

Agosto-Septiembre 2015

En el BOE del pasado 11 de septiembre se ha publicado la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal. La Ley, que prevé la publicidad de los fallos condenatorios por delito fiscal, entrará en vigor a los dos meses de su publicación en el BOE.

Una vez publicada la Ley, resulta de interés recordar algunos aspectos de la misma:

- (a) En primer lugar, que se prevé que esta publicidad no será de aplicación cuando el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia.
- (b) Además, que la disposición transitoria única de la propia Ley Orgánica 10/2015 prevé que esta publicidad se aplicará ya a las sentencias que se dicten tras su entrada en vigor. Es decir, cuando entre en vigor, la Ley será de aplicación inmediata incluso en el caso de delitos cometidos con anterioridad, eficacia que se justifica en la exposición de motivos negando que la publicidad tenga carácter sancionador.

No obstante, como ya se puso de manifiesto en la tramitación del correspondiente proyecto, resulta discutible en última instancia la naturaleza de esta publicidad, de tal manera que tal vez se plantee si nos encontramos ante una aplicación retroactiva de una norma sancionadora, en contra de lo previsto en el artículo 9.3 de la Constitución o en el artículo 49.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea

Además, el 21 de septiembre se ha publicado en el BOE la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que modifica la Ley General Tributaria y que, entre otras novedades, prevé la publicación de listados de deudores con la Hacienda Pública.

Índice

I. Sentencias	5
1. Impuesto sobre Sociedades.- Es contraria a la libertad de establecimiento una tributación diferenciada de los dividendos percibidos por las sociedades matrices en función de dónde estén establecidas sus filiales (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de septiembre de 2015, asunto C-386/14)	5
2. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.- El principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente a lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en lo que a la atribución de beneficios al EP se refiere (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de julio de 2015)	5
3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Devolución del impuesto al tener que considerarse la bonificación en caso de causantes residente en Madrid y beneficiarios no residentes. No procede indemnización por daños y perjuicios (Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de julio de 2015)	6
4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Aplicación de la reducción del 95% solo al valor de los activos afectos a la actividad empresarial (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de julio de 2015)	6
5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Comunidad Valenciana: La tercera donación en un plazo de diez años se considerará como la primera y podrá gozar de los beneficios fiscales previstos (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 11 de febrero de 2015)	7
6. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se puede aplicar la reducción del 95% de empresa familiar si se cumple con los requisitos de empleado y local a nivel de grupo (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 28 de enero de 2015)	7
7. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Si no se produce el incremento de valor del bien inmueble, no hay hecho imponible (Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de Zaragoza. Sentencia de 13 de Julio de 2015)	8
8. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- La reserva de un derecho a sub-edificar en el inmueble transmitido reduce la base imponible con independencia de la inviabilidad económica del proyecto (Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 27 de abril de 2015)	8
9. Procedimiento administrativo.- No es posible derivar la responsabilidad sobre la sanción a una empresa por colaboración en la emisión de facturas falsas cuando ya fue sancionada por utilizarlas (Tribunal Supremo. Sentencia del 16 de julio de 2015)	9
10. Procedimiento administrativo.- A los efectos de interrumpir la prescripción, es necesario que haya un apoderamiento expreso para poder realizar actos que no sean de mero trámite (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 22 de enero de 2015)	9

