

El Tribunal Supremo acaba de emitir tres interesantes sentencias que comentamos en esta Newsletter:

1. En la Sentencia de 18 de junio de 2014 en recurso de casación 1933/2011, se analiza por el Tribunal (en la misma línea que en su conocida sentencia de 12 de enero de 2012) el concepto de establecimiento permanente en un supuesto en el que, tras una reorganización empresarial, actividades antes realizadas en España por una filial de un grupo multinacional pasan a ser realizadas por su matriz no residente, quedando la filial encargada de actividades aparentemente auxiliares o preparatorias de las de la matriz.

En concreto, en este caso, tras la reorganización, la matriz residente en Reino Unido pasó a vender en España y Portugal los productos antes comercializados por la filial, que se convirtió en una entidad cuya actividad estaría limitada a la transformación y almacenaje de los productos de la matriz y a la promoción de las ventas de ésta. La Audiencia Nacional había considerado que la presencia de la entidad no residente no descansaba en instalaciones auxiliares o preparatorias, pues si bien aisladamente considerados esos lugares se destinaban a almacenar o transformar las mercancías, no era ese el único fin de esta estructura ni ésta en su conjunto tenía ese carácter auxiliar.

El Tribunal Supremo respalda esta conclusión subrayando la continuidad de las actividades que ya venía realizando el grupo en España antes de la reestructuración que da lugar al establecimiento permanente.

2. En su Sentencia de 30 de junio de 2014 en el recurso de casación 2164/2013, el Tribunal Supremo confirma el parecer de la Audiencia Nacional (contrario al criterio del TEAC) sobre la obligación de satisfacer nuevos intereses de demora ante el retraso en el pago de los intereses devengados en una devolución tributaria.

En concreto, en el caso enjuiciado por el Tribunal, la entidad había recibido una devolución sin intereses de demora al entender la Administración que se trataba de una devolución derivada de la gestión del impuesto. Tras las pertinentes reclamaciones, el TEAC estimó el derecho a tales intereses, pero en ejecución de la resolución del TEAC se pagaron intereses solo hasta la fecha en que se había devuelto la cuota. No obstante, el pago de los intereses se hizo tres años después de esa devolución de la cuota. El Tribunal Supremo, con un criterio no exento de razonabilidad, concluye estimando la procedencia del devengo de intereses de demora sobre los propios intereses de demora no pagados en plazo.

3. Por último, en su Sentencia de 4 de julio de 2014 en recurso de casación 581/2013, el Tribunal concluye que no cabe declarar en fraude de Ley unas operaciones realizadas en un ejercicio prescrito no revisado, aunque la operación tenga efectos en ejercicios no prescritos objeto de comprobación. De no ser así, dice el Tribunal, la Administración podría reabrir sin limitación temporal la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos (cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza) para alterar su régimen tributario, al margen del principio de seguridad jurídica y en contradicción con el instituto de la prescripción. El Tribunal Supremo en esta sentencia, mantiene esta conclusión también en relación con las facultades de la inspección de revisar las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos.

Índice

I. Jurisprudencia	5
1. Impuesto sobre Sociedades.- No pueden revisarse operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tengan efectos en la base imponible de períodos no prescritos (Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de julio de 2014)	5
2. Impuesto sobre Sociedades.- La Inspección no puede juzgar la validez de los actos notariales (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de marzo de 2014)	5
3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Una sociedad no residente que dispone, a través de su filial, de un depósito desde el que realizar las ventas, tiene un establecimiento permanente en España si la filial realiza otras actividades de transformación y agencia en relación con las mercancías vendidas (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de junio de 2014)	6
4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La Administración debe motivar suficientemente la liquidación de forma que permita al contribuyente conocer la normativa y los métodos de cálculo aplicados (Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 6 de marzo de 2014)	7
5. Impuesto sobre emisión de gases en la atmósfera.- Legitimidad de los impuestos de naturaleza extrafiscal autonómicos y ausencia de solapamiento con el IAE (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de junio de 2014)	7
6. Procedimiento de recaudación.- Si la Administración se retrasa en la ejecución de una devolución, los intereses de demora deben calcularse tanto sobre el principal como sobre los intereses que debieron pagarse en plazo (Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de junio de 2014)	8
7. Procedimiento de revisión.- La notificación de una corrección de errores en relación con una Resolución abre un nuevo plazo de recurso frente a ésta (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de marzo de 2014)	8
8. Procedimiento de revisión.- Es posible aportar con el recurso de reposición documentación que no fue aportada en el procedimiento de comprobación (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 2 de enero de 2014)	9
9. Procedimiento administrativo.- Sobre la declaración de responsabilidad solidaria en relación con hechos realizados por una persona jurídica distinta (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2014)	9
II. Resoluciones y Consultas	10
1. Impuesto sobre Sociedades.- Bases imponibles negativas a considerar cuando su cuantía ha sido discutida por la Inspección (Dirección General de Tributos. Consulta V1296-14, de 14 de mayo de 2014)	10
2. Impuesto sobre Sociedades.- Sobre las cesiones de activos intangibles en virtud de un contrato marco suscrito estando en vigor la anterior redacción del artículo 23 del TRLIS (Dirección General de Tributos. Consulta V1232-14, de 7 de mayo de 2014)	10

3.	IRPF.- Requisitos para la deducción por rehabilitación de vivienda habitual (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de julio de 2014)	11
4.	IRPF.- Régimen de "impatriados": la obtención de rendimientos del trabajo exentos supone la exclusión del régimen (Dirección General de Tributos. Consulta V1405-14, de 27 de mayo de 2014)	11
5.	Procedimientos de valoración.- No es posible la impugnación indirecta de una Ponencia de Valores a través del recurso de la valoración catastral (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 12 de junio de 2014)	12
6.	Procedimiento sancionador.- Es procedente el procedimiento cuando la autoliquidación es presentada tras la recepción de un requerimiento en un procedimiento de control (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de julio de 2014)	12
7.	Procedimiento sancionador.- Sobre el mantenimiento de la reducción del 25% en casos de solicitud de aplazamiento/fraccionamiento (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de junio de 2014)	13
8.	Procedimiento sancionador.- En caso de presentación de recurso o reclamación extemporáneo, procede igualmente conceder y mantener la suspensión hasta su firmeza en vía económico-administrativa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 29 de mayo de 2014)	13
9.	Procedimiento de inspección.- La comprobación de obligaciones censales es un procedimiento inadecuado para verificar la veracidad de hechos de determinadas operaciones (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de junio de 2014)	13
10.	Procedimiento administrativo.- Los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de junio de 2014)	14
11.	Procedimiento de Verificación de datos.- La utilización improcedente de este procedimiento tiene como efecto su nulidad o anulabilidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de junio de 2014)	15
III.	Normativa	15
1.	Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje	15
2.	Documento Único Administrativo (DUA)	15
3.	Modelos 322 y 353 de autoliquidación mensual del Régimen especial de Grupos de Entidades en el IVA. Modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA	16
4.	Medidas fiscales urgentes	17
5.	Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República Dominicana	17
6.	Acuerdo FATCA entre España y los Estados Unidos. Orden por la que se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras	18

