

# Presentación

**Tomás Marcos Sánchez**

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

**Antonio Durán Sindreu Buxadé** aborda el tema de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales. En primer lugar presenta la tipología de las sociedades profesionales según sean de ejercicio colectivo o de ejercicio individual (de medios, de resultados, de intermediación). En las primeras la sociedad realiza actos profesionales y no en las segundas. El nuevo artículo 27 de la Ley de Renta se aplica a los socios de las primeras. Cobra relevancia en sus previsiones el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social, lo que en las sociedades de ejercicio colectivo depende de si el socio ostenta el control de la entidad, (obligatoria afiliación al RETA), si bien advierte que la Ley 2/2007 de sociedades profesionales obliga a la inclusión en el RETA sin contemplar controles. Este encuadramiento es distinto según la sociedad sea externa, con actividad frente a terceros, o interna, meramente instrumental; también de si el socio tiene la condición de Administrador, o de si obtiene rentas por servicios distintos a su condición de profesional o de administrador; finalmente también influye, en su caso, la existencia o no del control efectivo de la entidad. El nuevo artículo 27 nos remite al encuadramiento en la Seguridad Social, aunque hubiera sido deseable optar por un concepto fiscal propio de profesional, habida cuenta de que aquel encuadramiento se realiza a base de presunciones con prueba en contrario lo que nos remite inevitablemente al caso concreto, dando lugar a desigualdades y diferencias de trato absurdas. La finalidad de la norma es incluir como rendimientos de actividades económicas los obtenidos de sociedades en las que participa por el ejercicio de actividades profesionales de las clasificadas en la Tarifa del IAE siempre que el ejerciente deba estar incluido en alguno de los regímenes especiales, lo que excluye a las sociedades que no prestan servicios profesionales. La norma no exige ningún grado de participación en la sociedad, ni distingue entre participación directa o indirecta, si bien entiende que se trata de participación directa. La nueva normativa sobre operaciones vinculadas excluye las retribuciones por el ejercicio de las funciones de administrador de la sociedad, y modifica criterios de valor para las operaciones de los socios profesionales con entidad vinculada. Además la nueva ley excluye del concepto de liberalidad las retribuciones de los administradores por funciones de alta dirección o laborales, al margen de las previsiones estatutarias. La exclusión del concepto de rentas de trabajo tiene consecuencias en el tratamiento de las dietas, restaurantes, etc., e incide negativamente en los planes de carrera basados en acciones. Además se modifica el régimen de las retenciones, pagos fraccionados, determinación del rendimiento neto, y obligaciones formales de facturación y registro. Difícil es la coordinación de conceptos con los propios del impuesto sobre el valor añadido. En las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, no es entendible que el socio profesional ordene por cuenta propia factores de producción o distribución de bienes o servicios, ni las presunciones del artículo 3 del Código de Comercio, ni existe obligación de inclusión en el IAE. La jurisprudencia del TJUE en este ámbito utiliza como

referencia la existencia o no de una relación de subordinación en la que no se excluye el control mayoritario, es irrelevante que los servicios de la entidad sean de la misma naturaleza de los recibidos del socio, y es preciso analizar caso por caso si el socio utiliza medios de la empresa, percibe retribución fija o no, y si responde personalmente. Pero este no es el criterio de la DGT que se aparta de la construcción jurídica de la Ley 2/2007 dado que las prestaciones accesorias previstas en ella no derivan de contrato de arrendamiento de servicios sino de norma estatutaria, no hay ejercicio individual y la sociedad soporta riesgo. Forzando la literalidad del artículo 27 puede interpretarse que los medios de producción residen en el propio socio, y, en aras de la seguridad jurídica, parece coherente mantener paralelismo entre las calificaciones en el IRPF y en el IVA. La nueva norma afecta al tratamiento de las exenciones en el impuesto sobre el patrimonio, y a su través, a las bonificaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero siempre teniendo en cuenta que los rendimientos de la actividad económica habilitan la exención en el impuesto sobre el patrimonio y bonificación en el ISD para el negocio profesional, mientras que los rendimientos de trabajo de administradores lo hacen para las acciones y participaciones en el capital. El artículo 27 no es de aplicación a las sociedades civiles de profesionales en régimen de atribución de rentas