11.	Procedimiento económico-administrativo.- No procede devolver todos los costes de la garantía cuando, tras la estimación parcial de la reclamación, el sujeto no instó la reducción de la garantía (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 13 de marzo de 2015)	9
II.	Resoluciones y Consultas	10
1.	Impuesto sobre Sociedades.- Sobre la tributación de las sociedades civiles (Dirección general de Tributos. Diversas consultas de julio de 2015)	10
2.	Impuesto sobre Sociedades.- Inicio de actividad a efectos del régimen de entidades de reducida dimensión (Dirección General de Tributos. Consulta V1872-15, de 15 de junio de 2015)	11
3.	Impuesto sobre Sociedades.- No será de aplicación la deducción por creación de empleo en caso de baja voluntaria del empleado antes de la finalización del período de prueba (Dirección General de Tributos. Consulta V1799-15, de 9 de junio de 2015)	12
4.	Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.- Tratamiento fiscal de los préstamos participativos (Dirección General de Tributos. Consulta V2007-15, de 26 de junio de 2015)	12
5.	Impuesto sobre Sociedades e IRPF.- Tratamiento fiscal de un plan de incentivos a largo plazo para directivos (Dirección General de Tributos. Consulta V1764-15, de 3 de junio de 2015)	13
6.	IRPF.- No es de aplicación la reducción por rentas irregulares a la retribución de la bolsa de vacaciones (Dirección General de Tributos. Consulta V1823-15, de 10 de junio de 2015)	13
7.	IRPF.- Aplicación del tipo de retención reducido a consejeros de sociedades constituidas en el propio ejercicio (Dirección General de tributos. Consulta V1727-15, de 2 de junio de 2015)	14
8.	ITP y AJD-Modalidad de Operaciones Societarias.- Tratamiento fiscal de las aportaciones de socios que no suponen aumento de capital y su posterior devolución (Dirección General de Tributos. Consulta V1887-15, de 15 de junio)	14
9.	Procedimiento administrativo.- No es válida la notificación efectuada a través de la dirección electrónica habilitada antes de la notificación de la inclusión obligatoria en el sistema (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de julio de 2015)	14
10.	Procedimiento administrativo.- El transcurso del periodo de inactividad como causa de disolución no es exigible para poder declarar la responsabilidad subsidiaria (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de junio de 2015)	15
11.	Procedimiento sancionador.- Motivación suficiente de las resoluciones administrativas sancionadoras (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de julio de 2015)	15
III.	Legislación	16
1.	Tipo de interés para calificar tributariamente determinados activos financieros	16
2.	Modificación de la Ley General Tributaria	17

3.	CDI entre España y el Sultanato de Omán	17
4.	CDI entre España y la República de Uzbekistán	19
5.	Acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal	20
6.	Modificación de los modelos de actas de la Inspección de los Tributos	20
7.	Acuerdo Multilateral sobre intercambio automático de información de cuentas financieras	20

I. Sentencias

1. **Impuesto sobre Sociedades.- Es contraria a la libertad de establecimiento una tributación diferenciada de los dividendos percibidos por las sociedades matrices en función de dónde estén establecidas sus filiales (Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de septiembre de 2015, asunto C-386/14)**

Según se desprende de la normativa francesa, los dividendos percibidos por una matriz residente que han sido distribuidos por sus filiales pertenecientes a su mismo grupo de consolidación, se deducen en su totalidad del beneficio neto de la sociedad matriz (quedando exentos del Impuesto sobre Sociedades en Francia). Sin embargo, los dividendos procedentes de filiales que no pertenecen al grupo fiscal sólo quedan parcialmente exentos del impuesto.

El Tribunal concluye en esta Sentencia que esta diferencia de trato no está justificada por razones imperiosas de interés general. Por lo tanto, declara que el artículo 49 del TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal como la descrita.

2. **Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.- El principio de seguridad jurídica debe prevalecer frente a lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en lo que a la atribución de beneficios al EP se refiere (Audiencia Nacional. Sentencia de 10 de julio de 2015)**

La Inspección regularizó la base imponible de la sucursal de una entidad bancaria holandesa establecida en España, considerando no deducibles los intereses pagados por ésta a su casa central, por considerar que se trataba de retribución de capital propio de la sucursal. Ésta, frente a ello, defendía su carácter de capital libre. En opinión de la Inspección, dichos intereses estarían indirectamente afectados al establecimiento permanente (EP), en aplicación del principio de empresa separada recogido en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 2008 y 2010.

La Audiencia Nacional, tras un interesante análisis sobre los efectos de los tratados internacionales, sobre los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y, en especial, sobre la relevancia de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE a efectos interpretativos, se centra en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a la atribución de beneficios al EP y concluye de la siguiente forma:

- (a) En primer lugar, en el caso de los CDI suscritos antes la publicación del Modelo de Convenio de 2008, el modelo de atribución de los beneficios al EP aplicable es el modelo tradicional de independencia restringida y de aplicación matizada del principio de plena competencia, tal y como se reflejaba en los Comentarios al artículo 7 anteriores a 2008.
- (b) Aunque podría ser más dudosa la situación de los CDI que se concluyeron siguiendo el Modelo de Convenio 2008, los principios de legalidad y seguridad no parecen permitir que las reglas del nuevo modelo de atribución de beneficios al EP resulten de Comentarios al Modelo y mucho menos de un informe de la OCDE (a pesar de que tal informe pueda considerarse parte de los Comentarios al Modelo de 2008).