7.	Régimen tributario de las participaciones preferentes así como de determinados instrumentos de deuda	20
8.	Compatibilidad de las bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador con la deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades	21
IV.	Otras	22
1.	Reforma Fiscal: medidas remitidas para información pública	22

I. Jurisprudencia

1. **Impuesto sobre Sociedades.- No pueden revisarse operaciones realizadas en ejercicios prescritos aunque tengan efectos en la base imponible de períodos no prescritos (Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de julio de 2014)**

En el caso enjuiciado, la entidad había adquirido, mediante una operación de compraventa con financiación intragrupo, participaciones en una entidad que ya pertenecía a su mismo grupo. La Administración tributaria entendió que la operación, realizada en un ejercicio que ya había prescrito, se había realizado en fraude de Ley y rechazó los efectos que esa operación tenía en los ejercicios no prescritos objeto de comprobación.

Confirmando el criterio de la Audiencia Nacional (y en recurso de casación formulado por el Abogado del Estado), el Tribunal Supremo afirma que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de unos ejercicios en que se dedujeron los intereses derivados de unos negocios jurídicos que se consideran realizados en fraude de Ley, no es posible revisar los referidos negocios jurídicos si tuvieron lugar en un año prescrito, y ello aunque proyecten sus efectos en los ejercicios revisados no prescritos (dado que las magnitudes de aquel ejercicio prescrito han adquirido firmeza precisamente como consecuencia de la prescripción).

Es interesante que, en la sentencia, el Tribunal mantiene esta conclusión, de forma general, también respecto de las comprobaciones de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos. En este sentido, concluye el Tribunal que:

- (a) La Administración no puede revisar las liquidaciones de ejercicios prescritos para modificar las bases imponibles negativas generadas y acreditadas en éstos, aunque hayan sido aprovechadas en ejercicios no prescritos.
- (b) El artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (hoy artículo 25.5 del TRLIS) y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 no permiten modificar la conclusión anterior. En esta Sentencia se hace referencia a las otras sentencias del Tribunal Supremo de 2012 y 2013 que indica el propio Tribunal que no modifican esta doctrina, de forma que demostrada por el sujeto la concordancia de las bases que se pretenden compensar en el ejercicio no prescrito con las consignadas en el prescrito, no cabe modificar éstas: la Administración puede constatar que las operaciones que dieron lugar a las bases negativas se realizaron y que la suma aritmética es la pretendida por el sujeto, pero no puede analizar, entre otras, las motivaciones de las operaciones.

2. **Impuesto sobre Sociedades.- La Inspección no puede juzgar la validez de los actos notariales (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de marzo de 2014)**

La Inspección cuestionó el valor de adquisición tenido en cuenta por la entidad recurrente para el cálculo de la plusvalía obtenida en la transmisión de un inmueble. El coste de dicho inmueble derivaba de una aportación de capital cuya valoración había sido modificada mediante una escritura de subsanación de errores posterior a la escritura en la que se documentó la aportación; tanto la aportación como la subsanación posterior fueron inscritas en el Registro Mercantil. La Inspección consideró que el objetivo de esa subsanación era minorar el beneficio de la transmisión posterior del inmueble.

La Audiencia Nacional, sin embargo, considera que el criterio de la Inspección no es adecuado, pues entiende que el actuario no puede juzgar la validez de los actos notariales. Así, declara que si la Inspección entendía que el acto se dirigía a perjudicar los intereses de la Hacienda Pública, tenía que haber sometido la operación al procedimiento de fraude de Ley. Además resalta que la Administración no realizó esfuerzo alguno para determinar el valor real del inmueble ni respondió a las alegaciones efectuadas en la demanda sobre esta cuestión, por lo que resuelve el recurso a favor de la entidad recurrente.

3. *Impuesto sobre la Renta de No Residentes.- Una sociedad no residente que dispone, a través de su filial, de un depósito desde el que realizar las ventas, tiene un establecimiento permanente en España si la filial realiza otras actividades de transformación y agencia en relación con las mercancías vendidas (Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de junio de 2014)*

El supuesto es el de una entidad, residente en el Reino Unido, que dispone de un depósito de mercancías en España, cedido por su filial española; dicho depósito es el centro de distribución de sus mercancías en España y Portugal. La filial, además de ceder el espacio, presta servicios de molturación, depuración, envasado y análisis de calidad de las mercancías, entre otros, hasta su venta final a los clientes; y, por otro lado, presta un servicio de agencia por el que promueve pedidos con los precios y las condiciones determinados por la entidad no residente. Esta estructura deriva de una reorganización realizada años atrás, que condujo a que la actividad de comercialización, antes realizada por la filial, pasara a efectuarse por la matriz.

Al igual que hizo la Inspección y posteriormente el TEAC, el Tribunal Supremo concluye que la matriz residente en el Reino Unido realiza una actividad que cierra ciclo mercantil en España, a través de un lugar fijo de negocios y, por tanto, mediante un establecimiento permanente. Así, afirma el Tribunal que:

- (a) Todas las actividades realizadas por la filial en relación con las mercancías, sin perjuicio de que constituyan la actividad de la filial, se están realizando por cuenta de la matriz.
- (b) El depósito que se mantiene en España en las instalaciones de la filial no lo es "con el único fin" de almacenar, exponer o entregar las mercancías, puesto que esas mercancías son objeto de transformación y venta mientras permanecen en las instalaciones.
- (c) Tampoco se depositan "con el único fin" de que sean transformadas por otra empresa, ya que con independencia de si la transformación ha de entenderse hecha por la filial o por la matriz a través de la filial, las mercancías después, se destinan a la venta en territorio español y desde el mismo establecimiento.

A esta conclusión abunda, dice el Tribunal, que las actividades que hace la filial son las mismas que realizaba antes de traspasar su negocio a la matriz (incluso vendiendo sus existencias); lo único que ha ocurrido es que ha cambiado su titular (antes la filial, ahora la matriz, que pasa a ser propietaria de las mercancías y única titular de las relaciones jurídicas con clientes y proveedores) pero sin variar la localización de la actividad ni sus características en cuanto al cierre de ciclo mercantil.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- La Administración debe motivar suficientemente la liquidación de forma que permita al contribuyente conocer la normativa y los métodos de cálculo aplicados (Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 6 de marzo de 2014)

El contribuyente había alegado la falta de motivación de una liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, porque las explicaciones contenidas en la liquidación no permitían conocer cómo se habían determinado los importes liquidados.

