los años 2013 y 2014, como se recordará, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, estableció que la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a dichos períodos impositivos para aquellas entidades que no cumplieran con las condiciones legales para ser consideradas de reducida dimensión, se deducirá hasta el 70 por 100, en base imponible, de tales amortizaciones.

Por lo que respecta a las sociedades de mera tenencia de bienes (principalmente inmobiliarias dedicadas al alquiler sin trabajador y local), tanto la Hacienda Pública como los Tribunales han considerado que no tienen la condición de empresas de reducidas dimensión dado que no desarrollan una actividad económica (TEAC, 30 de mayo de 2012 y TS de 5 de julio de 2012).

En una reciente consulta evacuada por la Dirección General de Tributos (V2725-14), ésta considera que la limitación a la amortización del 70 por 100 no afecta a dichas sociedades, sino sólo a las que tienen una cifra de negocios superior a los diez millones de euros dado que se trata de una norma limitativa que tiene como destinatarios a grandes empresas, que cuentan con la capacidad económica necesaria para conseguir la mayor recaudación requerida por la norma reguladora de dicha limitación.

4. TRATAMIENTO ESPECÍFICO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS SOCIEDADES QUE NO REALICEN UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ha desarrollado un tratamiento específico para las sociedades que no realicen una actividad económica, analizándose seguidamente la fiscalidad de dichas sociedades.

Arrendamiento de inmuebles

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades incorpora por primera vez una definición de actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades sin hacer referencia a la definición contemplada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y con respecto al caso particular de arrendamiento de inmuebles, considera que éste se desarrolla como actividad económica cuando se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Con respecto a la norma aplicable anterior:

- Ya no se exige disponer de un local afecto en exclusiva a la realización de la actividad (requisito también suprimido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Cuando el arrendamiento lo desarrolla una sociedad integrada en un grupo mercantil, la existencia de actividad económica se determinará atendiendo a todas las sociedades del grupo. Por tanto, la persona empleada podrá estar contratada tanto por la sociedad que realiza la actividad como por cualquier otra del grupo.

En cualquier caso, la existencia de un empleado a tiempo completo y de un local de uso exclusivo (o sólo del empleado desde enero de 2015) no es por sí sola determinante de que exista actividad económica, siendo un indicio que admite prueba en contrario.

En definitiva, estos requisitos son un mínimo indispensable que pueden no ser suficientes para acreditar la existencia de actividad económica siendo necesario que dicha estructura no sea ficticia o artificial (Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013).

Los tribunales han llegado incluso a establecer que disponer de local y personal laboral no es obligatorio para que pueda haber actividad económica. Así, la realización del arrendamiento de inmuebles como actividad económica puede acreditarse por cualquier otro medio de prueba válido (Sentencia de la AN de 28 de febrero de 2013).

En definitiva, NO será actividad económica el arrendamiento de un único inmueble con un único inquilino, aunque se hayan contratado empleados para gestionarlo. Del mismo modo y según la sentencia indicada, podrá haber actividad económica en el arrendamiento de múltiples inmuebles con múltiples inquilinos, aunque no se disponga de empleados porque la gestión se encomienda por ejemplo, a un API.

Sociedad patrimonial. Concepto y valor del activo

Junto a la definición de actividad económica, la LIS también define las entidades patrimoniales para las que establece un régimen fiscal específico, entendiéndose como entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad del activo está constituido por valores, o no está afecto a una actividad económica.

Valor del activo. El activo a tener en cuenta será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales de la entidad. Si se trata de una entidad dominante de un grupo mercantil, debe tomarse la media de los balances consolidados (con independencia de que en la práctica se formulen o no cuentas consolidadas).

- No se computan como valores o activos no afectos, entre otros, los que otorguen, al menos, el 5 por 100 del capital en una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y que la entidad participada no sea, a su vez, una entidad patrimonial.
- Tampoco se computará como no afecto el dinero o los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos afectos o de la transmisión de los valores que no se computan como tales, siempre que la transmisión se haya realizado en el mismo periodo impositivo o en los dos anteriores.

