

Your World First

ALERTA FISCAL

Febrero 2016

Ley General Tributaria Comprobación de créditos fiscales

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha introducido determinadas modificaciones en el texto legal citado en relación con las facultades de comprobación por parte de los órganos de la Administración Tributaria.

En particular, la modificación se materializa por la suma de los artículos 66 bis (nuevo), 70.3 (modificado), 115 (modificado) y la Disposición Transitoria única (apartado 2). Adicionalmente, hay que tener en cuenta la incidencia de estos cambios, en esta misma materia, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), en lo que refiere al contenido de sus artículos 26.5, 31.7, 32.8 y 39.6.

Las consecuencias más relevantes de esta reforma son las siguientes:

- Se diferencia entre derecho a liquidar y derecho a comprobar. Esta diferenciación es trascendente y ha sido ratificada durante el pasado año 2015 en varias sentencias del Tribunal Supremo. En particular, ese distingo se concreta, esencialmente, en la inexistencia de prescripción en cuando al derecho a comprobar (distinto del derecho a practicar liquidaciones, que sigue manteniendo el límite de la prescripción).
- Tiene incidencia en la obligación de conservación de documentación.
- Se explicitan las facultades que la Administración podrá desarrollar en el seno de los procedimientos de comprobación de ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de las que no se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar. En particular, en relación con operaciones realizadas en ejercicios respecto de los que sí se hubiese producido dicha prescripción.
- Se establece una excepción fijándose un límite temporal para la comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, que sólo podrá realizarse en el plazo de diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.
- Se establece la retroactividad de la modificación realizada, aplicándose la norma, con todas sus consecuencias, también limitativas en el ámbito temporal para la Administración, en todos los procedimientos ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley (12 octubre de 2015) en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Derecho de la Unión / Internacional Intercambio automático de información (Directiva 2011/16/UE)

Entrada en vigor del Real Decreto 1021/2015

El pasado 1 de enero, entraba en vigor el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia de las personas ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua (en adelante, el "RD 1021/2015").

Las medidas introducidas por el mencionado RD 1021/2015 afectan a las instituciones financieras definidas en su Anexo (entre las que se incluyen, entre otras, las instituciones de depósito o custodia, entidades aseguradoras y entidades de inversión), y se establecen al objeto de permitir el intercambio de información anual, automático y estandarizado de todo tipo de cuentas.

En particular, las instituciones financieras incluidas en el ámbito de aplicación del RD 1021/2015 deberán informar a la Administración Tributaria sobre determinados datos de sus clientes, entre los que se incluyen, los datos identificativos del titular de cuentas afectadas por esta obligación de información (residencia fiscal y NIF), el número de cuenta, el saldo (o valor) a final de año y el nombre y número de identificación fiscal de la entidad financiera obligada a comunicar datos.

La declaración informativa tiene carácter anual, por lo que el primer suministro de información que se efectúe tendrá lugar en 2017, en relación con los datos relativos a 2016 (fecha de entrada en vigor de la norma).

Modelo 720 – resumen situación actual

Como ya se informó en alertas fiscales anteriores, el Modelo 720 podría ser declarado ilegal tal y como se encuentra regulado en la actualidad (ver [Alerta Fiscal de 30 de noviembre de 2015](#)).

Así, el pasado 24 de noviembre de 2015, la Comisión Europea comunicó el inicio de un procedimiento infractor contra España, al considerar que el Modelo 720 que deben presentar las personas físicas (ya sean nacionales o no) y jurídicas que tengan su residencia fiscal en territorio español, en relación con los bienes y derechos situados en el extranjero, puede ser contrario al Derecho de la Unión.

