

Diciembre 2015

En su Decisión de 17 de julio de 2013 relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/11, la Comisión Europea declaró que el régimen español de "Tax Lease" constituía una ayuda de Estado ilegal e incompatible, siendo sus beneficiarios las AIE (que participan en el proceso de arrendamiento y venta del buque) y los partícipes e inversores que invirtieron a través de ellas, lo que suponía recuperar las ayudas concedidas o autorizadas con posterioridad al 30 de abril de 2007, fecha en la que se adoptó la decisión final sobre el régimen de las AIE francesas.

Ahora, el Tribunal General, en Sentencia de 17 de diciembre de 2015 en los Asuntos acumulados T-515/13 y T-719/13, ha concluido en sentido contrario, sobre la base de que no se cumple el requisito de "selectividad".

Así, el Tribunal observa que (i) cualquier empresa de cualquier sector y tamaño puede invertir en buques, que (ii) las autorizaciones administrativas solo se referían a las características de los activos (buques) y no a las de los inversores, cuya identidad, además, podía modificarse tras la autorización del proyecto sin necesidad de pedir permiso a la Administración; y que (iii) en relación con otros supuestos motivos de selectividad (como que el sistema solo se aplicaba al fletamento a casco desnudo que hacían las AIEs) la Decisión de la Comisión no estaba correctamente motivada.

La anulación de la Decisión implica la inoponibilidad de ésta y de cualesquiera actos dictados en su ejecución. Por lo tanto, aunque la Comisión recurra en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (lo que es previsible y para lo que tiene dos meses), los procedimientos de recuperación a nivel nacional deberían, como mínimo, suspenderse.

Índice

I. Sentencias	5
1. Tax Lease.- El sistema español del "tax lease" no es una ayuda de Estado ilegal (Tribunal General. Sentencia de 17 de diciembre de 2015. Asuntos acumulados T-515/13 y T-719/13)	5
2. Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de la amortización dotada durante el periodo de prueba del inmovilizado (Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de noviembre de 2015)	5
3. Impuesto sobre Sociedades.- Las devoluciones que sean consecuencia de normas contrarias al derecho europeo se imputarán al ejercicio en que se efectuó el ingreso indebido (Audiencia Nacional. Sentencia de 15 de octubre de 2015)	5
4. Impuesto sobre Sociedades.- Es aplicable el régimen de fundaciones cuando las actividades sin ánimo de lucro son desarrolladas indirectamente por otra entidad (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de octubre de 2015)	6
5. Impuesto sobre Sociedades.- El productor ejecutivo no tiene derecho a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas (Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de febrero de 2015)	6
6. Principios comunitarios.- Un convenio bilateral en materia de doble imposición puede establecer un tratamiento desigual en función de la nacionalidad del contribuyente (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de noviembre de 2015, asunto C-241/14)	7
7. Principios comunitarios.- No siempre que no se permite al no residente la aplicación de deducciones establecidas para residentes se vulnera el principio de libre circulación de personas (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de noviembre de 2015, asunto C-632/13)	7
8. IAE.- La declaración censal de alta no implica necesariamente el efectivo ejercicio de las actividades (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de octubre de 2015)	8
9. IAE.- La actividad de "parque de atracciones" se desarrolla no solo en la superficie ocupada por las atracciones, sino en todo el recinto del parque (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 24 de julio de 2015)	9
10. Procedimiento de aplicación de los tributos.- Sobre la aplicación preferente del Derecho Comunitario (Tribunal Constitucional. Sentencia de 5 de noviembre de 2015)	9
11. Procedimiento administrativo.- No pueden reiterarse las comprobaciones de valores (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2015)	10
12. Procedimiento administrativo.- No pueden valorarse en el recurso unos informes administrativos que no se habían aportado previamente ni constaban en el expediente (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2015)	10

13.	Procedimiento contencioso-administrativo.- La interposición de recursos exige un acuerdo del órgano societario competente (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de octubre de 2015)	11
II.	Resoluciones y Consultas	11
1.	Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la normativa de precios de transferencia en la financiación vinculada para la adquisición de participaciones no vinculadas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de noviembre de 2015)	11
2.	Impuesto sobre Sociedades.- El régimen de imputación temporal de los ingresos derivados de quitas no tiene carácter opcional (Dirección General de Tributos. Consulta V2932-15, de 7 de octubre de 2015)	12
3.	Impuesto sobre Sociedades.- Inaplicación del régimen de neutralidad fiscal por insuficiencia de los motivos económicos válidos (Dirección General de Tributos. Consulta V2887-15, de 6 de octubre de 2015)	12
4.	Impuesto sobre Sociedades.- La escisión parcial financiera no proporcional no puede acogerse al régimen de neutralidad (Dirección General de Tributos. Consulta V2856-15, de 5 de octubre de 2015)	13
5.	IRPF.- La entrega de acciones debe realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de cada empresa individualmente considerada (Dirección General de Tributos. Consulta V3291-15, de 26 de octubre de 2015)	14
6.	IRPF.- Retribuciones en especie por la cesión de vehículos (Dirección General de Tributos. Consultas V2867-15, de 5 de octubre de 2015 y V3296-15, de 26 de octubre de 2015)	14
7.	IRPF.- La indemnización complementaria por daños y perjuicios que se paga junto con la indemnización por despido improcedente también está exenta (Dirección General de Tributos. Consulta V2952-15, de 7 de octubre de 2015)	15
8.	Procedimiento administrativo.- Sobre la aplicación de la jurisprudencia comunitaria cuando contradice el criterio administrativo previo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de noviembre de 2015)	15
9.	Procedimiento administrativo.- Notificaciones electrónicas para las sociedades mercantiles no establecidas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de noviembre de 2015)	16
10.	Procedimiento administrativo.- La Administración estatal no puede declarar unilateralmente la ineficacia del cambio de domicilio a un territorio vasco (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de noviembre de 2015)	16
11.	Procedimiento administrativo.- Antes de notificar sanciones de tráfico por edictos, ha de indagarse si en los registros y bases de datos de otras administraciones constan otros domicilios (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2015).	17
12.	Procedimiento de revisión.- Cuando no se ha estado personado en el procedimiento, el incumplimiento del plazo de alegaciones en el recurso de alzada determina su caducidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 30 de octubre y de 17 de noviembre de 2015).	17

13. Procedimiento de revisión.- La admisión a trámite de la solicitud de suspensión con dispensa total de garantías determina la imposibilidad de adoptar medidas cautelares (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2015) 18

III. Normativa 18

1. Se aprueba el modelo 151 de autoliquidación para contribuyentes que apliquen el régimen especial de impatriados, el modelo 149 de comunicación de aplicación del régimen y se modifica la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses (modelo 290) 18
2. Precios medios de venta para 2016 de determinados medios de transporte a efectos de la comprobación de valores 20
3. Presentación de declaraciones por vía electrónica 20
4. Sistema Lexnet 21
5. Modelo 145 de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados 21
6. Convenio de Doble Imposición entre España y Andorra 22
7. Modelos de solicitud de devolución para no residentes por la exención por reinversión en vivienda habitual. Modelos de solicitud del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la UE 23

I. Sentencias

1. ***Tax Lease.- El sistema español del "tax lease" no es una ayuda de Estado ilegal (Tribunal General. Sentencia de 17 de diciembre de 2015. Asuntos acumulados T-515/13 y T-719/13)***

El Tribunal General ha concluido en su sentencia que el sistema español del "tax lease" no constituye ayuda de Estado ilegal, a la vista de que no se cumple el requisito de "selectividad".