Tributación de las sociedades patrimoniales

Si bien la nueva LIS no configura un capítulo específico para su tributación, existen algunas particularidades que concretamos seguidamente:

- No les es de aplicación el régimen de las entidades de reducida dimensión. No obstante, y en aparente contradicción con este precepto, no les es aplicable la limitación a la deducibilidad de las amortizaciones vigente en 2013 y 2014 (como hemos comentado en el punto anterior de estos Apuntes).
- En caso de transmisión de acciones o participaciones de una entidad patrimonial por parte de otra sociedad, no es de aplicación la exención total de la renta obtenida. La exención sólo se aplicará sobre el incremento de reservas obtenido por la sociedad patrimonial durante el tiempo de tenencia, pero no sobre las plusvalías tácitas puestas de manifiesto en la venta, por las que la sociedad vendedora tributará sin exención.
- Las entidades patrimoniales no pueden acogerse al régimen especial de "entidades de tenencia de valores extranjeros".
- Tienen limitaciones a la compensación de bases negativas en caso de adquisición de sus participaciones.
- Debe prestarse especial atención en el caso de que exista un grupo de sociedades mercantil, ya que, si los activos no afectos o los valores están situados en la sociedad dominante, el cálculo del valor del activo deberá realizarse a nivel consolidado.

5. NUEVAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR OPERACIONES DE EJERCICIOS PRESCRITOS SI PRODUCEN EFECTOS TRIBUTARIOS EN EJERCICIOS NO PRESCRITOS

Un tema controvertido y recurrente en el ámbito fiscal (y que hemos comentado reiteradamente en los Apuntes) ha sido el de la posibilidad de que la inspección tributaria pueda comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios ya prescritos que pudieran tener efectos sobre periodos no prescritos. La jurisprudencia no ha sido unánime en este punto, produciéndose la consiguiente inseguridad jurídica.

Comentamos en esta ocasión dos Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 5 y 19 de febrero pasado.

En la Sentencia de 5 de febrero pasado del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso rebate las argumentaciones de una anterior de la Audiencia en la que ésta señalaba que al arrancar las operaciones cuestionadas por la inspección de ejercicios anteriores ya prescritos y como en aquel momento no consta que se efectuaran modificaciones por medio de comprobación inspectora, la inspección estaba obligada a pasar por lo declarado.

La Sala del Tribunal Supremo no es de la misma opinión y en la Sentencia que comentamos, señala que la Administración siempre ha entendido que lo que prescribe es el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, pero que la comprobación e investigación, aunque es necesaria para liquidar la deuda, no está sometida a plazo alguno de caducidad o prescripción; se trata de un hecho diferente del poder de liquidar y además está regulado en diferente precepto de la Ley General Tributaria.

La Sala del TS declara superada la doctrina anterior, y entiende que el derecho a comprobar e investigar no prescribe, por lo que la Administración puede utilizar dicha facultad para liquidar periodos no prescritos comprobando operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que siguen produciendo efectos. Así, es posible declarar en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de la misma se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos; con ello se evita la ausencia de actuación frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella.

A mayor abundamiento, comentamos también en sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de febrero de 2015 (Recurso de casación nº 3180/2013) donde se plantea la facultad de la Inspección de comprobar ejercicios prescritos cuando los efectos de las operaciones realizadas en éstos, se proyectan sobre ejercicios no prescritos y que son objeto de regularización por la Administración Tributaria. En este caso se trata de si la Administración está legitimada para verificar la legalidad de deducciones y bases impositivas negativas aplicadas en un ejercicio no prescrito de otros ejercicios prescritos en el momento de la comprobación inspectora.

Contra la liquidación de la inspección, recurrida ante el TEAC y con la estimación por parte de la Audiencia Nacional de la pretensión del contribuyente, la Abogacía del Estado interpuso recurso de casación contra la Sentencia de la AN.