La aludida contrariedad con la normativa europea se basa en dos aspectos fundamentales que guardan relación con el régimen sancionador inherente a la falta de presentación del Modelo 720, a saber:

- La desproporcionalidad de las sanciones establecidas para aquellos casos en los que no se ha procedido a la presentación del mencionado modelo o éste no se ha realizado en plazo; y
- La calificación (en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –"IRPF"- o en el Impuesto sobre Sociedades –"IS"-), como ganancia patrimonial no justificada de los activos situados en el extranjero que no han sido declarados o lo han sido fuera de plazo, imputándose éstos al último ejercicio no prescrito y, además, sancionando al 150% la infracción (salvo acreditación de adquisición de bienes con "rentas previamente declaradas" o en condición de no residente fiscal en España).

En este contexto, y aun ante la posibilidad de que el Modelo 720 sea finalmente declarado contrario al Derecho de la Unión, en la actualidad los contribuyentes afectados deben continuar con la presentación de esta declaración informativa, al menos, hasta que la ilegalidad de esta exigencia sea confirmada y matizada.

Por lo anterior, es necesario recordar que el plazo para la presentación del mencionado modelo vence el próximo 31 de marzo de 2016 y que ésta debe efectuarse de forma telemática.

Impuesto sobre Sociedades / Impuesto sobre el Valor Añadido – Sociedades civiles

La LIS establece, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, una nueva categoría de contribuyente: las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, las cuales, hasta dicha fecha, tributaban en régimen de atribución de rentas.

La Agencia Tributaria ("AEAT"), basándose en diversas contestaciones de la Dirección General de Tributos ("DGT"), ha preparado unas instrucciones sobre esta modificación con el fin de establecer ciertas pautas en relación con determinadas cuestiones controvertidas, a saber: (i) qué se entiende por personalidad jurídica a estos efectos, (ii) cuándo se entiende que una sociedad civil tiene objeto mercantil, y (iii) dónde radica la diferencia entre sociedad

civil y comunidad de bienes a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre Sociedades.

Así, en relación con lo anterior, la AEAT indica lo siguiente:

- La personalidad jurídica se da cuando una sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria en el momento de solicitar el N.I.F. Para ello, ha de estar constituida en escritura pública o bien en documento privado, pero siempre que en este último caso dicho documento se haya aportado ante la Administración Tributaria.
- Se entenderá por objeto mercantil, a los efectos de la modificación referida, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios. Quedan excluidas, por tanto, las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional (reguladas en la Ley de Sociedades Profesionales).
- Por último, respecto de la delimitación entre las figuras de sociedad civil y comunidad de bienes a los efectos de su sujeción al IS en virtud de la modificación arriba señalada, se establece que es necesario tomar en consideración el documento que acredite situaciones de cotitularidad o el acuerdo de voluntades aportados (por ejemplo, en el momento de solicitud de N.I.F.). Todo ello, de nuevo, al objeto de concluir acerca de su calificación y potencial sujeción a IS. En este sentido, si del acuerdo de voluntades se desprende que: (i) no hay patrimonio común preexistente o, de existir éste, no es propiedad de todos, (ii) hay voluntad de asociarse distinta de la mera situación de co-propiedad, (iii) se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente, y (iv) hay socios no copropietarios, entonces la figura analizada, independientemente de su calificación inicial (por ejemplo, como comunidad de bienes), tendrá la consideración de sociedad civil y estará sometida a tributación por el IS.

En adición a lo anterior, la modificación a que se refiere la LIS incorpora un régimen transitorio en el IRPF que habilita un mecanismo especial de disolución y liquidación de estas entidades. En particular, se establece que, acordada por la sociedad civil su disolución y liquidación en el primer semestre de 2016, ésta podría continuar aplicando el régimen de atribución de rentas hasta la liquidación sin que llegue a adquirir la consideración de contribuyente del IS.