En este sentido, el Tribunal observa y concluye que:

- (a) Cualquier empresa de cualquier sector y tamaño puede invertir en buques, por lo que es, al menos respecto a los inversores, una medida general.
- (b) La autorización administrativa se refería únicamente a las características de los activos (buques), y no a las características de los inversores.

Destaca en la sentencia también el análisis de si el sistema afecta a los intercambios y a la competencia en el seno de la UE (como defendía la Comisión). La respuesta es que no concurre esta afectación. A este respecto, el Tribunal observa que:

- (a) Si los inversores actúan en todos los sectores de la economía, la Comisión tenía que haber explicado con un mínimo razonamiento cómo podía producirse dicho efecto y no lo ha hecho.
- (b) Se ha constatado que (i) por una parte, los inversores solo se quedan con una pequeña parte de la ventaja, mientras que la mayor parte se transfiere a otros agentes; y (ii) por otra parte, que resulta totalmente "inhabitual" que la Comisión conteste, en una decisión de ayudas, la validez de la cláusulas de los contratos entre navieras, astilleros e inversores. El Tribunal afirma que si bien ambos aspectos habrían requerido una motivación muy detallada, la decisión no da absolutamente ninguna.

2. ***Impuesto sobre Sociedades.- Deducibilidad de la amortización dotada durante el periodo de prueba del inmovilizado (Tribunal Supremo. Sentencia de 9 de noviembre de 2015)***

La Administración entendió en el caso enjuiciado que durante el período de prueba un activo no está en condiciones de funcionamiento, por lo que su amortización no es deducible en esos ejercicios aunque se registre contablemente.

El Tribunal Supremo comparte el criterio administrativo y concluye que los elementos patrimoniales se consideran en funcionamiento solo cuando están en condiciones de participar de forma plena y con regularidad en el proceso productivo, lo que solo puede ocurrir tras superarse el periodo de prueba.

3. ***Impuesto sobre Sociedades.- Las devoluciones que sean consecuencia de normas contrarias al derecho europeo se imputarán al ejercicio en que se efectuó el ingreso indebido (Audiencia Nacional. Sentencia de 15 de octubre de 2015)***

Se analiza la imputación temporal a efectos del Impuesto sobre Sociedades de unas devoluciones de IVA, amparadas en que la norma que llevó a la repercusión de IVA correspondiente se había declarado contraria al Derecho Europeo por el TJUE.

Entiende la Audiencia Nacional que las sentencias del TJUE tienen, en estos casos, efectos *ex tunc*, al igual que ocurriría ante una declaración de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional. Conforme a ello, el ingreso por la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas debe entenderse imputable al ejercicio en el que se efectuó el ingreso indebido. Si ese ejercicio está prescrito, entonces el ingreso no tributará.

Debe subrayarse que el 5 de noviembre el TEAC ha emitido resolución en la que se analiza la imputación temporal de devoluciones correspondientes a la tasa del juego (en relación con un incremento del IPC fijado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado anulado por el Tribunal Supremo por entenderlo contrario a derecho).

El TEAC concluye que, en este caso, al tratarse de un supuesto de ilegalidad y no de inconstitucionalidad de la norma, las devoluciones deben integrarse en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución por la autoridad competente, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades, dado que no existe una norma especial en este sentido.

4. *Impuesto sobre Sociedades.- Es aplicable el régimen de fundaciones cuando las actividades sin ánimo de lucro son desarrolladas indirectamente por otra entidad (Audiencia Nacional. Sentencia de 1 de octubre de 2015)*

La fundación recurrente es una entidad sin fines lucrativos cuya única finalidad es la de promocionar con donaciones la actividad de otras entidades sin ánimo de lucro, figurando en sus estatutos como objeto social la realización de obras de beneficencia privada.

En opinión de la Inspección, la aplicación del régimen fiscal especial para entidades sin ánimo de lucro exige que se persiga la consecución de fines de interés general, lo que no se puede entender cumplido cuando no se desarrolla la actividad directamente sino mediante la financiación de terceros para que éstos dediquen los importes obtenidos a esos fines de interés general. Por este motivo, la Inspección negó la aplicación del régimen especial a la fundación recurrente.

Frente a ello, la Audiencia Nacional entiende que:

- (a) La norma exige que se pretenda la consecución de fines de interés general pero no especifica que deba hacerse de forma directa.
- (b) Por lo tanto, una fundación como la recurrente, que financia a otras para que destinen los importes recibidos a fines de interés general, debe poder aplicar el régimen especial.

5. *Impuesto sobre Sociedades.- El productor ejecutivo no tiene derecho a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas (Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de febrero de 2015)*

La entidad recurrente, productora ejecutiva de series audiovisuales para cadenas de televisión, aplicó la deducción por inversiones en producciones cinematográficas. La inspección negó el derecho a esa deducción al entender que ese derecho lo tiene la cadena de televisión, que, a través de la figura de los "delegados de producción", supervisa la producción y realiza la aprobación previa de los guiones, pudiendo prorrogar o cancelar la serie en función de la audiencia.

A efectos de la aplicación de la deducción por inversiones cinematográficas, la Audiencia Nacional concluye que:

- (a) Debe equipararse la figura del productor con la del inversor (el que asume el coste y el riesgo económico de la producción). Conforme a ello, en un supuesto como el analizado y a efectos de la deducción, debe entenderse que el productor es la propia cadena de televisión.
- (b) La entidad recurrente, en su condición de productora ejecutiva, percibe un precio por la producción, pero no asume el riesgo económico de la ejecución de la obra, que corresponde a la cadena.

En definitiva, según la Audiencia Nacional el productor ejecutivo no puede beneficiarse de la deducción.