El Tribunal estima las pretensiones del contribuyente a la vista de que la liquidación contenía casillas en blanco y que no se ofrecían datos suficientes para conocer la determinación económica de la porción hereditaria individual, la base imponible, la base liquidable y la base liquidable teórica del impuesto, así como los valores que corresponden a la nuda propiedad de los bienes y los que se refieren a derechos de usufructo.

Entiende la Sala que es lógico suponer que la Administración ha liquidado siguiendo las normas de la Ley del Impuesto, pero señala que en ningún momento se incluye en la liquidación una explicación detallada de los preceptos y de las operaciones aritméticas efectuadas que permitan al contribuyente conocer la forma en que se han determinado los importes de las casillas de las liquidaciones. Por ello, estima que se trata de un evidente supuesto de falta de motivación.

En definitiva, como dice el Tribunal, las liquidaciones deben contener una cita concreta de los preceptos aplicables y precisar la forma en que la Administración cuantifica cada elemento del tributo, evitando el desconocimiento que unas liquidaciones como las dictadas pueden conllevar para los contribuyentes. En fin, no es obligación del contribuyente realizar una búsqueda de las normas tributarias aplicadas y desbrozar las operaciones aritméticas que la Administración ha podido realizar para fijar los elementos del tributo, dado que estamos ante un deber legal que corresponde a la Administración Tributaria.

5. Impuesto sobre emisión de gases en la atmósfera.- Legitimidad de los impuestos de naturaleza extrafiscal autonómicos y ausencia de solapamiento con el IAE (Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de junio de 2014)

El Tribunal Supremo conoce de un recurso de casación basado principalmente en:

- La nulidad de la Orden de 22 de octubre de 2004 por la que se aprueban los modelos de pago fraccionado a cuenta y de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre emisión de gases en la atmósfera y se determina su lugar de pago, aprobada por la Consejería de Economía y Hacienda y Medio Ambiente de la Junta de Andalucía. Esta nulidad se basaría en la presunta inconstitucionalidad de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se creó el mencionado impuesto, por afectar a competencias exclusivas del Estado.
- La ilegitimidad de los impuestos de naturaleza extrafiscal autonómicos y la posible coincidencia del Impuesto sobre emisión de gases en la atmósfera con la materia imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

El Tribunal, partiendo del análisis de la doctrina constitucional en la materia, reconoce que la CA de Andalucía ha asumido competencias en materia de régimen energético y de protección medioambiental, por lo que no sólo tiene la competencia material para dictar, en el marco de la legislación básica del Estado, normas de desarrollo legislativo y ejecución en materia de

protección del medio ambiente y de régimen energético, sino que tiene también la competencia financiera para adoptar esas medidas en forma de tributos, dentro del marco y los límites establecidos por la normativa del Estado y, concretamente, por la LOFCA.

En cuanto a la segunda cuestión alegada, el Tribunal entiende que, a partir del análisis del Impuesto sobre emisión de gases en la atmósfera y del IAE, se puede afirmar que se trata de figuras impositivas y hechos impositivos diferentes, a pesar de que ambos gravan determinadas circunstancias de una misma actividad.

Es decir, mientras que uno grava la emisión de gases contaminantes a la atmósfera, el segundo somete a tributación la producción, adquisición intracomunitaria o importación de energía eléctrica. De hecho, la sentencia hace hincapié en que en nada desdice tal conclusión el hecho de que la emisión de gases sometida a tributación se produzca principalmente como consecuencia de las actividades de producción de energía eléctrica, ya que ello simplemente supone el gravamen de una misma actividad desde perspectivas diferentes en función de los distintos hechos o circunstancias concurrentes.

En virtud de todo lo anterior, el Tribunal desestima el recurso de casación interpuesto y reafirma así la legalidad del Impuesto sobre emisión de gases en la atmósfera creado por la CA de Andalucía.

6. Procedimiento de recaudación.- Si la Administración se retrasa en la ejecución de una devolución, los intereses de demora deben calcularse tanto sobre el principal como sobre los intereses que debieron pagarse en plazo (Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de junio de 2014)

En este caso, el sujeto pasivo había recibido una devolución derivada del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000. La cantidad correspondiente fue devuelta en 2006 sin que la Administración pagase intereses de demora, al entender que se trataba de una devolución derivada de la gestión del impuesto. El TEAC estimó la reclamación de la entidad y le reconoció su derecho a percibir tales intereses. En ejecución de la resolución del TEAC, la Administración satisfizo en 2009 los intereses de demora, pero solo los devengados hasta 2006 (en 2006 ya se había pagado el principal de la devolución tributaria). La entidad formuló un incidente de ejecución reclamando el pago de intereses sobre los propios intereses por el retraso en el pago de éstos entre 2006 y 2009. El TEAC rechazó tal incidente por considerar que la legislación tributaria no preveía ese pago de intereses sobre intereses. La Audiencia Nacional, por su parte, estimó el recurso contra la resolución del TEAC y a favor del sujeto pasivo.

El Tribunal Supremo desestima ahora el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, entendiendo que en 2006 la Administración debió devolver una deuda de la que formaban parte unos intereses cuyo pago no se ordenó hasta 2009. Por lo tanto, por la parte de aquella deuda que no se pagó hasta 2009, es decir, por los intereses de demora sobre el principal, han de continuar devengándose intereses hasta que esa parte de la deuda se salda en 2009.

7. Procedimiento de revisión.- La notificación de una corrección de errores en relación con una Resolución abre un nuevo plazo de recurso frente a ésta (Audiencia Nacional. Sentencia de 27 de marzo de 2014)

En el caso analizado por la Audiencia, el TEAR de Canarias trató de notificar una Resolución al recurrente, si bien tras dos intentos de notificación sin éxito se dio a éste por desconocido, por lo que el reclamante nunca pudo impugnar la Resolución. Dos años después le fue notificada

de oficio al recurrente una corrección de errores de la anterior Resolución, por lo que entendiendo que se le había abierto nuevo plazo de recurso, interpuso alzada contra la misma ante el TEAC. Dicho recurso fue inadmitido por extemporáneo.

Frente a ello, la Audiencia Nacional entiende que al haberse dictado Resolución con rectificación de errores de oficio, ha de estimarse que el escrito de interposición del recurso de alzada es válido y ha sido presentado en plazo, por lo que acuerda la retroacción del procedimiento.

8. Procedimiento de revisión.- Es posible aportar con el recurso de reposición documentación que no fue aportada en el procedimiento de comprobación (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 2 de enero de 2014)

El TEAR de Andalucía no había admitido documentación justificativa de una deducción que se había cuestionado al contribuyente, por haberse aportado con la interposición del recurso de reposición y no durante el procedimiento inspector.