Conforme a ello, tras analizar el supuesto concreto, señala el Tribunal que el artículo 7 del Convenio hispano-holandés no prevé expresamente una corrección sobre el resultado contable del EP fundamentada en la afectación de una parte del capital al obligado tributario, ni tampoco lo hacían los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE vigentes en los periodos impositivos sujetos a regulación. Por tanto, de no estimarse las pretensiones del sujeto,

concluye el Tribunal, se atentaría contra los principios de irretroactividad de las normas, confianza legítima y buena fe.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Devolución del impuesto al tener que considerarse la bonificación en caso de causantes residente en Madrid y beneficiarios no residentes. No procede indemnización por daños y perjuicios (Audiencia Nacional. Sentencia de 23 de julio de 2015)

Hasta la reciente modificación de los puntos de conexión normativos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los herederos no residentes en España de causantes residentes en Madrid no podían aplicar la bonificación del 99% establecida en la normativa de esta Comunidad Autónoma.

En el caso analizado, el fallecido residía en Madrid y sus herederos residentes en España pudieron aplicar la bonificación, no así otros dos herederos residentes en Francia. No obstante, entendiéndose que la referida normativa vulneraba el principio de libre circulación de capitales, una de las herederas no residentes solicitó la devolución del impuesto pagado sin aplicar la referida bonificación. Junto con la devolución del importe ingresado de más (e intereses de demora) la recurrente solicitaba en su escrito de demanda que, en caso de estimarse sus pretensiones, se le indemnizara por los daños y perjuicios sufridos como consecuencia del proceso soportado.

El Abogado del Estado se allanó a la demanda en lo que respecta a la primera de las pretensiones (como está sucediendo en otros casos, a raíz de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), que ha conducido a la modificación de la Ley española), pero no en lo relativo a la indemnización reclamada.

La Audiencia Nacional desestima también la procedencia de la indemnización solicitada por daños y perjuicios, pues entiende que la Administración española actuó conforme a la normativa vigente, que no podía vulnerar, y sobre la que no podía plantear una cuestión prejudicial. No obstante deja abierta la posibilidad de iniciar la vía de la responsabilidad patrimonial por actos del Estado legislador.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Aplicación de la reducción del 95% solo al valor de los activos afectos a la actividad empresarial (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de julio de 2015)

Se discute en este procedimiento el alcance de la reducción del 95% de empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones. En concreto, se analiza si el citado porcentaje se aplica al valor total de la empresa familiar o sobre el valor "afecto" a actividades empresariales conforme al criterio procedente en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para el Tribunal resulta concluyente la remisión que hace la norma del Impuesto sobre Sucesiones al apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuando establece que "la reducción tendrá lugar siempre y cuando se incluyan en la base imponible participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el mencionado precepto de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio". En definitiva, entiende el Tribunal que la reducción aplica sólo al valor de las participaciones en la proporción correspondiente a los activos afectos al ejercicio de una actividad económica.

El Tribunal soporta además su conclusión en que, a su juicio, el verdadero objetivo del legislador para atribuir el beneficio fiscal de la reducción "no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y a la continuidad de dicha situación".

5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Comunidad Valenciana: La tercera donación en un plazo de diez años se considerará como la primera y podrá gozar de los beneficios fiscales previstos (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 11 de febrero de 2015)

La norma valenciana establece una bonificación del 99% de la cuota del Impuesto sobre Donaciones pero establece que no será aplicable cuando el donante ya hubiera disfrutado de ese beneficio en una donación previa (del mismo bien o derecho) dentro de los 10 años anteriores.

En el caso de autos se analiza la posibilidad de aplicar esa bonificación a una tercera donación de un bien, subsiguiente a otra (la segunda donación) en la que ya se denegó la aplicación del beneficio fiscal por haberse disfrutado del mismo en la primera. La Administración Autonómica consideró que en la medida en que esta última donación se había realizado dentro del período de 10 años contados desde la primera de las donaciones, no cabía aplicar ninguna bonificación en esta tercera liquidación. Así lo confirmó también el TEAR de Valencia.

El TSJ de Valencia, sin embargo, entiende que de acuerdo con las disposiciones de la norma valenciana, en el supuesto de que dentro del plazo de 10 años se produzca una tercera donación a un donatario distinto, esa tercera donación se considerará como si fuera una nueva primera donación, gozando del beneficio fiscal previsto sin restricciones (conclusión razonable teniendo en cuenta que la segunda donación habrá tributado sin bonificación).

6. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se puede aplicar la reducción del 95% de empresa familiar si se cumple con los requisitos de empleado y local a nivel de grupo (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 28 de enero de 2015)

El TSJ de Cataluña vuelve sobre la controvertida discusión relativa a la posibilidad de cumplir con los requisitos de local y empleado a nivel de grupo de empresas.