6. Principios comunitarios.- Un convenio bilateral en materia de doble imposición puede establecer un tratamiento desigual en función de la nacionalidad del contribuyente (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de noviembre de 2015, asunto C-241/14)

Se plantea cuestión prejudicial al TJUE acerca de si los principios de no discriminación e igualdad de trato (enunciados en el Acuerdo sobre la libre circulación de personas, firmado entre la Unión Europea y Suiza), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un convenio bilateral en materia de doble imposición (Convenio entre Alemania y Suiza), en virtud del cual:

- (a) el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un contribuyente de nacionalidad alemana que ha trasladado su residencia de Alemania a Suiza, manteniendo su lugar de trabajo por cuenta ajena en Alemania, corresponde al Estado de la fuente de dichos rendimientos (Alemania),
- (b) mientras que el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un nacional suizo, en una situación análoga, corresponde al Estado de la residencia (Suiza).

El TJUE concluye que los Estados firmantes del referido Acuerdo sobre la libre circulación de personas son libres, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal, de manera que no puede considerarse que la diferencia de trato prevista en el convenio para evitar la doble imposición constituya una discriminación prohibida.

7. Principios comunitarios.- No siempre que no se permite al no residente la aplicación de deducciones establecidas para residentes se vulnera el principio de libre circulación de personas (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de noviembre de 2015, asunto C-632/13)

La normativa fiscal sueca prevé que los contribuyentes residentes en Suecia tributen por obligación personal, con derecho a deducir determinados gastos. Por su parte, los contribuyentes no residentes están sometidos a una obligación fiscal real y no pueden deducirse los referidos gastos, si bien el tipo impositivo aplicado a estos últimos es más bajo. Cuando la mayor parte de las rentas de un no residente procedan de Suecia, se les permite a estos últimos optar por el régimen fiscal de los contribuyentes residentes.

Se plantea al TJUE si la referida normativa es contraria a la libre circulación de trabajadores dentro de la Unión Europea.

El TJUE afirma que:

- (a) En materia de impuestos directos, ya es jurisprudencia reiterada del propio Tribunal que la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, porque los rendimientos obtenidos en un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, que se centralizan en el lugar de su residencia.
- (b) El que un Estado no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio.
- (c) Es cierto que cuando el no residente no obtiene ingresos significativos en su Estado de residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos de una actividad ejercida en el Estado donde trabaja (de forma que el primer Estado no puede concederle las ventajas de los residentes), el no residente podría resultar discriminado; porque en estos casos la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el otro Estado.
- (d) Esta situación especial podría entenderse concurrente, a priori, en el caso analizado, en el que la recurrente no tenía ningún ingreso sujeto a tributación en el Estado de residencia, percibiendo todos en el otro Estado. Por tanto, correspondía, en principio, a ese último Estado tomar en consideración la situación personal y familiar de la recurrente.
- (e) No obstante, la recurrente podía haber optado por tributar bajo el régimen aplicable a los residentes y no lo hizo, haciéndolo como no residente. Este régimen para no residentes supone en general (según constata el Tribunal) una carga fiscal más ligera que la que recae, por ingresos comparables, sobre los contribuyentes residentes.
- (f) Conforme a ello, concluye el Tribunal que la denegación a los contribuyentes no residentes que obtienen la mayor parte de sus ingresos en el Estado fuente y que han optado por el régimen fiscal de retención en la fuente, de la deducción de gastos (que sí pueden deducirse los residentes), no constituye una discriminación contraria a la libre circulación de personas en la medida en que los contribuyentes no residentes no están sujetos a una carga fiscal globalmente superior a la que recae sobre los contribuyentes residentes y han podido optar por uno u otro régimen.

8. IAE.- La declaración censal de alta no implica necesariamente el efectivo ejercicio de las actividades (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 7 de octubre de 2015)

La Ley de Haciendas Locales establece que están exentos del IAE los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos en que esa actividad se desarrolle.

En este caso, el sujeto presentó declaración censal de alta en el IAE en 2007. En 2010, la Administración le informó que le daba de alta en la matrícula del impuesto, a lo que se opuso el sujeto, alegando que no había iniciado el efectivo ejercicio de su actividad hasta 2010, por lo que aún podía aplicar la exención durante dos años más.

El Tribunal estima los motivos de la recurrente, concluyendo que:

- (a) Están obligados a presentar declaración censal de alta en el IAE todos los empresarios, tanto los que desarrollen actividades económicas como los que las vayan a desarrollar.
- (b) De este modo, el alta censal no implica necesariamente el inicio efectivo del ejercicio de la actividad, que es lo que constituye el hecho imponible del impuesto.
- (c) Dado que de la documentación aportada se desprende que la recurrente no inició su actividad hasta 2010, tiene derecho a disfrutar de la exención del impuesto en ese ejercicio.

9. IAE.- La actividad de "parque de atracciones" se desarrolla no solo en la superficie ocupada por las atracciones, sino en todo el recinto del parque (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 24 de julio de 2015)

La actora aparecía inscrita en el Epígrafe 981.3 de las tarifas del IAE, correspondiente a la actividad de "parques de atracciones, incluidos los acuáticos y análogos, de carácter estable". Se analiza cómo debe computarse la superficie descubierta del parque de atracciones, al objeto de calcular el elemento tributario superficie.

La Sala entiende que la actividad económica consistente en "parque de atracciones" se desarrolla, no sólo en la superficie en la que se ubican las atracciones, sino en todo el recinto cerrado que constituye el parque por el que se encuentran distribuidas las atracciones y que comprende también (i) los jardines, (ii) los lagos, (iii) los viales interiores que permiten al público disfrutar del recorrido íntegro por el parque y de los espectáculos abiertos que puedan ofrecerse por ese recorrido (se decida o no utilizar las atracciones), zonas de seguridad, etc.

Ello es independiente, según el Tribunal, del sistema de pago de entradas (i.e. existencia de meras "entradas de paseo" frente a las entradas que permiten el uso de las atracciones), que responde a cuestiones de política empresarial y a objetivos de recaudación o de captación de clientes de la propia actora, lo que resulta ajeno al impuesto.

10. Procedimiento de aplicación de los tributos.- Sobre la aplicación preferente del Derecho Comunitario (Tribunal Constitucional. Sentencia de 5 de noviembre de 2015)

En recurso de amparo, el Tribunal Constitucional (TC) aclara su doctrina sobre la correcta aplicación del Derecho Comunitario y sobre la trascendencia de su inaplicación por parte de los tribunales nacionales.

En el recurso de amparo se analiza concretamente la alegación de un interino que, con base en una norma de no discriminación de la Directiva 1999/70 CE, exigía el derecho a percibir los complementos específicos de formación conocidos como "sexenios" a los que habría tenido derecho de ser funcionario de carrera en lugar de funcionario interino. En la jurisdicción contencioso-administrativa se decía que no podía aplicarse esa normativa comunitaria, aduciendo que la normativa interna impedía el reconocimiento del derecho que reclamaba el demandante por cuanto éste no cumplía el requisito de ser funcionario de carrera al tratarse de personal interino.