**Luis García Spínola** se ocupa de la oscura “entrada en funcionamiento” de los elementos destinados al arrendamiento. Concepto con relevancia en varios aspectos del ordenamiento tributario: deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, reserva para inversiones en Canarias, libertad de amortización, deducción por inversión de beneficios y regularización de cuotas de bienes de inversión soportadas en el impuesto sobre el valor añadido. En la deducción por reinversión la entrada en funcionamiento tiene relevancia tanto para los bienes transmitidos como para los reinvertidos. Antes del ejercicio 2007 las dotaciones a la RIC podían materializarse en inmuebles para el arrendamiento que entrasen en funcionamiento dentro del plazo de materialización. En la deducción por inversión de beneficios en elementos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas se exige que los elementos permanezcan en funcionamiento cierto tiempo. La libertad de amortización por adquisición de activos fijos nuevos exigía que durante los veinticuatro meses siguientes al término *a quo*, éstos entraran en funcionamiento. La regularización de las deducciones por adquisición de bienes de inversión en el IVA cuando la entrada en funcionamiento sea posterior, ésta será el término inicial del período de regularización. En los incentivos a la inversión de las empresas establecidas en Canarias (art. 25 ley 19/1994) es condición la entrada en funcionamiento de la inversión en plazo hábil. Afectación y entrada en funcionamiento son conceptos ligados pero progresivamente diferentes, siendo afectación el acto por el que se decide destinar un bien a una actividad como medio de producción, y la entrada en funcionamiento la integración efectiva en el proceso, en condiciones de funcionamiento, preparado para generar ingresos. Un inmueble puede estar afecto a una actividad y no haber entrado en funcionamiento, pero para entrar en funcionamiento es necesario que esté afecto. La duda interpretativa es si basta que el bien esté en condiciones de generar ingresos en el mercado, o si es preciso generación efectiva de ingresos para calificar la entrada en funcionamiento. A esta última línea se apuntan resoluciones del TEAC, y la DGT, creando una cláusula antiabuso no prevista en la ley para evitar que la mera puesta en el mercado dilatando en el tiempo la generación de ingresos se utilice para aplicar beneficios fiscales a patrimonios improductivos. El TSJ de Canarias, por el contrario ha sostenido que la puesta en el mercado de los inmuebles, sin necesidad de que sean efectivamente alquilados califica la entrada en funcionamiento, porque no se puede pretender que las gestiones arrendaticias tengan éxito inmediato, ni condicionar los beneficios fiscales a hechos que no dependen de la propia empresa. Desde este punto de vista se sostiene que la entrada en funcionamiento se produce cuando los activos se incorporan al proceso productivo de una empresa, iniciando labores tendentes a la obtención de ingresos, aunque éstos no se produzcan. Base para ello son: el artículo 3 del Código de Comercio y sus presunciones de ejercicio habitual del comercio, el artículo 80 de la Ley de Haciendas Locales, y el artículo 12 del R.D. 243/1995, de 17 de febrero sobre pruebas del ejercicio del comercio. La publicidad del alquiler de los inmuebles, como

indicio, la diligencia del buen empresario y voluntad de arrendar son instrumentos para acreditar la entrada en funcionamiento. Aún sin necesidad de ingresos efectivos, dado que si se puede amortizar desde que el bien se encuentre en condiciones de funcionamiento (Resolución ICAC de 1 de marzo de 2013), y la amortización se produce por funcionamiento, es que existe entrada en funcionamiento aunque todavía no se hayan generado ingresos. En caso contrario, en los períodos vacantes de ingresos por alquileres, ¿cómo se computarían los períodos de permanencia? En definitiva, para casos de abuso de la norma, sin necesidad de forzar los conceptos, la ley previene institutos como la simulación o el fraude a la ley.

