

NEWSLETTER Nº 3
NOVEDADES FISCALES: MAYO-SEPTIEMBRE 2009

SUMARIO

I.- **NORMATIVA (página 2 a 3)**

II.- **RESEÑA DE JURISPRUDENCIA (páginas 3 a 6)**

- **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 20 de enero de 2009:** ISD. Incumplimiento del requisito de reinversión en una nueva vivienda habitual a efectos de la reducción de la base imponible en adquisiciones *mortis causa*
- **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2009:** Procedimiento. Domicilio para notificaciones en procedimientos económico-administrativos.
- **Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2009:** IS. Exención por reinversión en activos arrendados.
- **Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009:** Procedimiento. Ampliación del plazo legal de doce meses para las actuaciones inspectoras.
- **Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2009:** ISD. Reducción de la base imponible por transmisión *mortis causa* de empresa o negocio y simultánea percepción de prestaciones de la Seguridad Social.
- **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009:** ISD. Determinación de la cuantía de la reducción de la base imponible por transmisión *mortis causa* de empresa o negocio.
- **Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2009:** IRPF. Reducción por percepción rendimientos del trabajo con origen en el ejercicio de *stock options*.

III.- **CONSULTAS (páginas 6 a 9)**

- **Consulta de la DGT de 14 de abril de 2009:** IS. Imputación temporal de futuros ingresos contingentes.
- **Consulta de la DGT de 29 de mayo de 2009:** IS. Libertad de amortización y concepto de activo nuevo.
- **Consulta de la DGT de 8 de junio de 2009:** IRPF. Actividad empresarial de compraventa y arrendamiento de inmuebles. Alcance del requisito de persona empleada.
- **Consulta de la DGT de 10 de junio de 2009:** IS. Deducibilidad fiscal de unas licencias de uso de marcas adquiridas a partes vinculadas.
- **Consulta de la DGT de 15 de junio de 2009:** IS. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo. Localización de los empleados y los activos.
- **Consulta de la DGT de 26 de junio de 2009:** IS. Sobre el efecto fiscal de diversos aspectos modificados en el Plan General de Contabilidad. Pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales. Doble imposición y tratamiento fiscal de los activos financieros mantenidos para negociar. Fecha para determinar la diferencia de fusión a efectos tributarios.

I.- NORMATIVA

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

- **Orden EHA/1375/2009 , de 26 de mayo (BOE de 30 de mayo de 2009)**, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se modifican otras disposiciones relativas a la gestión de determinadas autoliquidaciones.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

- **Orden EHA/1039/2009 , de 28 de abril (BOE de 1 de mayo de 2009)**, por la que se reducen para el período impositivo 2008 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 y se modifican la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad económica de transporte de mensajería y recadería por la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. *(No se reproduce en el apartado de IVA)*

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) Y LEGISLACIÓN ADUANERA

- **Orden EHA/1729/2009 , de 25 de junio (BOE de 30 de junio de 2009)**, por la que se aprueba el modelo de Certificado de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares y en las destinadas a organizaciones internacionales o a las fuerzas armadas de Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte, distintos de España, y se aprueba el sobre de envío de autoliquidaciones del IVA.
- **Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DOCE L N ° 175, de 4 de julio de 2009)**, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación.
- **Reglamento (CE) n° 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009 (DOCE L n° 197 de 29 de julio de 2009)**, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

OTRAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS

- **Convenio entre el Reino de España y Jamaica (BOE de 12 de mayo de 2009)**, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo.
- **Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador (BOE de 5 de junio de 2009)**, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

PROCEDIMIENTO Y CONTROL TRIBUTARIO

- **Orden EHA/1621/2009 , de 17 de junio (BOE de 18 de junio de 2009)**, por la que se eleva a 18.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.
- **Orden EHA/1658/2009 , de 12 de junio (BOE de 23 de junio de 2009)**, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- **Resolución de 3 de junio de 2009 , de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 25 de junio de 2009)**, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las Entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito.
- **Resolución de 10 de julio de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 22 de julio 2009)**, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito para diligencias de cuantía igual o inferior a 20.000 euros.

II.- RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

- **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Burgos) de 20 de enero de 2009**

ISD. Incumplimiento del requisito de reinversión en una nueva vivienda habitual a efectos de la reducción de la base imponible en adquisiciones *mortis causa*

El importe obtenido como consecuencia de la enajenación de la vivienda heredada se ha aplicado a la amortización anticipada de un préstamo

concedido a la persona beneficiaria de la reducción y su hijo para la adquisición «en común, por mitad y pro indiviso» de una nueva vivienda.