El TSJ de Andalucía, no obstante, considera en su Sentencia que la recurrente no ha infringido la carga de acreditar los hechos constitutivos de su derecho a deducir. Así, entiende que al haberse aportado con la interposición de un recurso planteado ante el mismo órgano que dictó el acuerdo de liquidación, no se ha sustraído a dicho órgano la posibilidad de ejercer la comprobación, por lo que no resulta afectada la seguridad jurídica, dado que su facultad de comprobación permaneció indemne en el momento de resolver el recurso de reposición.

Se equilibra así el reconocimiento del derecho a presentar documentación con la lucha contra las maniobras abusivas de los contribuyentes, dando validez a la aportación de documentación en la interposición del recurso de reposición, al ser un recurso que se interpone ante el mismo órgano que dictó el acuerdo recurrido.

9. Procedimiento administrativo.- Sobre la declaración de responsabilidad solidaria en relación con hechos realizados por una persona jurídica distinta (Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de junio de 2014)

Una entidad A que forma parte de un grupo de sociedades en situación de concurso de acreedores realiza dos operaciones con otra entidad B, con objeto de reducir el patrimonio de aquélla antes de solicitar su propio concurso acumulado al de las entidades de su grupo. La Administración deriva la responsabilidad solidaria de las operaciones realizadas por la entidad A en la entidad B. En virtud de la sucesión de hechos, el Tribunal entiende procedente la derivación de responsabilidad en la entidad B. Para ello se basa en:

- (a) La vinculación y unicidad de poder de decisión (con identidad de administradores y representantes) en ambas entidades.
- (b) El hecho de que la colaboración de la entidad B en las operaciones de la entidad A se reputa imprescindible para llevar a cabo la despatrimonialización de la referida entidad A, dado que las operaciones consisten en la transmisión de los bienes de A a B con la clara determinación de conseguir el vaciamiento patrimonial de A.
- (c) El hecho, también constatado, del ocultamiento de las transmisiones mediante un entramado societario.

II. Resoluciones y Consultas

1. **Impuesto sobre Sociedades.- Bases imponibles negativas a considerar cuando su cuantía ha sido discutida por la Inspección (Dirección General de Tributos. Consulta V1296-14, de 14 de mayo de 2014)**

La entidad consultante presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en la que consignó una base imponible negativa. Comprobado dicho ejercicio por la Inspección, ésta redujo la base imponible negativa, y, tras la confirmación de la liquidación propuesta en el acta, la compañía interpuso reclamación económico-administrativa, que estaba pendiente de resolución por el Tribunal en el momento de plantearse la consulta.

Ante esta situación, se consulta acerca de la base imponible negativa que tendría que considerar la entidad a efectos de su compensación en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio posterior a 2009: la derivada de la declaración presentada por la entidad en el ejercicio 2009 o la derivada de la liquidación de la Inspección, que no ha adquirido firmeza por haber sido recurrida y estar la reclamación pendiente de resolución.

La DGT comienza recordando que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación administrativa no suspende su ejecución y que la suspensión, en los supuestos en los que el acto impugnado en la vía económico-administrativa no determina deuda tributaria o cantidad líquida, podrá acordarse por el Tribunal Económico-Administrativo, a solicitud del interesado, en dos supuestos (artículo 233, apartados 5 y 10 de la Ley General Tributaria):

- (a) Cuando se aprecie que al dictar el acto se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.
- (b) Cuando el interesado justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

En consecuencia, es el Tribunal el que, a solicitud del interesado, podrá acordar la suspensión del acto impugnado en vía administrativa en los supuestos anteriormente señalados. Por tanto, de no haberse dictado acuerdo por parte del Tribunal en ese sentido, el acto administrativo será ejecutivo, debiendo tenerse en cuenta la base imponible negativa derivada de la liquidación practicada por los órganos de inspección a efectos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio posterior.

2. **Impuesto sobre Sociedades.- Sobre las cesiones de activos intangibles en virtud de un contrato marco suscrito estando en vigor la anterior redacción del artículo 23 del TRLIS (Dirección General de Tributos. Consulta V1232-14, de 7 de mayo de 2014)**

El caso planteado consiste en una cesión de activos intangibles acordada en virtud de un contrato marco de fecha anterior a la entrada en vigor de la modificación del artículo 23 del TRLIS operada por la Ley 14/2013, en la que sus efectos se produjeron con posterioridad.

Conforme al régimen transitorio introducido por la referida Ley, las cesiones de intangibles realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley (29 de septiembre de 2013) se regularán por lo establecido en la normativa entonces vigente.

Ante ello, en el caso concreto analizado la Dirección General de Tributos concluye lo siguiente:

- (a) Que, en el caso del contrato marco analizado, al haber sido firmado antes de 29 de septiembre de 2013, todas las cesiones de activos intangibles efectuadas tendrán el tratamiento previo a la modificación de la norma, porque las condiciones aplicables a las cesiones de activos fueron fijadas antes de la modificación.
- (b) Que la conclusión no varía aunque las cesiones se materialicen con posterioridad a la entrada en vigor de la modificación normativa.

3. IRPF.- Requisitos para la deducción por rehabilitación de vivienda habitual (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de julio de 2014)

El obligado tributario aplicó la deducción por rehabilitación en su declaración del IRPF por los importes satisfechos en la obra realizada en una vivienda que no era su vivienda habitual en ese momento, pero que lo iba a ser en el futuro, en concreto, cuando finalizaran las obras. La Administración Tributaria no consideró procedente la deducción al entender que el inmueble no cumplía los requisitos para ser considerado vivienda habitual, pues el obligado tributario no residía en la vivienda con anterioridad a las obras de rehabilitación.

Ante esta situación, tanto el TEAR de Asturias, como el TEAC, consideran que la deducción sí es pertinente en la medida en que la normativa del IRPF no obliga a que la vivienda sobre la que se realizan las correspondientes obras de rehabilitación sea, con anterioridad a esas obras, vivienda habitual del contribuyente, pudiendo cumplirse dicho requisito una vez finalicen las obras.

4. IRPF.- Régimen de "impatriados": la obtención de rendimientos del trabajo exentos supone la exclusión del régimen (Dirección General de Tributos. Consulta V1405-14, de 27 de mayo de 2014)

Una persona física se acogió al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (régimen de "impatriados"), planteándose si el hecho de percibir una renta exenta constituye una causa de exclusión de dicho régimen especial. En relación con esta cuestión, se indica lo siguiente:

- (a) La aplicación del régimen especial se encuentra condicionada, entre otros requisitos, a que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).
- (b) Las rentas exentas del IRNR se regulan en el artículo 14 del TRLIRNR, incluyéndose en su apartado 1 a), entre tales rentas exentas, las exenciones del artículo 7 de la LIRPF (con la excepción de la exención contemplada en la letra y) del artículo 7 de la LIRPF).
- (c) La DGT entiende que las exenciones previstas en el artículo 7 de la LIRPF (como pueden ser las exenciones en indemnizaciones por despido) son aplicables a los contribuyentes que opten por la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. En consecuencia, si el consultante percibiera rendimientos del trabajo derivados de su relación laboral que estuvieran exentos del impuesto, ello comportaría la exclusión del régimen especial.