**Salvador Miranda Calderín** nos presenta su Crónica de la RIC 2014, y la nueva RIC 2015-2020. El R.D.L. 15/2014 reforma la RIC para el período 2015-2020. Adapta la terminología a la nueva LIS. Amplia la dotación a los beneficios generados en la transmisión de activos no afectos a actividades económicas, incluidas acciones y participaciones superando una limitación de la reforma 2007-2013 que dio cobertura legal a la interpretación administrativa y jurisdiccional previa. Es medida acertada que incentiva la inversión en Canarias, aunque en el caso de las sociedades patrimoniales sin actividad económica entiende que esta ampliación no es aplicable, y es aconsejable la prudencia en base a experiencias anteriores. Ante el silencio de la Ley sigue siendo aplicable la restricción jurisdiccional a los ingresos financieros. En el plano de la materialización hay diversas alteraciones: (i) se elimina la obligación de que las zonas comerciales objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, (ii) se elimina la obligación de que las actividades turísticas objeto de rehabilitación estén en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, (iii) se eliminan los límites para considerar que una obra es rehabilitación de un inmueble adoptando el criterio contable de rehabilitación lo que es paradigma de inseguridad, (iv) el suelo de zonas comerciales sigue siendo apto para materializar ante el silencio de la ley, (v) se elimina el límite a los elementos de transporte como inversión inicial que impedía el transporte para terceros, (vi) se incluye la creación de empleo desligada de la inversión inicial con límite del 50% de la dotación y máximo de 36000 euros por trabajador con mantenimiento de plantilla 5 o 3 (para ERD) años, (vii) la materialización indirecta permite que las sociedades participadas inviertan en sustitución de la inversión inicial y en creación de empleo desligada de la inversión inicial, (viii) se posibilita la materialización de las dotaciones RIC en acciones o participaciones de entidades ZEC aunque esta materialización no puede aplicarse a la inversión mínima de las entidades ZEC, (ix) se permite la materialización en instrumentos financieros emitidos por entidades financieras, destinados a financiar proyectos privados de inversión en Canarias, (x) en la materialización en buques se sustituye la obligación de matrícula en Canarias por el puerto base en Canarias, (xi) se admite el mantenimiento de la materialización con la sustitución en seis meses de los elementos que causen baja por su valor neto contable, (xii) se permiten inversiones anticipadas con beneficios de los tres ejercicios futuros con el límite del año 2020. En los aspectos formales desaparecen los planes de inversión y datos a consignar en la memoria por entidades financieras emisoras de instrumentos RIC, y se minora el importe de las sanciones. Por otra parte la reforma de la Ley 27/2014, LIS, afecta a la RIC: (i) la dotación a la reserva de capitalización disminuye el beneficio contable que se puede dotar a la RIC, y la carencia de requisito de inversión la convierte en prioritaria sobre la RIC, (ii) la reserva de nivelación de bases imponibles (ERD) comparte con la RIC la posibilidad de deducir pérdidas futuras dado que en ésta se pueden regularizar voluntariamente las dotaciones en el plazo de materialización, lo que hace más ventajosa la RIC que a la nueva reserva, (iii) la introducción del concepto de actividad económica respecto de los arrendamientos hace desaparecer la obligación de contar con un local de uso exclusivo, (iv) mientras que el nuevo concepto de entidades patrimoniales excluidas del régimen de empresas de reducida dimensión, a la vista de la jurisprudencia en la materia, las deja fuera de la dotaciones RIC. La Crónica de lo acontecido en 2014 en la aplicación de la RIC presenta como novedad la restricción de cuatro a tres años del plazo de materialización en función de un criterio jurisprudencial que la inspección aplica con carácter retroactivo, cimentado en que no existe aprobación de cuentas al ejercicio siguiente al del cierre que permita diferir el cómputo del plazo.