Debe subrayarse que la parte demandante había aportado en el curso del proceso un Auto del TJUE, que resolvía una cuestión prejudicial planteada por un tribunal español para un caso idéntico al suyo.

El TC estima el amparo propuesto por entender que las resoluciones judiciales recurridas vulneraron el derecho del demandado a la tutela judicial efectiva sin padecer indefensión. El TC entiende en este sentido que:

- Alegada una norma comunitaria, los tribunales sentenciadores infringen el derecho a la tutela judicial efectiva si no citan ni valoran esa norma.
- Ello se agrava si, además, esa norma comunitaria ha sido ya interpretada por el TJUE en el sentido alegado; no obsta a ello que el tribunal de instancia basara su conclusión en un pronunciamiento de otra Sección de la misma Sala, porque ello supone incurrir en una selección arbitraria e irrazonable de las normas aplicables.

Para un mayor detalle, dicha Sentencia ha sido objeto de análisis en el Comentario Garrigues 10-2015 de Litigación y Arbitraje, cuyo link adjuntamos:

<http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/comentario-litigacion-10-2015.pdf>

11. Procedimiento administrativo.- No pueden reiterarse las comprobaciones de valores (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2015)

Se analiza en este recurso de casación la validez de la reiteración de actos administrativos cuando han sido anulados otros anteriores sobre la misma cuestión. En el caso concreto analizado, se había anulado una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por falta de motivación de la comprobación de valores; posteriormente, en el marco de un procedimiento de verificación de datos, se emitió otra liquidación que también fue anulada por el mismo motivo.

El Tribunal considera que en estas circunstancias ya no es posible emitir una nueva liquidación porque las dos anteriores han sido anuladas por el mismo defecto, que no es otro que la falta de motivación.

12. Procedimiento administrativo.- No pueden valorarse en el recurso unos informes administrativos que no se habían aportado previamente ni constaban en el expediente (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2015)

Se recibió en herencia una empresa familiar. El causante había estado percibiendo, antes del fallecimiento, una pensión de jubilación. Con base en este hecho, la Inspección entendió que no podía entenderse que el causante había ejercitado de forma personal y directa la actividad empresarial, negando la aplicación de la reducción del 95% prevista para la sucesión de empresa familiar por este motivo.

Parece ser que la Administración emitió unos informes en los que añadía un segundo incumplimiento; en concreto, se decía que se incumplía el requisito de que la actividad debía haber constituido la principal fuente de renta del causante. No obstante, estos informes no fueron compartidos con el sujeto ni lo que se decía en los mismos había servido de justificación al emitir la liquidación administrativa. Además, no se incorporaron al expediente administrativo ni constaban en el expediente que posteriormente accedió a la jurisdicción contencioso-administrativa.

A pesar de ello, el tribunal de instancia confirmó la conclusión administrativa por incumplir ese segundo requisito.

El Tribunal Supremo concluye que:

- (a) Es reiterada su doctrina de que la percepción de una pensión de jubilación no impide *per se* considerar que la actividad se desarrolla de manera habitual, personal y directa.
- (b) Dado que el tribunal de instancia niega la aplicación del beneficio fiscal con base en el supuesto incumplimiento de otro requisito legal que está justificado en informes cuyo contenido no conocía el recurrente y que no figuraban en el expediente administrativo ni en los autos del procedimiento, no cabe considerar la conclusión del tribunal de instancia en este aspecto.

13. Procedimiento contencioso-administrativo.- La interposición de recursos exige un acuerdo del órgano societario competente (Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de octubre de 2015)

El Tribunal Supremo conoce de un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por una entidad frente a la sentencia que inadmitía un recurso contencioso-administrativo, por no cumplir con la exigencia del artículo 45.2.d) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Conforme a este artículo, para la interposición de un recurso contencioso-administrativo es preciso acreditar la adopción por el órgano societario competente del acuerdo en el que se ha decidido esa interposición.

El Tribunal desestima el recurso planteado en la medida en que la entidad no acreditó ante la sala de instancia la decisión del órgano competente de la compañía para interponer el recurso. Confirma así su doctrina en esta materia, concluyendo que:

- Toda persona jurídica debe acreditar la legitimación para la interposición de un recurso contencioso-administrativo mediante la adopción del correspondiente acuerdo.
- Ese acuerdo debe ser adoptado por el órgano que estatutaria o legalmente tenga atribuida la competencia, debiéndose acreditar tal extremo.
- No cabe confundir el poder de representación, que solo acredita de forma genérica que el representante está facultado para actuar en nombre y representación de la sociedad, con el acuerdo específico del órgano decisorio por el que se decide ejercitar la acción.

II. Resoluciones y Consultas

1. Impuesto sobre Sociedades.- Aplicación de la normativa de precios de transferencia en la financiación vinculada para la adquisición de participaciones no vinculadas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 5 de noviembre de 2015)

Una entidad residente en Brasil (matriz de un grupo multinacional) tenía una opción de compra sobre participaciones en otras tantas entidades residentes en Brasil no vinculadas, que cedió a una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE) vinculada y residente en España. La adquisición por la ETVE de las entidades brasileñas se financió con un préstamo de su socio único, residente en Holanda y participado, a su vez, por la matriz brasileña.

El TEAC, respaldando el enfoque de la Inspección, rechaza la deducibilidad de los gastos financieros derivados del citado préstamo sobre la base de:

- (a) El régimen de operaciones vinculadas.
- (b) El artículo 9 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y los Países Bajos

Y todo ello sin necesidad de acudir a las normas antielusión contenidas en la Ley General Tributaria (conflicto en la aplicación de la norma, simulación o calificación).

En este sentido, acudiendo a las directrices sobre precios de transferencia, el TEAC se plantea si un tercero independiente habría actuado del mismo modo en condiciones normales de mercado, o si por el contrario la operación nunca se habría llevado a cabo de no existir vinculación entre las partes contratantes, al carecer la misma de racionalidad (principio de libre competencia).

2. *Impuesto sobre Sociedades.– El régimen de imputación temporal de los ingresos derivados de quitas no tiene carácter opcional (Dirección General de Tributos. Consulta V2932-15, de 7 de octubre de 2015)*

La sociedad consultante se declaró en concurso voluntario de acreedores, aprobándose en el ejercicio 2014 un convenio que modificaba sustancialmente las condiciones de la deuda. El convenio fue aprobado por sentencia en el propio ejercicio 2014. La sociedad contabilizó el ingreso total derivado de la quita en el ejercicio 2014, según el criterio fijado por el ICAC en la consulta nº 1 del BOICAC 76.