5. Procedimientos de valoración.- No es posible la impugnación indirecta de una Ponencia de Valores a través del recurso de la valoración catastral (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 12 de junio de 2014)

El Tribunal Supremo concluyó en su Sentencia de 11 de julio de 2013 que no es admisible la impugnación indirecta de una Ponencia de Valores con ocasión de la impugnación de la valoración catastral individual de un bien inmueble al que afecte la Ponencia.

Apoyándose en esa Sentencia, el TEAC modifica su criterio anterior y, como sostiene el Alto Tribunal, considera que las Ponencias de Valores son actos administrativos generales (que tienen como destinatarios a una pluralidad de interesados) pero no son disposiciones de carácter general; y que, por lo tanto, no es posible aplicar en estos casos el recurso indirecto sobre la base de que la disposición es nula y, en consecuencia, el acto dictado a su amparo también lo es.

Como consecuencia de este criterio, la única vía para recurrir una Ponencia de Valores es el recurso directo contra la misma, con el inconveniente de que el plazo de interposición del recurso directo es previo a que el interesado conozca los efectos de la nueva Ponencia de Valores sobre los inmuebles de su propiedad.

6. Procedimiento sancionador.- Es procedente el procedimiento cuando la autoliquidación es presentada tras la recepción de un requerimiento en un procedimiento de control (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 3 de julio de 2014)

Después de recibir un requerimiento en el seno de un procedimiento de control de la obligación formal de presentar declaraciones/autoliquidaciones, el contribuyente presentó autoliquidaciones complementarias incluyendo rentas procedentes de cuentas en el extranjero que no habían sido declaradas en plazo. La Administración inició posteriormente un procedimiento sancionador (por la infracción consistente en dejar de ingresar en período voluntario) a pesar de dicha regularización.

El TEAC valida la sanción al entender que:

- (a) La regularización del obligado tributario mediante autoliquidaciones complementarias, posterior a la recepción de un requerimiento como el indicado no puede reputarse voluntaria.
- (b) Si se dispone de los datos o pruebas necesarios para la fijación en el procedimiento sancionador de los elementos determinantes de la infracción y la sanción, resulta posible la aplicación del régimen sancionador tributario sin necesidad de tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar la cuota. Tales datos o pruebas habrán de haberse obtenido, en todo caso, en el seno de un previo procedimiento de aplicación de los tributos que, sin estar destinado necesariamente a la comprobación de obligaciones tributarias materiales, sea adecuado a su finalidad.

7. Procedimiento sancionador.- Sobre el mantenimiento de la reducción del 25% en casos de solicitud de aplazamiento/fraccionamiento (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de junio de 2014)

El TEAC analiza una situación en la que impuso una sanción a un contribuyente con la reducción del 30% por conformidad con la regularización realizada y del 25% por conformidad con la sanción. En el plazo voluntario de pago de la sanción, el contribuyente solicitó un aplazamiento de la deuda, exigiéndose entonces por la Administración el abono de la reducción del 25% por no haberse producido el pago efectivo en el plazo voluntario.

Tras la solicitud por el contribuyente del aplazamiento de la deuda, se requirió por parte del Departamento de Recaudación la subsanación de determinados defectos en el plazo de diez días. Sin embargo, en lugar de subsanar dichos defectos, el contribuyente pagó la sanción.

Ante esta situación, el TEAC admite el mantenimiento de la reducción del 25%, manifestando lo siguiente:

- (a) Cuando después de la solicitud de aplazamiento en período voluntario y sin incumplimiento de plazo alguno, ni impugnación de la sanción ni, en su caso, de la liquidación, se procede al ingreso total de la sanción reducida, debe entenderse que el obligado tributario ha desistido de su solicitud de aplazamiento, en base al principio de proporcionalidad.
- (b) Este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento (como ya ha manifestado la Audiencia Nacional en Sentencia de 7 de marzo de 2013).

8. Procedimiento sancionador.- En caso de presentación de recurso o reclamación extemporánea, procede igualmente conceder y mantener la suspensión hasta su firmeza en vía económico-administrativa (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 29 de mayo de 2014)

En el presente caso, la Administración negó la suspensión de la ejecución de la sanción porque no le constaba que se hubiera interpuesto en plazo la reclamación contra el Acuerdo de resolución del expediente sancionador.

El TEAC afirma que la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias sin necesidad de aportar garantía se produce una vez interpuesto contra ellas recurso o reclamación, aunque lo haya sido extemporáneamente, de acuerdo con el artículo 212.3 de la Ley General Tributaria, pues la firmeza de la resolución sancionadora no se producirá en tanto no se agote la vía administrativa. En consecuencia, no pueden los órganos de recaudación, so pretexto de ser extemporánea una impugnación, proceder al apremio de las sanciones impugnadas.

9. Procedimiento de inspección.- La comprobación de obligaciones censales es un procedimiento inadecuado para verificar la veracidad de hechos de determinadas operaciones (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de junio de 2014)

En el marco de un procedimiento de comprobación de obligaciones censales la Administración tributaria impuso una sanción por el incumplimiento de determinadas obligaciones de facturación.

El TEAC estima el recurso del contribuyente en la consideración de que la comprobación de obligaciones censales tiene carácter formal y se ciñe a determinar la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja de la actividad, no pudiendo entrarse a verificar (en el ámbito de dicho tipo de comprobación) las operaciones que el contribuyente realice en el marco de su actividad.

En definitiva, el procedimiento de comprobación censal tiene una finalidad específica y otorga a la Administración unas atribuciones de comprobación distintas a las perseguidas con las actuaciones de comprobación e investigación que permiten analizar la veracidad de determinadas operaciones.

Conforme a ello, el Tribunal anula la sanción porque los hechos en los que se basaba habían sido determinados en un procedimiento no idóneo para la comprobación de su veracidad (por razón en este caso del alcance limitado de las actuaciones inspectoras).

10. Procedimiento administrativo.- Los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de junio de 2014)

En el supuesto planteado no se declaró de oficio la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, de modo que el interesado tuvo que iniciar un procedimiento para su declaración. La Administración, considerando que el recurso presentado por el contribuyente interrumpió la prescripción de su derecho a determinar la deuda tributaria, inició un nuevo procedimiento.

El TEAC concluye que el citado derecho de la Administración había prescrito, ya que el escrito presentado para que se reconozca la caducidad producida no puede interrumpir, en modo alguno, el plazo de prescripción.