Respecto de las cuestiones censales, esta nueva configuración obliga a que los socios o representantes de las sociedades civiles existentes presenten un modelo 036 indicando su nueva situación fiscal. En este sentido, la AEAT ha emitido una nota en la que explica cómo cumplimentar dicho modelo según la situación en la que se encuentre la entidad. Cabe mencionar también que esta novedad obliga a modificar la Orden Ministerial EHA/451/2008 de composición del número de identificación fiscal (N.I.F.) a través de la Orden HAP/5/2016, de 12 de enero, que establece que la clave "J" del N.I.F. corresponderá tanto a las sociedades civiles con personalidad jurídica, como a las sociedades civiles sin personalidad jurídica.

Por último, conviene destacar que aquellas sociedades civiles que habiendo tributado por el IRPF en 2015 pasen a ser contribuyentes del IS en 2016, deberán cesar, en su caso, en la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), pasando a tributar por el régimen general.

Para ello, la disposición adicional tercera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 establece una serie de reglas que regulan los efectos de dicho cese. En particular:

- El sujeto pasivo podrá efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar, al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese -IVA y recargo de equivalencia excluidos- los tipos de dicho impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.
- A los efectos de poder efectuar la referida deducción, el sujeto pasivo deberá confeccionar inventario de sus existencias, que serán presentados ante la AEAT, en el plazo de quince días a partir del día de cese.
- Los ingresos o deducciones derivados de la regularización de las situaciones a que se refieren los mencionados inventarios, deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Valor de adquisición de inmuebles (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2015)

La Sentencia del Alto Tribunal, en recurso de casación en unificación de doctrina, se pronuncia sobre la incidencia que podrían tener, en relación con el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF, las valoraciones realizadas por otras administraciones tributarias (valor comprobado). En particular, en lo que se refiere a la determinación del valor de adquisición de bienes inmuebles.

Así, se concluye que, a efectos de los impuestos directos que gravan la renta, para la determinación de la ganancia (o en su caso, pérdida) patrimonial derivada de la venta de bienes inmuebles, en la fijación del precio de adquisición (o incluso de enajenación) el principio de unicidad de la Administración obliga a la Inspección tributaria a tomar en consideración el valor asignación por otras administraciones, en este caso, la Administración autonómica en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Finalmente, señala el Tribunal que lo anterior coincide con la línea jurisprudencial sentada en sentencias anteriores, como las de 25 de junio de 1998 y 9 de diciembre de 2013 en las que se llega a un razonamiento similar: la valoración previa de un bien, realizada por una Administración tributaria, vincula a todos los efectos y respecto de otros tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales y cedidos a las Comunidades Autónomas.

Calendario del contribuyente

A continuación, y a modo de recordatorio, se señalan algunas de las fechas más relevantes en relación con las obligaciones tributarias a cumplir durante el mes de febrero:

Lunes 1 de febrero – Pagos fraccionados Renta 4T / Renta y Sociedades retenciones e ingresos a cuenta Resumen anual / IVA Resumen anual, 4T y 2015.

Lunes 22 de febrero – Renta y Sociedades retenciones e ingresos a cuenta grandes empresas / IVA.

Lunes 29 de febrero – Sociedades opción/renuncia método pago fraccionado de base / IVA resumen anual operaciones con terceros 2015.

Todos los miembros del equipo de fiscal de CMS Albiñana & Suárez de Lezo confiamos en que esta información le resulte de utilidad, y quedamos a su disposición para comentar cualquier duda que pueda surgirle al respecto.

Si está interesado en obtener información adicional sobre el contenido de esta Alerta puede ponerse en contacto con:

Antonio Montero - antonio.montero@cms-asl.com

Diego de Miguel - diego.demiguel@cms-asl.com

María González - maria.gonzalez@cms-asl.com

Ricardo Héctor - ricardo.hector@cms-asl.com

Carlos Palma - carlos.palma@cms-asl.com

Los comentarios expuestos contienen información de carácter general sin que constituya opinión profesional o asesoramiento jurídico.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo, Paseo de Recoletos, 7-9, 28004 - Madrid, España

T +34 91 451 93 00 www.cms-asl.com

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)