En relación con este tipo de situaciones, el artículo 14.19 del TRLIS y actual artículo 11.13 de la LIS disponen que el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

A la vista de dicho precepto, se plantea si la empresa puede no aplicar dicha regla especial e imputar fiscalmente la totalidad del ingreso en el ejercicio 2014, teniendo en cuenta que no se produce ningún perjuicio económico para la Administración, de tal modo que el criterio fiscal y contable serían idénticos y no habría que realizar por este motivo ajustes extracontables en los siguientes años, reduciendo considerablemente la carga administrativa de la sociedad.

La DGT concluye en sentido negativo. Se basa en que el artículo 10.3 de la LIS establece que la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable. Entre dichos preceptos se encuentra el artículo 19.14 del TRLIS (actual artículo 11.13 de la LIS), sin que esté previsto que sea un sistema opcional de integración en la base imponible.

3. *Impuesto sobre Sociedades.– Inaplicación del régimen de neutralidad fiscal por insuficiencia de los motivos económicos válidos (Dirección General de Tributos. Consulta V2887-15, de 6 de octubre de 2015)*

Cuando la causa que motiva la realización de las operaciones de reorganización empresarial es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial de neutralidad.

La Ley establece a estos efectos que las actuaciones de comprobación que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal neutral, como consecuencia de que se entienda que la operación no se efectúa por motivos económicos válidos, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal. Esta limitación legal al ajuste que puede realizar la inspección es novedosa en la Ley aplicable a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Se plantea en la consulta una fusión por absorción por la que una entidad absorbe a su filial (que es a su vez matriz de otras tantas entidades), con el fin de simplificar la estructura y ahorrar costes administrativos. La entidad absorbente cuenta con bases imponibles negativas previas a la consolidación y la absorbida viene generando bases imponibles positivas. Lo que se plantea es qué ocurriría si se pusieran en duda los motivos económicos (no fiscales) de la fusión.

La DGT recuerda en primer lugar que:

- (a) El TJUE y la propia DGT han reiterado que una fusión como la señalada puede tener un efecto positivo en términos de ahorro de costes, aun cuando la entidad holding no tenga actividad alguna siendo posible, por tanto, aplicar el régimen fiscal especial de reestructuración empresarial.
- (b) No obstante, cuando estos motivos económicos van acompañados de una minoración en la carga tributaria de la entidad absorbida derivada de que sus ingresos podrán compensarse con bases imponibles negativas de la entidad absorbente cuyo aprovechamiento pudiera estar dificultado con carácter previo a la fusión, cabe plantearse si este último efecto es preponderante respecto del ahorro de costes.
- (c) Tal y como señala el TJUE, la amplitud de la ventaja fiscal en relación con el ahorro de costes en caso de que éste fuera puramente marginal, pueden constituir una presunción de que la operación no es económicamente válida, lo que corresponde determinar a las autoridades nacionales.

Tras estas reflexiones, la DGT señala que si con base en lo anterior se concluye que la operación no cumple el requisito de motivación la inaplicación del régimen fiscal de neutralidad se limitaría a eliminar los efectos de la minoración de la carga tributaria, lo que en este caso concreto se sitúa en el aprovechamiento de las bases imponibles negativas de la entidad absorbente, todo ello sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder.

4. Impuesto sobre Sociedades.– La escisión parcial financiera no proporcional no puede acogerse al régimen de neutralidad (Dirección General de Tributos. Consulta V2856-15, de 5 de octubre de 2015)

La normativa del Impuesto sobre Sociedades permite la aplicación del régimen de neutralidad a una escisión en la que existan dos o más entidades adquirentes, cuando se atribuyan a los socios de la entidad escindida participaciones en las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde (escisión no proporcional), siempre que los patrimonios adquiridos por cada una de las entidades adquirentes constituyan ramas de actividad.

La DGT aclara que las participaciones (mayoritarias y minoritarias) en entidades no pueden conformar una rama de actividad diferenciada, dado que la dirección y gestión de participaciones en otras entidades no constituye el desarrollo de una actividad económica. Por tanto, las escisiones parciales financieras no proporcionales no pueden acogerse al régimen neutral.

5. IRPF.- La entrega de acciones debe realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de cada empresa individualmente considerada (Dirección General de Tributos. Consulta V3291-15, de 26 de octubre de 2015)

La normativa del IRPF prevé la aplicación de una exención para los rendimientos del trabajo en especie consistentes en la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Por lo que se refiere a este último requisito, el Reglamento del IRPF añade que, en el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones. En consecuencia, la DGT concluye que el cumplimiento del requisito relativo a que la entrega se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores debe entenderse referido a cada empresa individualmente considerada y no al grupo.

En el caso concreto analizado:

- (a) La oferta no se dirige a todos los trabajadores de cada una de las empresas que aprueba el Plan, quedando limitada a los trabajadores que hayan superado el periodo de prueba fijado en su contrato, tengan un contrato indefinido y tengan establecida una retribución variable.
- (b) En dos de las sociedades del grupo, además, se exige que se pertenezca a un determinado grupo profesional (o que, de no pertenecer a ese grupo, se haya sido designado por el Consejo de Administración).

Conforme a ello, en ninguna de las empresas del grupo se cumpliría el requisito de que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos sus trabajadores, por lo que la exención no es aplicable.

6. IRPF.- Retribuciones en especie por la cesión de vehículos (Dirección General de Tributos. Consultas V2867-15, de 5 de octubre de 2015 y V3296-15, de 26 de octubre de 2015)

La normativa del IRPF establece una regla especial de valoración para los rendimientos de trabajo consistentes en la utilización de vehículos.

Es criterio reiterado de la DGT y los Tribunales que, en los supuestos de utilización simultánea del vehículo en los ámbitos laboral y particular, resulta necesario establecer un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.

También es reiterado el criterio administrativo y judicial sobre que, al ser esta una cuestión de hecho, su valoración corresponde a los órganos de la Administración tributaria encargados de la gestión e inspección de los tributos, sin que pueda señalarse un criterio general de determinación.

En relación con esta última cuestión, la DGT realiza las siguientes advertencias en estas consultas:

- No son aceptables aquellos criterios en los que la cuantificación se realice en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares. Este uso particular puede descartarse, cuando el vehículo se devuelve a la sede de la empresa al finalizar la jornada laboral o cuando el vehículo permanece en la sede de la empresa en períodos temporales no laborables.
- La circunstancia de que los vehículos lleven el logotipo de la empresa en los paneles laterales o delantero y trasero no comporta alteración alguna respecto a la consideración de retribución en especie por la utilización particular por parte de los empleados de los vehículos de empresa.

7. IRPF.- La indemnización complementaria por daños y perjuicios que se paga junto con la indemnización por despido improcedente también está exenta (Dirección General de Tributos. Consulta V2952-15, de 7 de octubre de 2015)

El consultante solicitó la extinción de su relación laboral conforme a lo establecido en los artículos 50 del Estatuto de los Trabajadores y 279, 280 y 281 de la Ley de la Jurisdicción Social, por incumplimiento del empresario de una sentencia del Juzgado de lo Social, que declaró injustificada una medida de traslado y condenaba a la empresa a reponer al trabajador en su antiguo centro de trabajo.