Al pasar a formar parte del patrimonio del hijo la mitad de lo obtenido por la venta, hace que el patrimonio de la beneficiaria haya disminuido y se incumpla dicho requisito a efectos de la reducción.

➤ **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2009**

Procedimiento. Domicilio para notificaciones en procedimientos económico-administrativos.

La notificación del cambio de domicilio realizada a la AEAT no surte efectos ante otros órganos administrativos como el Tribunal Económico-Administrativo (TEAR), que deberá practicar las notificaciones en el domicilio declarado en cada procedimiento económico-administrativo.

Se confirma la decisión del TEAR de acudir a la notificación edictal como consecuencia de resultar infructuosa la notificación personal en el domicilio consignado a efecto de notificaciones en el correspondiente procedimiento económico-administrativo.

➤ **Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2009**

IS. Exención por reinversión en activos arrendados.

Aunque se exija para la aplicación de la exención por reinversión de incrementos patrimoniales obtenidos en la enajenación de activos fijos empresariales que los elementos transmitidos no se hallen cedidos a terceros para su uso, procede la aplicación del referido beneficio fiscal por el incremento de patrimonio generado por la transmisión de un activo que se encontraba cedido en arrendamiento por una entidad cuyo objeto social y actividad consiste en el arrendamiento de bienes.

Lo anterior, al producirse, en este caso concreto, una contraposición entre la utilización de los bienes para el ejercicio de la actividad empresarial y la exigencia reglamentaria de la no cesión de dichos bienes a terceros, ya que, justamente, al arrendar los bienes es cuando quedan afectados al objeto social de la empresa, requisito que es la exigencia intrínseca del art. 15.8 de la Ley 61/1978 (anterior Ley de IS).

➤ **Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009**

Procedimiento. Ampliación del plazo legal de doce meses para las actuaciones inspectoras.

No basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible la prórroga del plazo legal de doce meses (susceptible de ampliarse en doce meses en determinados supuestos), sino que es preciso poner en relación tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.

En el supuesto examinado, la Administración se limita a justificar la ampliación por superar el volumen de operaciones de la entidad el límite previsto, lo cual es insuficiente para acreditar la especial complejidad de sus actuaciones.

Se declara que el acuerdo es inmotivado y la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a girar una nueva liquidación tributaria.

➤ **Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2009**

ISD. Reducción de la base imponible por transmisión *mortis causa* de empresa o negocio y simultánea percepción de prestaciones de la Seguridad Social.

La percepción de prestaciones de la Seguridad Social puede ser compatible con la aplicación de la reducción del 95 por ciento a la empresa familiar. No se puede rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión (en este caso de jubilación) al no existir una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal.

Si concurren los requisitos legales para el disfrute del beneficio tributario, ello será suficiente para su reconocimiento, constituyendo la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria.

➤ **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009**

ISD. Determinación de la cuantía de la reducción de la base imponible por transmisión *mortis causa* de empresa o negocio.

La reducción se aplica sobre el valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, sin que se especifique en la norma que por tal valor deba entenderse el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, incluyendo, por tanto, las deudas y gastos generales de la herencia que correspondan a los mismos (tal y como pretendía la Administración).

Según la Sentencia, otra interpretación no se correspondería con el espíritu y la finalidad de la norma, pues el precepto se refiere exclusivamente al valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, y esto es independiente conceptual y realmente del valor total de la base imponible, y está compuesto por el activo que dicho valor suma o aporta a la base y el pasivo exclusivamente ligado a él, por lo que la reducción ha de practicarse sobre el valor que dicho activo fiscalmente supone, sin la minoración de conceptos, como cargas o deudas extraños a él.

De este modo, el Tribunal rechaza el criterio interpretativo de la Resolución 2/1999 de la DGT aplicado en la liquidación recurrida

➤ **Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2009**

IRPF. Reducción por percepción rendimientos del trabajo con origen en el ejercicio de *stock options*.