En el caso de autos, la donataria recibió las acciones de dos sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles cuya gestión se realizaba a través de una tercera sociedad, vinculada a las primeras, y que prestaba los servicios de gestión de la explotación de los inmuebles y repercutía los costes por dichos servicios a ambas entidades, contando para ello con personal contratado a jornada completa,

En aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los Tribunales Económico-Administrativos (el Central y, previamente, el Regional de Cataluña) rechazaron la aplicación de la reducción del 95% prevista para la donación de empresas familiares, al entender que las sociedades donadas no realizaban actividades económicas, por no cumplir (a título individual) con el requisito de empleado y local. A juicio de estos tribunales no era válido que el cumplimiento de ese requisito se materializara en una tercera sociedad que ejerciera las labores de gestión.

Frente a ello, el TSJ de Cataluña concluye que en el caso de grupo de empresas debe ser suficiente con que una de ellas cuente con el local y el empleado. Añade el Tribunal que el propio TEAR de Cataluña había alcanzado esta misma conclusión en relación con la hermana

de la donataria, por lo que debe mantenerse este criterio con base en el principio de unidad de doctrina.

7. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- Si no se produce el incremento de valor del bien inmueble, no hay hecho imponible (Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de Zaragoza. Sentencia de 13 de Julio de 2015)

El recurrente plantea dos cuestiones acerca de la conocida como la Plusvalía Municipal: (i) En primer lugar, si se entiende producido el hecho imponible cuando no hay incremento real de valor del bien inmueble debido a la caída de precios de estos últimos años; y (ii) en segundo lugar, sobre si la fórmula legal para cuantificar la base imponible del impuesto es correcta, proponiendo algunos cálculos alternativos.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº3 de Zaragoza, en línea con la reciente doctrina jurisprudencial que ha analizado esta cuestión, sostiene que:

- (a) El incremento de valor del terreno entre la fecha de adquisición y la de transmisión es un elemento esencial del hecho imponible del Impuesto. Por tanto, si falta ese incremento, no puede surgir obligación tributaria. Dicho ello, la carga de la prueba de la disminución de valor es del recurrente.
- (b) Las reglas que determinan la base imponible son de carácter imperativo y no caben métodos de cálculo alternativos. La única solución para discutir esas reglas, por tanto, sería interponer un recurso de inconstitucionalidad.

8. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.- La reserva de un derecho a sub-edificar en el inmueble transmitido reduce la base imponible con independencia de la inviabilidad económica del proyecto (Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 27 de abril de 2015)

El vendedor de un inmueble se reservó el derecho a sub-edificar en el edificio transmitido cuatro plantas en el subsuelo. Como consecuencia de lo anterior, determinó la base imponible de la plusvalía municipal como la parte proporcional del valor catastral que correspondía solo a la construcción transmitida. El Ayuntamiento apelante rechazaba la base imponible declarada, argumentando que era imposible ejecutar dicho derecho por su inviabilidad económica y la imposibilidad de ejecución material. Añadía el Ayuntamiento que, por tanto, el pacto incluido en el contrato de compraventa era simulado, con la única finalidad de pagar menos impuestos.

El TSJ de Murcia desestima el recurso interpuesto por el Ayuntamiento, pues tras la valoración de la prueba pericial propuesta entiende que la ejecución de la obra era posible desde el punto de vista técnico. Añade, además, que la inviabilidad económica de un proyecto no está contemplada en la norma como excepción, y que si bien es un mero indicio de contrato simulado, haría falta una carga de indicios mayor para destruir la presunción de existencia y licitud de causa. Por tanto, concluye la Sala que el valor del terreno a tener en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible de la plusvalía es solamente la parte de dicho valor que represente el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de compraventa.

9. Procedimiento administrativo.- No es posible derivar la responsabilidad sobre la sanción a una empresa por colaboración en la emisión de facturas falsas cuando ya fue sancionada por utilizarlas (Tribunal Supremo. Sentencia del 16 de julio de 2015)

Se analiza la posibilidad de declarar responsable solidario a una empresa por la sanción impuesta al emisor de la factura emitida con datos falsos o falseados cuando dicha empresa ya fue sancionada por dejar de ingresar la deuda tributaria utilizando para ello dichas facturas.