**Raquel Álamo Cerrillo y M<sup>a</sup> Gabriela Lagos Rodríguez** reflexionan sobre la Economía Digital y el Fraude Fiscal. La globalización económica y la comunicación y el comercio electrónico dan lugar a dificultades en materia de fiscalidad internacional, a supuestos de doble imposición o desimposición que afectan a los principios de neutralidad y suficiencia. En este marco los Estados centran su interés en el fraude fiscal promoviendo propuestas normativas desarrolladas en el seno de la OCDE y la UE, para evitar pérdidas recaudatorias. Las diversas acepciones de la economía digital la vinculan con las nuevas tecnologías. La OCDE distingue entre economía digital y comercio electrónico en el plano conceptual. Objeto del comercio electrónico son tanto intangibles como bienes corporales. Ante el avance de estos fenómenos una parte relevante de los presupuestos gubernamentales va destinada al desarrollo de las TIC. A pesar de las adaptaciones de los sistemas tributarios impulsadas por las organizaciones internacionales éstas no han sido suficientes, dado que existe un importante volumen de fraude fiscal asociado a la economía digital. Las características de la economía digital, el elevado nivel de internacionalización y la transmisibilidad de intangibles hacen complicado determinar el estado de origen de las rentas que procuran mejorar su emplazamiento por razones fiscales. Los problemas en el impuesto sobre sociedades giran en torno a la residencia y en el impuesto sobre el valor añadido en la determinación del Estado de destino de los bienes. En el impuesto sobre sociedades los perfiles de la residencia y del establecimiento permanente conocidos han sido insuficientes frene a la deslocalización por razones fiscales, sin olvidar la importancia de los precios de transferencia para una correcta fijación de las bases internas. En la economía digital los tradicionales lazos territoriales entre una actividad productiva de renta y una específica localización quiebran. En el modelo de convenio de la OCDE la residencia es el lugar de dirección efectiva, concepto insuficiente en la economía digital. En el año 2001 la OCDE constituyó un grupo de trabajo que propuso o bien eliminar el concepto de sede de dirección efectiva, o bien una mejora del mismo, y como alternativas una jerarquía de criterios o una situación intermedia entre las dos primeras propuestas. En el año 2003 en un documento sobre el concepto de dirección efectiva sugiere cambios en el modelo de Convenio determinando la residencia: a) por la sede de dirección efectiva, b) si no es determinable, criterio de relaciones económicas más estrechas, o lugar de desarrollo principal de actividad, o de toma de decisiones ejecutivas importantes, c) Subsidiariamente, estado cuyas leyes rigen el estatus jurídico, y d) en defecto de todo, recurso al común acuerdo entre Estados. También la definición interna en cada Estado del concepto de establecimiento permanente provoca situaciones de sobreimposición o de desimposición. En el ámbito de la economía digital pueden ser establecimiento permanente la página web y el equipo informático o servidor. Con los criterios de la OCDE la página web no es un establecimiento permanente, pero sí el servidor, ya que el concepto de lugar fijo de negocios puede ser temporal aunque el servidor sea trasladable con facilidad. Para la OCDE las rentas del establecimiento permanente son beneficios empresariales. Si bien determinadas rentas pueden ser calificadas como cánones por la cesión del uso o derechos de autor, y la reproducción copia y almacenamiento de archivos y documentos no precisa soporte físico, es difícil tener constancia de las transacciones. En relación a los precios de transferencia y el comercio electrónico la OCDE no hace referencia expresa porque considera que esto no da lugar a nuevos problemas. Sin embargo, es complicado determinar el valor de un intangible porque las informaciones precisas no están disponibles dado la ventaja competitiva que supone su reserva. Lo que dificulta la aplicación del principio de libre competencia al tráfico de intangibles. La OCDE y la UE estudian soluciones al problema del fraude en la economía digital, para evitar la erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios (BEPS). La OCDE propone hasta 15 acciones concretas. La UE sigue las directrices de aquella, resumiendo en tres acciones principales: (i) combatir prácticas de competencia fiscal, (ii) revisar reglas de precios de transferencia, y (iii) establecer un nexo de unión de las actividades gravables. Además propone cláusulas de ajuste para instrumentos híbridos diseñados para minorar la tributación, control de empresas bajo control de capital extranjero, lucha contra entramados empresariales promotores de elusión fiscal. En cuanto a los precios de transferencia propone identificar cinco elementos básicos: (i) lugar de asignación de beneficios con