Por Auto del Juzgado de lo Social, se declaró extinguida la relación laboral del consultante y se condenó a la empresa al abono de una indemnización por despido improcedente y otra indemnización complementaria en concepto de daños y perjuicios ocasionados por las ejecutadas arbitrariamente al trabajador, al amparo de lo dispuesto en el artículo 281.2 b) de la Ley de la Jurisdicción Social.

Ese artículo establece que en este tipo de autos, cuando resulte acreditado el incumplimiento empresarial, el juez debe (entre otras):

- (a) Declarar extinguida la relación laboral.
- (b) Acordar que se abonen al trabajador (i) las percepciones económicas previstas en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente; y, (ii) en atención a las circunstancias concurrentes y a los perjuicios ocasionados por la no readmisión o por la readmisión irregular, una indemnización adicional de hasta quince días de salario por año de servicio y un máximo de doce mensualidades.

La DGT concluye que cabe aplicar la exención prevista en la Ley del IRPF a las indemnizaciones por despido o cese y a las indemnizaciones por daños y perjuicios.

8. Procedimiento administrativo.- Sobre la aplicación de la jurisprudencia comunitaria cuando contradice el criterio administrativo previo (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de noviembre de 2015)

El sujeto se auto-repercutió IVA por unos servicios recibidos de gestión discrecional de carteras. Posteriormente pidió devolución de ese IVA sobre la base del criterio de la DGT vigente en los periodos en que dichos servicios se prestaron, según el cual ese tipo de servicios estaba exento del impuesto. No obstante, al tiempo de solicitar la rectificación de sus

autoliquidaciones, ya se había dictado una sentencia del TJUE estableciendo un criterio diferente y contrario a la exención.

El TEAC, tras recordar (i) tanto la primacía del Derecho de la UE, como que (ii) la doctrina de la DGT no le vincula, concluye que las normas se deben aplicar de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, de manera que tanto la Administración como los órganos revisores, al tiempo de fundamentar los actos administrativos y resoluciones pertinentes, están vinculados a la interpretación del TJUE, aun cuando sea contraria al criterio administrativo vigente. Por esto, en casos en que el hecho imponible se produzca antes de la emisión del criterio del TJUE pero se solicite la devolución del tributo después, prevalece el criterio del TJUE. Nótese que en estos casos, se hace de mejor condición a quien aplica el criterio administrativo vigente en su autoliquidación, frente a quien no lo hace en la autoliquidación pero posteriormente solicita su rectificación.

9. Procedimiento administrativo.- Notificaciones electrónicas para las sociedades mercantiles no establecidas (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de noviembre de 2015)

Se notificó a un empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto su inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada (DEH).

Ese empresario había solicitado la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto, que fue desestimada. Habiendo interpuesto recurso de reposición (en el que señaló un domicilio a efectos de notificaciones), la resolución desestimatoria de ese recurso se le notificó en el buzón electrónico asociado a su DEH, entendiéndose practicada la notificación a los diez días.

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa frente a dicha resolución después de transcurrido el plazo para reclamar, contado desde que se entendió efectuada la notificación en la DEH.

El TEAC concluye que la notificación efectuada en la DEH no fue válida porque, en un procedimiento iniciado a solicitud del interesado en el que expresamente se señala un lugar para la práctica de notificaciones, la Administración debe hacer al menos dos intentos de notificación en la dirección señalada por el reclamante antes de acudir a la notificación a través de la DEH.

Por este motivo, concluye el TEAC que la resolución desestimatoria del recurso de reposición se debió entender notificada en la fecha en que se interpuso la reclamación económico-administrativa (al ser éste el momento en el que el contribuyente llevó a cabo una actuación que supuso el conocimiento de la resolución objeto de notificación), por lo que dicha reclamación se debe considerar interpuesta en plazo.

10. Procedimiento administrativo.- La Administración estatal no puede declarar unilateralmente la ineficacia del cambio de domicilio a un territorio vasco (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de noviembre de 2015)

Una sociedad trasladó su domicilio fiscal de Andalucía al País Vasco. Con posterioridad, la Inspección estatal inició actuaciones de comprobación en las que calificó como ineficaz ese traslado, practicando liquidación por el impuesto estatal.

El contribuyente alega que la decisión ha sido adoptada por la Administración estatal de manera unilateral, prescindiendo del procedimiento legalmente establecido en relación con el cambio de domicilio fiscal.

El TEAC concluye que:

- (i) La actuación de la Administración estatal no se ajustó a lo dispuesto en el Concierto Económico con el País Vasco, al no haber tenido en cuenta el carácter bilateral de la referida norma.
- (ii) No obstante, el acuerdo unilateral adoptado por la Administración estatal no conlleva la nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones, sino la retroacción de las actuaciones a fin de notificar a la Hacienda Foral la decisión de la Administración estatal sobre la ineficacia del cambio de domicilio fiscal para que pueda dar o no su conformidad a dicha decisión y, en caso de discrepancia, acudir a la Junta Arbitral, siendo este último un cauce imperativo previsto en el Concierto Económico con el País Vasco.

11. Procedimiento administrativo.- Antes de notificar sanciones de tráfico por edictos, ha de indagarse si en los registros y bases de datos de otras administraciones constan otros domicilios (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2015).

El contribuyente cambió su domicilio pero no lo comunicó a la Dirección General de Tráfico; no obstante, el nuevo domicilio fue comunicado a otras administraciones. Tras el intento de notificación de una multa de tráfico al domicilio previo, se procedió a la notificación edictal.

El TEAC entiende que la Jefatura Provincial de Tráfico no agotó todas las vías previstas en la normativa antes de proceder a la notificación vía edictos y que esta falta de diligencia y buena fe no debe perjudicar al contribuyente, más aún porque es extraordinariamente sencillo para esta Jefatura (según el TEAC) la localización de otros domicilios en los registros y bases de datos de otras Administraciones (en particular, en las bases de datos de la AEAT).

12. Procedimiento de revisión.- Cuando no se ha estado personado en el procedimiento, el incumplimiento del plazo de alegaciones en el recurso de alzada determina su caducidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 30 de octubre y de 17 de noviembre de 2015).

Se trata de dos recursos de alzada ordinarios interpuestos por el Director del Departamento de Inspección y el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, que no habían estado personados en los correspondientes procedimientos en primera instancia. Las alegaciones de esos recursos fueron formuladas más allá del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto de los expedientes.

Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, el TEAC concluye que, en estos supuestos, el procedimiento de alzada se desdobra en dos fases:

- (i) Por un lado, el simple anuncio, que deberá realizarse en el plazo de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR correspondiente y,
- (ii) por otro, la formulación de alegaciones, que deberán presentarse en el plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente.

Este segundo plazo para la formulación de alegaciones es un plazo de caducidad cuando el recurrente no ha estado personado en el procedimiento de instancia, de modo que su incumplimiento determina la inadmisión del recurso.

13. Procedimiento de revisión.- La admisión a trámite de la solicitud de suspensión con dispensa total de garantías determina la imposibilidad de adoptar medidas cautelares (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2015)

Se admitió a trámite por el TEAC una solicitud de suspensión de una liquidación con dispensa total de garantías. Antes de la resolución de esa solicitud se adoptaron por la Administración medidas cautelares tendentes a asegurar el pago de la deuda y consistentes en el embargo preventivo de diversos bienes inmuebles.

El TEAC se plantea si la adopción de una medida cautelar en estos casos es (i) una actuación de ejecución del acto impugnado o, por el contrario, (ii) una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda.

El TEAC concluye que, cuando ya se ha dictado el acto de liquidación tributaria, la adopción de una medida cautelar como la descrita constituye un acto de ejecución del acto impugnado.

Por tanto, en la medida en que la solicitud de suspensión sin garantías determina la suspensión cautelar de la ejecución del acto, durante el periodo que media entre la solicitud de suspensión y su resolución no es posible la adopción de medidas cautelares.

Añade el Tribunal que en el caso de sanciones, como éstas se suspenden automáticamente durante la tramitación de la vía económico-administrativa y son, por tanto, inejecutivas, tampoco es posible la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de la reclamación.

III. Normativa

1. Se aprueba el modelo 151 de autoliquidación para contribuyentes que apliquen el régimen especial de impatriados, el modelo 149 de comunicación de aplicación del régimen y se modifica la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses (modelo 290)

Se ha publicado en el BOE de 23 de diciembre de 2015 la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por la que:

- (a) Se aprueba el modelo 151 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. El modelo se adapta a las modificaciones introducidas en ese régimen especial, aplicables con efectos 1 de enero de 2015.
- (b) Se aprueba también el modelo 149, que debe utilizarse para comunicar la opción por la aplicación del régimen, la renuncia y la exclusión del régimen o la finalización del desplazamiento a territorio español.

Estos modelos se presentarán por medios electrónicos (en el caso del modelo 149 se presentará utilizando los modelos imprimibles y rellenables disponibles en la sede electrónica de la AEAT hasta el 31 de enero de 2016).

En cuanto a los plazos de presentación:

- (a) El modelo 151 se presentará, para cada año, en las fechas que se determinen para la autoliquidación del IRPF.
- (b) El modelo 149 deberá presentarse:
 - En caso de comunicación de acogimiento, en 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.
 - En caso de comunicación de renuncia al régimen, durante los meses de noviembre y diciembre.
 - Para la comunicación de exclusión por incumplimiento de condiciones, en el plazo de 1 mes desde el incumplimiento.
 - Finalmente, en caso de comunicación de fin del desplazamiento sin pérdida de la condición de residente en España en dicho ejercicio, en 1 mes desde la finalización del desplazamiento.

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a España con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014. Dicha opción se ejercitará mediante la presentación de su declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015, que se hará a través del modelo 150 en lugar de a través del nuevo modelo 151.

La presente Orden también modifica la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290, y otra normativa tributaria.

Lo dispuesto en esta Orden entró en vigor el 24 de diciembre de 2015 con las siguientes especialidades:

- El modelo 151 se utilizará por primera vez para la presentación de la declaración correspondiente al período impositivo 2015.
- La presentación electrónica de la comunicación modelo 149 será aplicable desde el 1 de febrero de 2016.
- Las modificaciones introducidas respecto al modelo 290 de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, se aplicarán por primera vez en la declaración correspondiente al ejercicio 2015.

2. Precios medios de venta para 2016 de determinados medios de transporte a efectos de la comprobación de valores

En el BOE de 21 de diciembre de 2015 se ha publicado la Orden HAP/2763/2015, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

3. Presentación de declaraciones por vía electrónica

Se ha publicado en el BOE de 21 de diciembre de 2015 la Orden HAP/2762/2015, de 15 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

A través de esta Orden se amplía el ámbito de la presentación por vía electrónica a modelos de autoliquidación hasta ahora expresamente excluidos y a determinadas declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución. En concreto, se amplía a los siguientes modelos:

- Modelo 308. "Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA, artículo 21.4.º de la Ley del IVA y sujetos pasivos ocasionales".
- Modelo 309. "Declaración-Liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido". Respecto de este modelo se permite también la presentación mediante el servicio de impresión desarrollado por la AEAT en su sede electrónica.
- Modelo 341. "Solicitud de reintegro de compensaciones en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca".
- Modelo 568. "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio".
- Modelo 576. "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración-Liquidación".
- Modelo 030. "Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o de variación de datos personales".
- Modelo 140. "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducción por maternidad. Solicitud de abono anticipado y comunicación de variaciones".

La Orden prevé el pago de deudas tributarias cuya gestión recaudatoria tenga atribuida la AEAT mediante tarjetas de crédito o débito y en condiciones de comercio electrónico a través de la sede electrónica.

Lo dispuesto en esta Orden entró en vigor el 22 de diciembre de 2015 y será de aplicación:

- Respecto de las autoliquidaciones objeto de la misma cuyo período de liquidación se inicie a partir del 1 de enero de 2016. No obstante, la presentación del modelo 309 en papel impreso generado mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado por la AEAT en su sede electrónica será aplicable desde el 1 de febrero de 2016.

- Respecto a las declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución objeto de la misma cuyo plazo reglamentario de presentación se inicie a partir del 1 de enero de 2016.
- Respecto a los pagos con tarjeta en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a partir del día 1 de julio de 2016.

4. Sistema Lexnet

En el BOE de 1 de diciembre se ha publicado el Real Decreto 1065/2015, de 27 de noviembre, sobre comunicaciones electrónicas en la Administración de Justicia en el ámbito territorial del Ministerio de Justicia y por el que se regula el sistema LexNET.

Las novedades introducidas en dicho Real Decreto han sido objeto de análisis en el Comentario Garrigues 11-2015 de Litigación y Arbitraje, cuyo link adjuntamos:

<http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/comentario-litigacion-11-2015.pdf>

Posteriormente, el 17 de diciembre de 2015, se ha publicado en el BOE Resolución de 15 de diciembre de 2015, de la Secretaría General de la Administración de Justicia, por la que se aprueba el modelo de formulario normalizado previsto en el Real Decreto anterior.