La Sentencia del Tribunal Supremo recuerda anteriores pronunciamientos en los que el Alto Tribunal ya señaló que la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades –acreditación de procedencia y cuantía de bases impositivas negativas mediante exhibición de autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales- no tendría sentido si no se autoriza a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en las autoliquidaciones se ajustan a la realidad o son contrarios al ordenamiento jurídico, con las mismas facultades de comprobación que tenía respecto de los ejercicios prescritos. El TS se pronuncia considerando que en este mismo sentido debe interpretarse el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT), corrigiendo el criterio restrictivo de la Audiencia Nacional. En cuanto a la eficacia temporal, el TS lo limita a ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la LGT, esto es, 1 de julio de 2004.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE LOS MESES DE MARZO Y ABRIL DE 2015

Acuerdos Internacionales. Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Nigeria para evitar la doble imposición

Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Nigeria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Abuja el 23 de junio de 2009.

Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación. B.O.E. núm. 88 de 13 de abril de 2015.

Código Penal

Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Jefatura del Estado. B.O.E. número 77 de fecha 31 de marzo de 2015.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva

Orden HAP/723/2015, de 23 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2014 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

Ministerio de Hacienda y Adm. Públicas. B.O.E. núm. 98 de fecha 24 de abril de 2015.

COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y FORALES

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA

Tributos cedidos. Presupuestos

Ley 1/2015, de 18 de marzo, de modificación del texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio y de la Ley 6/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2015.

B.O.E. número 78 de fecha 1 de abril de 2015.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA

Presupuestos

Ley 2/2015, de 11 de marzo, de presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 2015.

Medidas fiscales, financieras y administrativas

Ley 3/2015, de 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas.

B.O.E. número 81 de fecha 4 de abril de 2015.

COMUNITAT VALENCIANA

Medidas fiscales, administrativas y financieras. Organización

Corrección de errores de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

B.O.E. número 90 de fecha 15 de abril de 2015.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Hacienda pública

Ley 1/2015, de 26 de marzo, de modificación del Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

B.O.E. número 91 de fecha 16 de abril de 2015.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Impuestos

Ley Foral 10/2015, de 18 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.
B.O.E. número 91 de fecha 16 de abril de 2015.

CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE MAYO DE 2015

DESDE EL DÍA 11 DE MAYO HASTA EL 30 DE JUNIO

RENTA

- * Presentación en entidades colaboradoras, Comunidades Autónomas y oficinas de la AEAT del borrador y de la declaración anual 2014. Modelo D-100.
Con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta **hasta el 25 de junio.**

MODELO 511. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta: 5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que corresponde la información.

HASTA EL DÍA 12

Estadística comercio intracomunitario (Intrastat)

- * Abril 2015. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E.

HASTA EL DÍA 20

Renta y Sociedades

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

Abril 2015. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230.

Impuesto sobre el Valor Añadido

- * Abril 2015. Régimen General. Autoliquidación. Modelo 303.
- * Abril 2015. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- * Abril 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunit. Mod.349.
- * Abril 2015. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- * Abril 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

Impuesto sobre el valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario

- * Abril 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC. Modelo 340.

Impuesto General Indirecto Canario

- * Grandes empresas. Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 410.
- * Régimen general devolución mensual Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 411.
- * Declaración Ocasional: Declaración-liquidación mes de abril. Modelo 412.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de abril. Modelo 418.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de abril. Modelo 419.

Impuestos sobre las labores del tabaco. Canarias

- * Autoliquidación correspondiente al mes de abril. Modelo 460.
- * Declaración de operaciones accesorias al modelo 460 correspondiente al mes de abril. Modelo 461.

Impuesto sobre la Prima de Seguros

- * Abril 2015. Modelo 430.

Impuestos Especiales de Fabricación

- * Febrero 2015. Grandes Empresas (*). Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Febrero 2015. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- * Abril 2015. Grandes Empresas. Modelo 560.
- * Abril 2015. Modelos 548, 566, 581.
- * Abril 2015 (*). Todas las empresas. Modelos 570, 580.

- * Primer Trimestre 2015 (*). Excepto Grandes Empresas. Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Primer Trimestre 2015. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.

(*). Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

Impuestos Medioambientales

- * Primer Trimestre 2015. Pago fraccionado. Modelo 583.
- * Primer cuatrimestre 2015. Autoliquidación. Modelo 587.

HASTA EL DÍA 1 DE JUNIO

Declaración anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses

- * Año 2014. Modelo 290.