La importancia de esta Resolución, que reitera un criterio consolidado del TEAC, radica en que se exponen las razones por las que se mantiene el criterio expuesto a pesar de la existencia de sentencias del Tribunal Supremo (como la de 5 de octubre de 2010, en recurso 412/2008, a la que luego se remite la Sentencia de 23 de octubre de 2012, en recurso 306/2012) en las que, al parecer, se emite un criterio contrario. En este sentido, el TEAC afirma que, a salvo de futuros pronunciamientos del propio Tribunal Supremo indicando lo contrario, estas sentencias no son aplicables al presente supuesto por las siguientes razones:

- (a) En primer lugar, porque han sido dictadas en materia de reintegro de subvenciones públicas y no sobre el derecho a liquidar de la Administración tributaria.
- (b) Además, porque hacen referencia a la Ley General Tributaria de 1963, en la que no existía la institución de la caducidad para los procedimientos de aplicación de los tributos.

Finalmente, el TEAC aclara que no comparte el criterio de las Sentencias del TSJ de Cataluña en las que se dice que no debe entenderse prescrito cuando se ha excedido el plazo de prescripción en un solo día con base en argumentos como (i) el deficiente funcionamiento del servicio de correos (ajeno a la Administración Tributaria), (ii) la dificultad de analizar las dilaciones y si éstas son o no imputables a la Administración Tributaria, o (iii) la carga de trabajo de la Administración. El TEAC es contundente en negar la validez de dichos argumentos, indicando que Administración y contribuyente deben ser tratados de la misma forma. Así, si un recurso o reclamación interpuesto por el contribuyente un solo día tarde supone la extemporaneidad de ese recurso o reclamación, entonces lo mismo debe ocurrir cuando es la Administración la que "se pasa" un día del plazo de prescripción.

11. Procedimiento de Verificación de datos.- La utilización impropia de este procedimiento tiene como efecto su nulidad o anulabilidad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de junio de 2014)

En una operación de compraventa de unas fincas rústicas las partes consideraron la operación sujeta y exenta de IVA, renunciando a la exención en virtud del artículo 20.2 la Ley del IVA. La oficina liquidadora entendió que el adquirente, en el momento de la compraventa, no tenía derecho a la deducción total del impuesto soportado, ya que en el año anterior había declarado una prorrata del 50%, por lo que consideró la operación sujeta a ITP y emitió la oportuna liquidación. Esta liquidación se emitió en un procedimiento de verificación de datos.

El TEAC concluye lo siguiente:

- (a) Que el procedimiento de verificación de datos no es procedente para emitir una liquidación como la indicada, en la medida en que la discrepancia o indebida aplicación de la norma que puede surgir es "patente" que se enmarca en un caso de gran complejidad de la norma.
- (b) Así, en este caso se trata de determinar si el empresario adquirente genera o no el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas, para lo que debe analizarse no sólo la actividad realizada sino también la aplicación de las normas relativas a la regla de prorrata, general o especial, lo que incide directamente en la tributación de su actividad económica.
- (c) Por lo tanto, la liquidación emitida ha de ser anulada.

III. Normativa

1. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje

En el BOE de 25 de julio se ha publicado la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima, en la que se realiza una reforma amplia del Derecho marítimo español que responde a su coordinación con el Derecho marítimo internacional y su adecuación a la práctica actual del transporte marítimo.

En materia fiscal, se introduce una disposición transitoria en relación con el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje previsto en el capítulo XVII del título VII del TRLIS en la que se establece que, a efectos de la aplicación del citado régimen, las definiciones y demás conceptos establecidos en la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima se aplicarán a las solicitudes del régimen presentadas a partir de su entrada en vigor.

La citada Ley entrará en vigor a los dos meses de su publicación en el BOE, el 25 de septiembre de 2014.

2. Documento Único Administrativo (DUA)

En el BOE de 21 de julio de 2014 se ha publicado la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

Entre las principales novedades destacan (i) la adaptación al nuevo Registro de Representantes Aduaneros, pasando a ser el número EORI/NIF la única forma de identificar a los declarantes y representantes aduaneros; (ii) la ampliación del ámbito del procedimiento simplificado a las expediciones desde las Islas Canarias a otros Estados Miembros; (iii) la instrucción sobre cómo debe solicitarse la exención de IVA por inclusión en el régimen de depósito distinto del aduanero a la importación de los productos del artículo 108 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, cuando tenga como destino un local autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a su uso como carburante o combustible; y (iv) la adaptación de las instrucciones relativas al embarque de avituallamiento a buques y aeronaves al contenido de la Disposición adicional única de la Ley 16/2013 y a la Disposición Final cuarta de la Ley Orgánica 9/2011, por las que se reguló una franquicia arancelaria para este tipo de operaciones.

Destaca también la creación de un formulario en sede electrónica, accesible de forma digital para el cumplimiento de las formalidades aduaneras por los ciudadanos en sus compras particulares.

Esta Resolución entró en vigor el 22 de julio. No obstante, la supresión del código de Agente de Aduanas de la casilla 14 del DUA y el apéndice XVI (Simplificaciones en los intercambios nacionales de mercancía comunitaria con las Islas Canarias) serán aplicables a partir del 13 de enero de 2015.

3. Modelos 322 y 353 de autoliquidación mensual del Régimen especial de Grupos de Entidades en el IVA. Modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA

En la Orden HAP/1222/2014, de 9 de julio (BOE de 15 de julio) se introducen modificaciones en los modelos individual (322) y agregado (353) de autoliquidación mensual del IVA correspondientes a las entidades que apliquen el Régimen especial de Grupos de Entidades, como consecuencia de las modificaciones derivadas de los últimos cambios de la Ley y el Reglamento del Impuesto.

En concreto:

- (a) Se introducen en el modelo 322 las casillas que permiten optar por o revocar la aplicación de la prorrata especial en la última declaración del ejercicio, así como las que permiten indicar si el declarante ha sido destinatario, en el periodo correspondiente, de operaciones a las que se aplique el Régimen especial de criterio de caja.
- (b) Por otra parte, también en el modelo 322 se incluyen nuevas casillas que permitirán declarar de forma desglosada las modificaciones de bases imponibles correspondientes tanto a operaciones intragrupo, como en los regímenes general y de operaciones en recargo de equivalencia. También se incorporan casillas adicionales que permiten identificar las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios, otras operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo distintas a las adquisiciones intracomunitarias de servicios, las operaciones de adquisición de bienes de inversión y los importes de las bases imponibles y cuotas deducibles rectificadas.

Los nuevos modelos deberán utilizarse para las autoliquidaciones cuyos periodos de liquidación se inicien a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, se prevé que el modelo 322 correspondiente al último periodo de 2014 incluya la posibilidad de optar por la prorrata especial.