La sentencia considera que el art. 10.3 del RD 214/1999 (Rgto. IRPF) –*actual art. 11.3 del vigente Rgto. IRPF*– se separa de las previsiones del legislador al añadir una exigencia inexistente en la Ley, ya que no exige únicamente la irregularidad en la generación de los rendimientos íntegros de las rentas de

trabajo en especie (como establece la Ley del IRPF) y el carácter esporádico del ejercicio de la opción, sino, además, que no se concedan anualmente (requisito este último añadido por vía reglamentaria).

En consecuencia, si se otorgan o conceden las opciones en años sucesivos, pero se ejercitan o materializan de una sola vez, obteniendo unos rendimientos no sujetos a periodicidad, sería aplicable la reducción del 30 por ciento. Por todo ello, el citado precepto es nulo de pleno derecho en el inciso que establece «... si, además, no se conceden anualmente».

III.- CONSULTAS

➤ **Consulta de la DGT (Dirección General de Tributos) de 14 de abril de 2009**

IS. Imputación temporal de futuros ingresos contingentes.

Operación en la que existe una retribución adicional, que en ningún caso condiciona la operación, que depende de hechos contingentes futuros inciertos y posibles sobre los que la entidad no tiene ningún control.

La entidad no debe registrar en su balance ningún activo (en este caso, un crédito) hasta que no sea prácticamente cierta la entrada de beneficios o rendimientos económicos procedentes de dicho activo, circunstancia que con carácter general no podrá entenderse producida antes de que hayan ocurrido los hechos contingentes futuros de los que depende. Por tanto, la parte de renta imputable a este componente de precio contingente se devengará en el ejercicio en que ocurran los hechos que determinen el derecho a su percepción.

➤ **Consulta de la DGT de 29 de mayo de 2009**

IS. Libertad de amortización y concepto de activo nuevo.

Una entidad, dedicada principalmente a la adquisición, explotación y enajenación de bienes inmuebles, muebles, acciones o participaciones y valores mobiliarios y que no va a proceder a reducir su plantilla media durante los próximos 3 ejercicios, está estudiando la posibilidad de adquirir, durante el ejercicio 2009, dos locales de negocio, con una antigüedad de 5 y 15 años respectivamente, para incorporarlos a su actividad.

Se interpreta que la entidad no podrá aplicar la libertad de amortización fiscal con mantenimiento de empleo, en vigor en los ejercicios 2009 y 2010, por las inversiones en los locales de negocio al no tratarse de elementos nuevos ya que no se entiende aplicable, a estos efectos, el concepto de elemento patrimonial nuevo del art.2.º 4 del RD 1777/2004 (Rgto. IS) que considera tales los edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años.

➤ **Consulta de la DGT de 8 de junio de 2009**

IRPF. Actividad empresarial de compraventa y arrendamiento de inmuebles. Alcance del requisito de persona empleada.

Sólo se entenderá cumplido el requisito de persona empleada si el contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, es a jornada completa, y la persona presta servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha.

Se cita la Sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008 y se interpreta que, respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección y que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social), debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, «porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes».

No obstante lo anterior, la citada Sentencia si admite la posibilidad de que una entidad mantenga con una persona una relación dual, por un lado de administrador y por otro laboral ordinaria (aunque dicha aproximación plantea dificultades en la práctica a la hora de delimitar las funciones propias de cada relación).

➤ **Consulta de la DGT de 10 de junio de 2009:**

IS. Deducibilidad fiscal de unas licencias de uso de marcas adquiridas a partes vinculadas.

Una sociedad adquirió en el ejercicio 2006 una licencia de uso de unas marcas al socio mayoritario, persona física, de la sociedad. La amortización contable de dicho activo no tuvo la consideración de fiscalmente deducible durante los ejercicios 2006 y 2007 en aplicación de la normativa vigente en dichos períodos.

No obstante lo anterior, la pérdida por deterioro de valor de dicho activo, por tratarse de un activo intangible con vida útil indefinida con arreglo a lo dispuesto en el nuevo PGC, al haber sido adquirido a título oneroso a una persona física, será en los ejercicios 2008 y siguientes fiscalmente deducible con el límite de la décima parte del precio de adquisición originario del activo, sin que dicha deducción esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El hecho de que el transmitente de las marcas sea una persona física supone que no resulte de aplicación la limitación a la deducibilidad fiscal del art. 12.6 del RD Leg. 4/2004 (TR Ley IS) en la nueva redacción dada por la Ley 16/2007 – *“que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio...”*-.