El Tribunal afirma que:

- (a) La derivación de la responsabilidad tributaria (con carácter solidario) es una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora que debe someterse a ciertos principios y, en particular, (i) a la prohibición de *ne bis in ídem*, y (ii) a la prohibición de que una acción u omisión que se aplica como criterio de graduación de otra infracción o como circunstancia determinante de la calificación de ésta como grave o muy grave sea sancionada independientemente.
- (b) Ante el argumento esgrimido por la Administración en el sentido de que no se imponen dos sanciones dado que "derivar" no es "sancionar", el Tribunal Supremo, aun reconociendo que el principio de *ne bis in ídem* no es de aplicación directa, niega la posibilidad de declarar responsable solidario a una entidad en la sanción impuesta al emisor de la factura falsa cuando ya ha sido sancionado como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la cuota tributaria al usar esa factura.

10. Procedimiento administrativo.- A los efectos de interrumpir la prescripción, es necesario que haya un apoderamiento expreso para poder realizar actos que no sean de mero trámite (Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 22 de enero de 2015)

Se plantea si la presentación ante la Administración Tributaria de una escritura de aceptación y adjudicación parcial de una herencia por parte de una gestoría interrumpe o no el plazo de prescripción respecto al heredero.

El TSJ de Madrid señala que para que se produzca la interrupción de la prescripción es necesario que la actuación fehaciente conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria se haya llevado a cabo, bien por el obligado tributario, bien por su representante. No basta por tanto con que lo haga un mero "presentador". En este sentido, y en línea con lo señalado por el Tribunal Supremo, la Sala recuerda que se exige que haya un apoderamiento expreso para poder realizar actos que no sean de mero trámite en nombre de otro.

11. Procedimiento económico-administrativo.- No procede devolver todos los costes de la garantía cuando, tras la estimación parcial de la reclamación, el sujeto no instó la reducción de la garantía (Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 13 de marzo de 2015)

El interesado interpuso reclamación económico-administrativa y solicitó y obtuvo la suspensión de la ejecutividad de la liquidación objeto de la reclamación aportando como garantía un aval bancario. Esta reclamación fue estimada parcialmente por el TEAR de Cataluña, pero el recurrente no pidió la reducción proporcional de la garantía hasta que la deuda subsistente se encontraba en fase de apremio, momento en el que se vio obligado a aportar un nuevo aval y le fue devuelto el primero. La cuestión que se discute es si el contribuyente debe ser reembolsado por los costes de mantenimiento del aval (en lo que corresponde a la parte

estimada) que fueron satisfechos hasta su devolución, o solo por los que se produjeron hasta la resolución del TEAR.

El Tribunal declara que no puede interpretarse literalmente el artículo 74.1 a) Reglamento de revisión en vía administrativa en el sentido de que en todo caso la Administración ha de devolver el importe total de los costes del aval hasta su devolución, dado que lo contrario podría dar lugar a un abuso de derecho. En el presente caso, considerando que el recurrente pudiendo instar la reducción de la garantía, no lo hizo, la Sala desestima el recurso.

No obstante, el TSJ recuerda que cuando el contribuyente interpone recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantiene, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial adopte una decisión sobre la suspensión. Por tanto, en este caso, la devolución de los costes del aval sí alcanza, no hasta la fecha de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, sino hasta que se cumplan los dos meses de plazo del que se dispone para interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

II. Resoluciones y Consultas

1. **Impuesto sobre Sociedades.- Sobre la tributación de las sociedades civiles (Dirección general de Tributos. Diversas consultas de julio de 2015)**

Una de las novedades de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha sido la incorporación de las sociedades civiles como sujetos pasivos del Impuesto, siempre que tengan personalidad jurídica y con la única excepción de aquellas que no tengan objeto mercantil. A través de diversas consultas del mes de julio, la DGT ha dado respuesta a la discusión de cuándo una sociedad civil cumple los dos requisitos (tener personalidad jurídica y objeto mercantil) para que pasen a tener la consideración de sujeto pasivo del Impuesto para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

En concreto, se han establecido los siguientes criterios:

- (a) Las comunidades de bienes no son sociedades civiles y, por tanto, no son sujeto pasivo del Impuesto (V2376-15, V2382-15, V2385-15, V2386-15, V2387-15, V2388-15, V2389-15, V2390-15, V2391-15, V2393-15, V2394-15, V2395-15 y V2430-15).
- (b) Al margen de la discusión desde el punto de vista doctrinal sobre la personalidad jurídica de las sociedades civiles, desde la perspectiva tributaria únicamente se entenderá que existe dicha personalidad jurídica cuando la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria, para lo cual ha de estar constituida en escritura pública o bien en documento privado, pero siempre que en este último caso dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación de NIF. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales. Este análisis se incluye en todas las consultas que se mencionan en este apartado 2.1 de este boletín.
- (c) Por lo que se refiere al objeto mercantil que ha de tener la sociedad civil para que se considere sujeto pasivo del Impuesto, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto las entidades que se dediquen a actividades agrícolas,

ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

En consecuencia, no son sujetos pasivos del Impuesto:

- Una sociedad civil que desarrolla una actividad de abogacía (V2377-15).
- Una sociedad civil particular que realiza la actividad de explotación agrícola de secano y regadío (V2380-15).
- Una sociedad civil que desarrolla una actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como a la venta de terneros procedentes de dicha actividad (V2381-15).

Por el contrario, sí son sujetos pasivos del Impuesto:

- Una sociedad civil que realiza la actividad de venta al menor de juguetes y artículos de deporte (V2378-15).
- Una sociedad civil que realiza la actividad de fabricación de artículos de carpintería metálica (V2379-15).
- Una sociedad civil que se dedica a prestar servicios de propiedad inmobiliaria (V2392-15).
- Una sociedad civil cuya actividad principal consiste en el asesoramiento fiscal y contable (epígrafe 842 del IAE) y otras actividades complementarias, tales como la administración de fincas (epígrafe 834) y confección de nóminas y seguros sociales de los clientes (epígrafe 849.9). La consulta (V2412-15) no especifica cuál es la actividad que lleva a esta conclusión, si bien cabría entender que es la de administración de fincas al no tener la consideración de "profesional" por no exigir titulación universitaria.
- Una sociedad civil que desarrolla una actividad de mera titularidad de inversiones en instrumentos financieros (V2431-15).

2. Impuesto sobre Sociedades.- Inicio de actividad a efectos del régimen de entidades de reducida dimensión (Dirección General de Tributos. Consulta V1872-15, de 15 de junio de 2015)

El objeto social de la sociedad incluye la construcción y promoción de plantas termosolares, la producción de energía eléctrica y otros servicios técnicos de ingeniería. Su actividad comprende una primera fase en la que se realizan todos los estudios, proyectos y la tramitación de los permisos necesarios para construir la central termoeléctrica, una segunda fase, en la que se realiza la promoción, construcción e instalación de la central; y, finalmente, una tercera en la que la actividad consiste en la obtención y venta de la energía para el mercado.

La cuestión que se plantea es cuándo se entiende iniciada la actividad económica a los efectos de aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión, al disponer dicho régimen que, cuando la entidad fuera de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

La DGT indica que la actividad económica se inicia con su desarrollo efectivo, esto es, con su inicio material, sin incluir las fases previas. En el presente caso de promoción de plantas solares, estas fases previas se refieren a la realización de los estudios, proyectos y la tramitación de los permisos necesarios para construir la central termoeléctrica. Por tanto, se considera que el inicio de la actividad se produce con el comienzo de la segunda fase.

3. Impuesto sobre Sociedades.- No será de aplicación la deducción por creación de empleo en caso de baja voluntaria del empleado antes de la finalización del período de prueba (Dirección General de Tributos. Consulta V1799-15, de 9 de junio de 2015)

La normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé la aplicación de una deducción para las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, que se aplicará en el período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en dicho tipo de contrato.

Además, la deducción se encuentra condicionada, entre otros requisitos, al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio, sin que se entienda incumplida dicha obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el período de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente o por dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

A la vista de la regulación de la deducción, la DGT concluye que en un caso de baja voluntaria (renuncia) del trabajador antes de haberse cumplido el período de prueba de un año no resulta de aplicación la deducción.

4. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.- Tratamiento fiscal de los préstamos participativos (Dirección General de Tributos. Consulta V2007-15, de 26 de junio de 2015)

La entidad consultante recibe un préstamo participativo de una persona física residente en Malta, la cual percibirá unos intereses durante la vigencia del préstamo, incluyendo un tanto por ciento de los beneficios que produzca el proyecto inmobiliario.

A propósito de la deducibilidad fiscal de los intereses en el Impuesto sobre Sociedades, subraya la DGT que, al ser la prestamista una persona física, no resulta de aplicación la limitación a la deducibilidad prevista para los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio. Por lo tanto, en la medida en que, de acuerdo con la normativa contable de aplicación, la carga financiera o cualquier otro tipo de retribución derivada del préstamo participativo tenga la consideración de gasto contable, sería fiscalmente deducible, siempre que se cumplan los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental. Deberá tomarse asimismo en consideración la obligación de valorar la operación por su valor normal de mercado, en el caso de que exista vinculación, y la limitación general a la deducibilidad de los intereses establecida en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en función del resultado de explotación de la compañía).