Se modifica el plazo de presentación de los modelos 322 y 353, eliminando la posibilidad de presentar la declaración correspondiente a julio en los 20 primeros días naturales de septiembre. De este modo, con efectos en el ejercicio 2014, ambos modelos deberán presentarse en los 20 primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del periodo de liquidación mensual, con la excepción correspondiente a la autoliquidación de diciembre, que seguirá presentándose en los 30 primeros días naturales de enero.

Finalmente, se modifica (con efectos desde la fecha de su publicación en el BOE), el modelo 309, de declaración-liquidación no periódica del IVA, ampliando los supuestos en los que se deberá presentar esta liquidación, incluyendo, entre otros, el supuesto de personas o entidades que no tengan la condición de empresarios y aquellos empresarios que realicen únicamente operaciones exentas contenidas en los artículos 20 y 26 de la Ley de IVA que resulten deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas.

Del mismo modo, se incluyen entre los obligados a la presentación de la declaración-liquidación no periódica del Impuesto a los beneficiarios de la aplicación del tipo super-reducido en las entregas o adquisiciones de vehículos para personas con movilidad reducida que no siendo sujetos pasivos del Impuesto, incumplan el requisito establecido reglamentariamente, así como a cualquier persona que no sea sujeto pasivo del IVA que deba regularizar su situación tributaria como consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de beneficios fiscales en IVA.

4. Medidas fiscales urgentes

En el BOE de 5 de julio de 2014 se ha publicado el Real Decreto-ley 8/2014, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, que se aprueba, en términos generales, con un triple objetivo: (i) fomentar la competitividad y el funcionamiento eficiente de los mercados, (ii) mejorar el acceso a la financiación, y (iii) estimular la empleabilidad y la ocupación. En materia fiscal, concretamente, las medidas introducidas tienen como objeto estimular la actividad económica y paliar los efectos de la crisis.

Las principales novedades en materia fiscal introducidas por esta norma han sido resumidas en nuestro Comentario Fiscal 3-2014 de julio, cuyo link adjuntamos.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-3-2014.pdf>

5. Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República Dominicana

En el BOE de 2 de julio de 2014 se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y la República Dominicana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y su Protocolo, hechos en Madrid el 16 de noviembre de 2011. Destacan de este Convenio los siguientes aspectos:

- (a) Los tipos de retención aplicables en función del tipo de renta obtenida serán los siguientes:
 - Dividendos: 0% si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 75% del capital de la sociedad que paga los dividendos; 10% para todos los demás casos.

- Intereses y cánones percibidos por su beneficiario efectivo: 10%.
- Rentas de navegación aérea o marítima internacional: 2,5% de las rentas brutas percibidas, con el límite del tipo más bajo reconocido en un acuerdo o convenio con un tercer Estado sobre tales beneficios.
- Rentas de prestación de servicios: Estas rentas, que no caerán en el ámbito del artículo 7 de beneficios empresariales, salvo que se presten a través de un Establecimiento Permanente en un Estado Contratante, podrán gravarse en el Estado donde se presten los servicios con el límite del 10% del importe bruto.

Dentro de la definición de "servicios" se incluyen los de asesoría, consultoría o asistencia técnica en todas las áreas del saber, así como los de gestión de negocios no relacionados con la compraventa de bienes, representación, así como cualquier tipo de actividad que conlleve la aplicación de conocimientos o habilidades técnicas o profesionales no asociados a la compraventa de bienes.

- (b) Ganancias derivadas de sociedades inmobiliarias: Aquellas que se obtengan de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 40% de bienes inmuebles situados en el otro Estado tributarán en la fuente.
- (c) España eliminará la doble imposición internacional utilizando el método de imputación ordinaria en general y el método de imputación del impuesto subyacente para los dividendos. Si alguna renta estuviera exenta de gravamen en España, será de aplicación el método de exención con progresividad.
- (d) Destaca, a su vez, el apartado IV del Protocolo que, en lo relativo al intercambio de información, señala que *"cada Estado contratante garantiza, a los efectos expresados en el artículo 25, su capacidad para obtener y proporcionar, previo requerimiento, información que obre en poder de bancos, otras instituciones de intermediación financiera, y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados y fiduciarios"*.

Este Convenio entrará en vigor el día 25 de julio de 2014 y sus disposiciones surtirán efecto:

- (a) En relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas a no residentes a partir del 25 de julio de 2014, inclusive.
- (b) En relación con otros impuestos, respecto de los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 25 de julio de 2014, inclusive.
- (c) En los restantes casos, desde el 25 de julio de 2014.

6. Acuerdo FATCA entre España y los Estados Unidos. Orden por la que se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras

En el BOE de 1 de julio de 2014 se ha publicado el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013.

El mencionado Acuerdo establece un sistema de intercambio automático de información con fines tributarios en el ámbito de la asistencia mutua entre ambos Estados al objeto de, entre otros, avanzar en la lucha contra el fraude y facilitar el marco normativo que permita a las instituciones financieras españolas cumplir con las obligaciones derivadas de FATCA.

El Acuerdo establece, por un lado, la obligación de obtener e intercambiar información respecto de las cuentas que en el mismo se especifican como sujetas a comunicación de información para cada caso. Así, por ejemplo, las entidades financieras españolas en general (salvo las instituciones financieras españolas excluidas de tal obligación y que se detallan en el Anexo II del Acuerdo) deberán identificar las denominadas "cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información" mediante la aplicación de las normas sobre diligencia debida que se especifican detalladamente en el Anexo I del Acuerdo.

La información a intercambiar sobre dichas cuentas no es idéntica en ambos casos. En el caso de España incluye, entre otra información, el NIF estadounidense (en el caso de que se disponga de ese dato y si no de la fecha de nacimiento) e identidad del titular, el número de cuenta, el nombre e identificación de la institución financiera obligada a suministrar información, el saldo, en el caso de una cuenta de custodia (según se define en el Acuerdo), los importes brutos de intereses, dividendos y otras rentas generados en relación con los activos depositados en la cuenta, pagados o debidos en la cuenta y los ingresos derivados de la enajenación o reembolso de bienes pagados o debidos en la cuenta, y, en el caso de una cuenta de depósito, el importe de intereses pagados o debidos en la cuenta.

Por otro lado, en relación con el tratamiento de las instituciones financieras españolas obligadas a comunicar información según la normativa estadounidense FATCA, de cara a tenerlas como cumplidoras con dicha normativa, la institución financiera debe además, entre otras cuestiones, (i) comunicar el nombre de toda entidad financiera no participante a la que haya efectuado pagos en 2015 y 2016 y el importe de los mismos, (ii) bajo determinadas circunstancias practicar retención del 30% sobre todo pago de fuente estadounidense abonado a una institución financiera no participante y (iii) de no darse esas circunstancias, en relación con dichos pagos, facilitar al inmediato pagador la información que permita la retención.