➤ **Consulta de la DGT de 15 de junio de 2009**

IS. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo. Localización de los empleados y los activos.

Libertad de amortización con mantenimiento de empleo. Cumpliéndose los requisitos establecidos en la disp. adic. undécima del RD Leg. 4/2004 (TR Ley IS), será aplicable la libertad de amortización con independencia de que los elementos objeto de la inversión estén localizados en el extranjero y de que haya personas que prestan sus servicios igualmente en el extranjero, siempre que estos sean empleados en los términos de la legislación laboral.

➤ **Consulta de la DGT de 26 de junio de 2009**

IS. Sobre el efecto fiscal de diversos aspectos modificados en el Plan General de Contabilidad. Pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales. Doble imposición y tratamiento fiscal de los activos financieros mantenidos para negociar. Fecha para determinar la diferencia de fusión a efectos tributarios.

El formato del presente “Newsletter” no permite citar o esbozar las numerosas cuestiones fiscales planteadas en la consulta al hilo de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 y de la Ley 4/2008.

No obstante, creemos oportuno destacar brevemente los criterios interpretativos generales recogidos sobre los tres aspectos citados.

En relación con las pérdidas por deterioro del valor de elementos patrimoniales, se venía debatiendo sobre el efecto fiscal de la inscripción contable de las pérdidas por deterioro de valor de elementos patrimoniales y sobre su interrelación con la deducibilidad fiscal de las amortizaciones dotadas por dichos elementos patrimoniales, máxime en supuestos en los que dicha amortización se derivaba de una normativa fiscal y no tenía reflejo contable *-tal y como sucede con los fondos de comercio y determinados elementos del activo intangible-*.

Se establece el criterio general de que, a falta de una regulación específica en contrario, las pérdidas por deterioro del valor tendrán el carácter de fiscalmente deducibles aún cuando la deducibilidad fiscal de las amortizaciones esté condicionada a requisitos específicos (tal y como sucede con los fondos de comercio y los elementos del inmovilizado intangible). No obstante, se

interpreta también que la deducción fiscal agregada por deterioro de valor y amortización no podrá exceder del valor de adquisición del bien.

Asimismo, se plantea si las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de activos mantenidos para negociar o de activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias pueden clasificarse como dividendos o plusvalías.

Se interpreta que no pueden recibir el tratamiento de dividendos por cuanto dichas rentas no se corresponden con beneficios distribuidos por la entidad participada.

Si se acepta, con carácter general, el tratamiento de plusvalía a dichas rentas con los beneficios fiscales asociados (deducción para supuestos de variaciones positivas de valor razonable que se correspondan con beneficios no distribuidos generados en el tiempo de tenencia de la participación en entidades residentes y exención cuando se trate de entidades no residentes).

No obstante debe hacerse una interpretación acorde con la peculiar situación de este tipo de activos por cuanto se manifiesta una renta con carácter previo a la transmisión de los mismos, lo que supondrá un análisis detallado del cumplimiento de todos los requisitos y de situaciones anómalas, como las posibles regularizaciones de deducciones por doble imposición y exenciones en plusvalías provisionalmente aplicadas, cuando con posterioridad se produzca una variación negativa de valor.

Se consulta también sobre si, a efectos de aplicar el artículo 89.3 de la Ley del IS, la denominada diferencia de fusión se calcula en la fecha de efectos mercantiles de la fusión o, tal y como dispone la norma de valoración 19ª del PGC, es la fecha de adquisición de la participación.

Se interpreta que la citada diferencia de fusión se calculará a la fecha en la que la operación tiene efectos mercantiles, es decir a la inscripción de la misma.

En aplicación de dicho criterio es probable que surjan diferencias entre el fondo de comercio registrado contablemente con ocasión de la fusión según la normativa contable y la diferencia de fusión a que hace referencia el art. 89.3 de la Ley del IS.

Por último también se aclara que la deducibilidad de la diferencia de fusión del art 89.3 contabilizada contablemente como fondo de comercio, no tendrá condicionada su deducibilidad fiscal a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias aunque si al requisito de dotación de una reserva indisponible que se recoge en el artículo 12.6 de la Ley del IS.

En caso de precisar información adicional, por favor contacten con:

Carlos Pérez Medina – E: carlos.perez@summa4.es

Gonzalo de Montis Kramer – E: gonzalo.montis@summa4.es