intangibles, revisando el concepto de establecimiento permanente, para contemplar la contratación a distancia y la definición de agente dependiente y comisionista, mejorando la definición de la exención de actividades auxiliares para incluir como actividad principal a los almacenes (ii) asignación de beneficios por el riesgo del negocio, (iii) caracterizar las transacciones, (iv) erosión de bases imponibles, y (v) análisis de cadenas de valor global y divisiones del grupo. En el impuesto sobre el valor añadido la dualidad entre entregas de bienes y prestaciones de servicios con efectos en el lugar de realización de unas y otras permite la localización en territorios fiscalmente ventajosos. Para la Comisión Europea las transacciones del comercio electrónico indirecto, cuando la entrega del bien o servicio se presenta de manera física, constituyen entregas de bienes. Mientras que el comercio electrónico directo, los intangibles adquiridos en la red, son prestaciones de servicios. Las entregas de bienes tributan en destino mientras que las prestaciones de servicios lo hacen en origen, lo que da lugar a que un mismo bien pero con distinto formato (libros) tribute a tipo distinto y en distinto territorio. Lo que resulta lesivo para el principio de neutralidad y el de suficiencia de los ingresos. En este marco la Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero modifica la Sexta Directiva IVA con efectos 1 de enero de 2015, con el régimen especial para empresarios y profesionales no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales. Decretando la tributación en destino, residencia del consumidor, para las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de las transacciones comerciales electrónicas. El intercambio de información es la pieza fundamental para evitar la evasión o elusión fiscal que aprovechan las jurisdicciones más favorables.

**Nuria Puebla Agramunt** nos trae un asunto conocido en recientes publicaciones de nuestra Asociación. La improcedencia de declarar responsable solidario al receptor de facturas falsas respecto de la sanción impuesta al emisor de las facturas falsas. La novedad consiste en que la perspectiva tiene en cuenta un supuesto en el que el receptor de las facturas está imputado por delito fiscal. En primer lugar, se ocupa de clarificar que la derivación de la responsabilidad al receptor de las facturas es, frente a lo que pretende la Administración, una manifestación de la potestad sancionadora. Lo que contradice las consideraciones de las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010. Según esto nuestros Tribunales exigen la prueba de la culpa para poder derivar la responsabilidad, en base a principios penales como el *nemo tenetur* y *de lex praevia y lex certa*. Además, si el derivado está bajo sospecha de haber cometido un delito fiscal, debe primar el principio de prejudicialidad penal para salvaguardar el posible *bis in idem* dado que en el proceso penal se habrá tenido en cuenta la utilización de facturas y la colaboración en su confección. En segundo lugar, no cabe derivar sanciones sin consideración de la culpa imputable al derivado en coherencia con aquella naturaleza sancionadora, incluso si, como sostiene la Administración estamos en presencia de dos conductas distintas (dejar de ingresar y colaborar en la emisión de facturas falsas), no cabe excusar prueba de culpa en la sanción que se pretende derivar. Y dicha prueba de culpa estará pendiente del pronunciamiento del juez penal a quien corresponde su valoración, dada la imputación existente. Pretender lo contrario infringe el principio de prejudicialidad penal: si las facturas son falsas, habrá de calificarlo el juez penal, con la obligación de suspender el procedimiento administrativo que impone el artículo 180 LGT. En tercer lugar, debe respetarse el principio de que no se puede sancionar dos veces por los mismos hechos: las sanciones que se imponen al receptor de las facturas por dejar de ingresar cuantifican y gradúan por la utilización de medios fraudulentos, por lo que no existe más que una conducta, la de dejar de ingresar utilizando medios fraudulentos. Porque en el orden penal no se puede analizar la conducta de quien utiliza facturas falsas para minorar la cuota, sin tener en cuenta la acción realizada globalmente considerada. En el ámbito tributario a la misma conclusión se llega con la aplicación de los artículos 3 y 4.3 del R.D. 2063/2004. En definitiva no es posible sancionar dos conductas cuando existe concurso medial, calificado como tal por el legislador penal. A esta tesis se atienen los pronunciamientos de la jurisdicción penal analizados, que obligan a tramitar las falsedades instrumentales de los delitos fiscales

como hechos integrados en el fraude tributario. Finaliza el trabajo con referencias a la doctrina de los Tribunales de Justicia que avalan la tesis de la autora, sin omitir la referencia a la doctrina de otros Tribunales que la contradicen, admitiendo, como pide la Administración que estamos ante conductas distintas sancionables de forma independiente. Matizando que estas últimas no contemplan supuestos en que el receptor de las facturas está imputado por delito contra la Hacienda Pública, sino que resuelven supuestos de ambos tipos de infracción y sanción en vía administrativa.