Por otro lado, en el BOE del 2 de julio de 2014 se publicaba la Orden HAP/1136/2014 por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con el Acuerdo y se aprueba un nuevo modelo 290 de declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses. En el articulado de la Orden se desarrollan y aclaran determinadas cuestiones de relevancia en cuanto a la interpretación y aplicación del Acuerdo. Entre otras cuestiones, en lo que se refiere a las obligaciones de las entidades financieras españolas obligadas a comunicar, además de las obligaciones antes señaladas, se añade la de registrarse ante el organismo de la Administración Tributaria estadounidense (IRS) y obtener el número de identificación correspondiente denominado "GIIN" (*Global Intermediary Identification Number*).

Además, en relación con los plazos de aplicación del Acuerdo, la Orden aclara que, en virtud del artículo 7 del Acuerdo (términos más favorables), no existe obligación de obtener y suministrar información con respecto al año 2013 pese a que el Acuerdo así lo establecía inicialmente. El primer suministro de información se deberá realizar en el año 2015 referente exclusivamente a información correspondiente a 2014. El Acuerdo a este respecto establece además, en el caso de España, una implantación progresiva de las obligaciones de suministro de información por parte de España a Estados Unidos hasta el suministro completo respecto de 2016 (en 2017).

Entre el resto de cuestiones que se regulan en la Orden cabe destacar que:

- (a) En cuanto a las medidas de diligencia debida, se revisan las fechas de referencia inicialmente incluidas en el Acuerdo a este respecto, retrasándose en muchos casos a 30 de junio de 2014 (o posterior).
- (b) El modelo 290 deberá presentarse por vía telemática entre el 1 de enero y el 31 de marzo de cada año en relación con la información financiera relativa al año inmediato anterior.
- (c) El Anexo de la Orden incluye el listado de la información que se deberá incluir en el modelo 290 tanto respecto de la entidad financiera (entre los que se incluye, por ejemplo, el GIIN obtenido al registrarse ante el IRS), como en relación con cada cuenta financiera y cada titular de la misma.

7. Régimen tributario de las participaciones preferentes así como de determinados instrumentos de deuda

En el BOE de 27 de junio de 2014 se ha publicado la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito mediante la que se trata de impulsar la adaptación de nuestro ordenamiento jurídico a los cambios normativos que se imponen en el sector financiero a nivel internacional y de la Unión Europea.

En el ámbito tributario, se regula el tratamiento aplicable a las participaciones preferentes que, entre otros requisitos, hayan sido emitidas por una entidad de crédito española o por una sociedad cotizada residente en España o en un territorio de la Unión Europea, que no tenga la condición de paraíso fiscal, cuyos derechos de voto correspondan en su totalidad directa o indirectamente a una entidad de crédito española y cuya actividad exclusiva sea la emisión de participaciones preferentes.

En concreto, el régimen tributario se configura como sigue:

- La remuneración de las participaciones preferentes tendrá la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades para la entidad emisora.
- Las rentas derivadas de las participaciones preferentes se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de acuerdo con lo previsto en la Ley de IRPF.
- En los supuestos de emisiones realizadas por una sociedad filial, no estarán sometidos a retención los rendimientos generados por el depósito de los recursos obtenidos en la entidad dominante, siendo de aplicación, en su caso, la exención prevista en el artículo 14.1.f) del Texto Refundido de la Ley del IRNR.
- Las rentas derivadas de las participaciones preferentes obtenidas por sujetos pasivos del IRNR sin establecimiento permanente estarán exentas de dicho impuesto en los mismos términos establecidos para los rendimientos derivados de la deuda pública.
- Las operaciones derivadas de la emisión de participaciones preferentes estarán exentas de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- La entidad de crédito dominante de un grupo o subgrupo consolidable de entidades de crédito tendrá la obligación de informar a la Administración Tributaria y a las instituciones encargadas de la supervisión financiera de (i) las actividades realizadas por las filiales (en los supuestos de emisiones realizadas por éstas) y (ii) la identidad de los contribuyentes por el IRPF o del Impuesto sobre Sociedades que sean titulares u obtengan rentas procedentes de los valores emitidos por aquéllas, así como contribuyentes del IRNR que obtengan rentas procedentes de tales valores mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

El régimen tributario descrito será también de aplicación a:

- (i) Las emisiones de instrumentos de deuda realizadas por entidades de crédito que cumplan determinados requisitos.
- (ii) Los valores cotizados en mercados regulados, sistemas multilaterales de negociación u otros mercados organizados y emitidos con cargo a fondos de titulización hipotecaria y a fondos de titulización de activos regulados por la Disposición Adicional quinta de la Ley 3/1994.
- (iii) Las participaciones preferentes emitidas por entidades cotizadas que no sean de crédito o por una sociedad residente en España o en un territorio de la Unión Europea, que no tenga la consideración de paraíso fiscal, y cuyos derechos de voto correspondan en su totalidad, directa o indirectamente, a entidades cotizadas que no sean de crédito, siempre y cuando cumplan determinados requisitos.
- (iv) Los instrumentos de deuda emitidos por sociedades residentes en España o entidades públicas empresariales que cumplan determinados requisitos.

La entrada en vigor de la Ley se produjo al día siguiente de su publicación en el BOE (esto es, el 28 de junio de 2014) y el régimen tributario que ahí se contempla se aplica a las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda que se emitan con posterioridad a dicha fecha.

8. *Compatibilidad de las bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador con la deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades*

En el BOE de 14 de junio de 2014 se ha publicado el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador en el que se establece una bonificación del 40% en las aportaciones empresariales a las cuotas de la Seguridad Social por contingencias comunes del personal investigador que cumpla ciertos requisitos.

Paralelamente, se regula el alcance de la compatibilidad de estas bonificaciones con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica prevista en el artículo 35 del TRLIS (o normativa foral correspondiente).

Las novedades introducidas en este ámbito han sido resumidas en nuestro Comentario Laboral 8-2014, cuyo link adjuntamos.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Laboral-8-2014.pdf>

IV. Otras

1. *Reforma Fiscal: medidas remitidas para información pública*

El 20 de junio de 2014 se aprobaron por el Consejo de Ministros cuatro Anteproyectos de Ley en los que se propone una profunda revisión de diversas figuras impositivas.

En concreto, (i) el Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; (ii) el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades; (iii) el Anteproyecto de Ley por el que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras; y, finalmente, (iv) el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Las novedades propuestas por estos Anteproyectos han sido resumidas en nuestro Comentario Fiscal Garrigues – Reforma Fiscal: análisis de las medidas remitidas para información pública, cuyo link adjuntamos.

<http://www.garrigues.com/es/Publicaciones/Novedades/Documents/Comentario-Fiscal-Reforma-2014.pdf>

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00