Según ese Real Decreto, la presentación de toda clase de escritos, documentos, dictámenes, etc. deberá ir acompañada de un formulario normalizado con el detalle o índice comprensivo del número, orden y descripción somera del contenido de cada uno de los documentos, así como, en su caso, del órgano u oficina judicial o fiscal al que se dirige y el tipo y número de expediente y año al que se refiere el escrito.

El formulario se configura como un documento digital, diseñado con el propósito de que el usuario introduzca datos estructurados en los campos del mismo y se cumplimentará con los datos correspondientes en función del tipo de escrito (iniciador de asunto, de trámite o iniciador de ejecución), de los intervinientes y de la identificación del procedimiento incoado. Cuando se acompañen documentos anexos al escrito principal el sistema LexNET generará el índice comprensivo de estos documentos.

El contenido de la Resolución entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

5. Modelo 145 de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados

En el BOE de 17 de diciembre de 2015 se ha publicado la Resolución de 3 de diciembre de 2015, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 3 de enero de 2011, por la que se aprueba el modelo 145, de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados.

La Resolución incluye un nuevo subapartado en el modelo 145 en el que el contribuyente indicará al empleador la obtención, en el plazo comprendido en los cinco periodos impositivos anteriores al ejercicio al que se refiera la comunicación, de rendimientos con periodo de generación superior a dos años que se hayan beneficiado de la reducción del 30% (artículo 18.2 de la LIRPF) pero dicha reducción no haya sido finalmente aplicada por el trabajador en su correspondiente autoliquidación del impuesto.

Se trata, en definitiva, de evitar que al calcular el tipo de retención aplicable al periodo en curso no se tome en cuenta el impacto de la reducción del 30% sobre unos determinados rendimientos en la medida en que le conste al empleador que en los cinco periodos impositivos anteriores el contribuyente ya aplicó dicha reducción sobre otros rendimientos.

Lo dispuesto en la Resolución entró en vigor el 18 de diciembre de 2015 y surtirá efectos en relación con las comunicaciones de datos al pagador, o de variación de los datos previamente comunicados, efectuadas o que deban efectuarse a partir de dicha fecha.

6. Convenio de Doble Imposición entre España y Andorra

En el BOE de 7 de diciembre de 2015 se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho «Ad Referéndum» en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015.

Destacan de este convenio (CDI) los siguientes aspectos:

- Los dividendos tributarán (i) al 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidos los *partnerships*) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o (ii) al 15% de su importe bruto en todos los demás casos.

Se podrán someter a un gravamen complementario del 5% las cuantías transferidas con cargo a las rentas de un establecimiento permanente.

Asimismo, el Protocolo establece una tributación del 15% sobre el importe de los dividendos repartidos por SOCIMIS españolas a residentes en Andorra.

- Los intereses tributarán, con carácter general, a un tipo máximo del 5%. No obstante, estarán exentos en aquellos casos en los que el beneficiario efectivo es un Estado contratante (o sus subdivisiones políticas o entidades) o si los intereses son pagados por un Estado contratante (o sus subdivisiones políticas o entidades).
- Los cánones tributarán, con carácter general, a un tipo máximo del 5%.
- Se introduce una cláusula de tributación en la fuente para las ganancias derivadas de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles (salvo que la sociedad cotice en un mercado de valores reconocido en uno de los estados o en ambos). También se aplicará esta tributación en aquellos casos en los que las ganancias deriven de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de las mismas el derecho al disfrute de bienes inmuebles.

Asimismo, quedan sometidas a tributación en la fuente las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación directa o indirecta de al menos un 25% en el capital de una sociedad.

- Las obras y proyectos de construcción o instalación sólo constituirán establecimiento permanente si su duración excede de doce meses (en nuestra normativa interna se establece un plazo de seis meses).

Por su parte, el Protocolo establece la necesidad de aportar un certificado de residencia emitido por la autoridad competente indicando la naturaleza y el importe o valor de las rentas para beneficiarse de las disposiciones del CDI en materia de dividendos, intereses y cánones.

En relación con el intercambio de información resultará de aplicación, hasta el 1 de enero de 2016, lo dispuesto en el Acuerdo entre el Principado de Andorra y el Reino de España para el intercambio de información en materia fiscal firmado el 14 de enero de 2010, siendo de aplicación lo previsto en el CDI a partir de dicha fecha.

El CDI entrará en vigor el 26 de febrero de 2016 y sus disposiciones surtirán efecto: (i) respecto de los impuestos no retenidos en la fuente, para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha de entrada en vigor del CDI; y (ii) en los restantes casos, desde el 26 de febrero de 2016.

7. Modelos de solicitud de devolución para no residentes por la exención por reinversión en vivienda habitual. Modelos de solicitud del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la UE

Se ha publicado en el BOE de 24 de noviembre de 2015 la Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de devolución por aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se determina el lugar, forma y plazo de presentación de dichas solicitudes.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introdujo en el Texto Refundido de la Ley del IRNR, entre otras, las siguientes medidas:

- (a) Exención por reinversión en vivienda habitual, para permitir a los residentes de la UE o de un Estado miembro del EEE con el que exista efectivo intercambio de información, que pueda quedar excluida de gravamen la ganancia patrimonial que obtengan con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

No obstante, esta exención no evita la aplicación de la retención del 3% del precio de transmisión en las transmisiones de inmuebles por no residentes, ni exime de la obligación de presentar declaración e ingresar la deuda tributaria al no residente, sin perjuicio de que si la reinversión se hubiera producido con anterioridad a la transmisión, podrá tenerse en cuenta a efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente.

Para el resto de los supuestos (cuando no haya habido reinversión previa), se presentará una solicitud de devolución. Esta Orden aprueba el modelo para solicitar esa devolución, que deberá presentarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual.

En caso de que el plazo de presentación ya haya transcurrido a la fecha de entrada en vigor de esta Orden (25 de noviembre de 2015), el plazo se contará a partir de dicha fecha.

- (b) Extensión del régimen de opción para contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE de tributar por el IRPF, (i) a los residentes en un Estado miembro del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria y (ii) a los supuestos en que el contribuyente haya obtenido en territorio español una renta inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiera correspondido de haber sido residente fiscal en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

Esta Orden aprueba el modelo para realizar esa opción. Con carácter general, el plazo de presentación del modelo será de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente al periodo impositivo respecto del cual se solicita la aplicación del régimen opcional.

Para los que hayan obtenido rentas mediante establecimiento permanente el plazo será de cuatro años contados a partir del fin del plazo de presentación de sus declaraciones por el IRNR.

La presentación electrónica o mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión de la AEAT sólo estará disponible a partir del 1 de enero de 2016. Hasta entonces, las solicitudes se presentarán utilizando los modelos disponibles en la web de la AEAT.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00