En cuanto a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los intereses satisfechos derivados del préstamo participativo, la DGT concluye que, conforme a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, han de calificarse como intereses y no como dividendos. En consecuencia, de acuerdo con lo previsto para los intereses en el Convenio hispano-maltés, sólo pueden someterse a imposición en Malta, no teniendo España potestad

para gravar la renta que obtiene el prestamista (intereses). Conforme a ello, los intereses no tendrán que ser objeto de retención.

5. Impuesto sobre Sociedades e IRPF.- Tratamiento fiscal de un plan de incentivos a largo plazo para directivos (Dirección General de Tributos. Consulta V1764-15, de 3 de junio de 2015)

La entidad consultante ha establecido un plan de incentivos para sus directivos cuya finalidad es incentivar la fidelización y permanencia de los mismos en la sociedad durante el periodo que va desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2018. Para la consecución del plan se exige que el EBITDA acumulado del grupo consolidado al que pertenece la sociedad en el periodo 2014-2018 alcance un determinado importe mínimo. El incentivo consistirá en el pago de una cantidad de dinero en una única liquidación, que se devengará y será exigible por los directivos a partir de la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2018.

Por lo que se refiere a la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades del gasto derivado de la posible periodificación anual del importe que podría corresponder como obligación de pago en función del grado de cumplimiento de objetivos, la misma es rechazada por tratarse de un gasto relativo a una retribución a largo plazo, conforme a lo dispuesto en el artículo 15.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, una vez alcanzado el plazo previsto (aprobación de las cuentas anuales de 2018 – en 2019-), en la medida en la que los directivos puedan exigir el pago del incentivo por cumplimiento de los objetivos definidos en el plan, podrá considerarse como gasto fiscalmente deducible de ese período impositivo la totalidad de los incentivos a satisfacer. Es decir, los gastos contabilizados para periodificar anualmente el incentivo que no fueron fiscalmente deducibles en su momento, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

Respecto a la posible aplicación de la reducción del 30% en el IRPF por rendimientos irregulares, la DGT considera que, en el presente caso, se aprecia la existencia de un período de generación de los rendimientos superior a dos años (2014-2018) y que la imputación de las cantidades que, en su caso, perciban los directivos se realizarán en un único periodo impositivo. Por lo tanto, los perceptores podrán aplicar a dichas cantidades la reducción del 30%, siempre que en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que el incentivo resulte exigible, no hubieran obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubieran aplicado la reducción.

6. IRPF.- No es de aplicación la reducción por rentas irregulares a la retribución de la bolsa de vacaciones (Dirección General de Tributos. Consulta V1823-15, de 10 de junio de 2015)

El consultante trabaja en una empresa de manufactura en la que durante el período 2008-2012 se generó una bolsa de tiempo libre por horas extraordinarias trabajadas. Ante la imposibilidad de disfrutar ese tiempo libre, por acuerdo con la empresa se pacta retribuir esa bolsa en un único pago.

La DGT afirma, a los efectos de la reducción por rentas irregulares, que no cabe entender que existe un período de generación previo en el que se haya ido gestando la compensación, pues ésta responde al propio acuerdo entre empresa y trabajador para sustituir el derecho al tiempo libre por un importe económico. Además, tampoco procede calificar la compensación como obtenida de forma notoriamente irregular en el tiempo. En consecuencia, la reducción no resultará de aplicación.

7. IRPF.- Aplicación del tipo de retención reducido a consejeros de sociedades constituidas en el propio ejercicio (Dirección General de tributos. Consulta V1727-15, de 2 de junio de 2015)

Tras la reforma fiscal se ha introducido un tipo reducido de retención para las retribuciones percibidas por consejeros y administradores cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros en el último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos.

Planteada la posibilidad de aplicar dicho tipo reducido a las retribuciones satisfechas en 2015 a una sociedad constituida en el propio año (sin que, por tanto, haya finalizado ningún período impositivo con anterioridad al pago de los rendimientos), la DGT señala que podrá aplicarse el referido tipo reducido (20% hasta el 12 de julio de 2015, 19,5% a partir del 12 de julio de 2015 y 19% a partir de 1 de enero de 2016).

8. ITP y AJD-Modalidad de Operaciones Societarias.- Tratamiento fiscal de las aportaciones de socios que no suponen aumento de capital y su posterior devolución (Dirección General de Tributos. Consulta V1887-15, de 15 de junio)

Las consultantes, A y B, son dos sociedades residentes en territorio español. La entidad A participa en el 100% del capital de la entidad B. La sociedad A se plantea realizar una aportación de socios que no supondría un aumento de capital social de B.

La DGT recuerda que la aportación de un socio a una sociedad sin que se produzca un aumento de capital constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias conforme al artículo 19.1.2º del TRLITPAJD pero exenta de la misma en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.11 del mismo cuerpo legal.

La posterior devolución de dichas aportaciones, por su parte, no constituye hecho imponible en la mencionada modalidad de operaciones societarias pues, al no suponer disminución del capital social de la entidad, no es subsumible en el artículo 19.1 del citado cuerpo legal.

9. Procedimiento administrativo.- No es válida la notificación efectuada a través de la dirección electrónica habilitada antes de la notificación de la inclusión obligatoria en el sistema (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 2 de julio de 2015)

En un procedimiento de verificación de datos se notificó en el buzón electrónico del contribuyente un acuerdo sancionador. El posterior recurso de reposición fue inadmitido por extemporáneo al haberse excedido el plazo de un mes para su interposición.

El asunto se centra en determinar la validez de la notificación del acuerdo sancionador a través de la dirección electrónica habilitada (DEH), teniendo en cuenta que el contribuyente reunía los requisitos para su inclusión obligatoria en ese sistema y que esa circunstancia se le había notificado el 16 de agosto de 2011 mientras que el acuerdo sancionador se le había notificado en la referida dirección el 4 de julio anterior.

El TEAC subraya, como circunstancias a tener en cuenta para su resolución, que:

- (a) A pesar de que el contribuyente había accedido al contenido del acuerdo sancionador a través de su buzón electrónico, en la fecha en que lo hizo todavía no le había sido comunicada su inclusión obligatoria en el sistema DEH.

- (b) No existen datos en el expediente que permitan asegurar que la reclamante hubiera señalado el medio electrónico ante la Administración como el preferente para la práctica de las notificaciones tributarias.

Conforme a ello, el TEAC concluye que la notificación del acuerdo sancionador por acceso del contribuyente al buzón electrónico no debe tenerse por válida y eficaz.

10. Procedimiento administrativo.- El transcurso del periodo de inactividad como causa de disolución no es exigible para poder declarar la responsabilidad subsidiaria (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 25 de junio de 2015)

La Administración declara a un miembro del Consejo de Administración de una entidad que había cesado en sus actividades responsable subsidiario de las deudas tributarias de la misma, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria. El TEAR de Madrid estima la reclamación interpuesta por el responsable porque no había transcurrido el plazo de tres años de inactividad exigido por la normativa mercantil.

La cuestión planteada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto ante el TEAC por el Departamento de Recaudación es si resulta exigible o no el requisito de que haya transcurrido el periodo de inactividad establecido en la normativa mercantil (tres años) como causa de disolución para poder declarar la responsabilidad subsidiaria de los administradores de entidades que, de hecho, hayan cesado en el ejercicio de su actividad.

El TEAC se plantea si la exigencia del transcurso de un plazo de inactividad de al menos tres años para poder derivar la responsabilidad podría tener como consecuencia que el plazo de prescripción de la acción recaudatoria de declaración de responsabilidad se empezara a contar antes de que ésta pudiera iniciarse, ya que la Ley General Tributaria dispone que en un supuesto de responsabilidad subsidiaria, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

El Tribunal concluye que el hecho determinante de la derivación de responsabilidad es el cese fáctico de la actividad de la persona jurídica y fija como criterio que el transcurso del periodo de inactividad que se pueda establecer en la normativa mercantil como causa de disolución no es exigible como requisito para poder declarar la responsabilidad subsidiaria.

11. Procedimiento sancionador.- Motivación suficiente de las resoluciones administrativas sancionadoras (Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de julio de 2015)

En línea con numerosas sentencias anteriores, el Tribunal Supremo insiste en que los acuerdos sancionadores deben estar lo suficientemente motivados. En esta Sentencia, el Tribunal subraya que la carga de la prueba y la motivación corresponde a la Administración, entendiéndose que:

- (a) Resulta insuficiente que el acuerdo sancionador recoja en exclusividad el resultado, "acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar", eludiendo de este modo la concreción de los hechos.
- (b) No puede tenerse por justificados los motivos por los cuales se infiere la culpabilidad de la conducta del obligado tributario con frases como "la recurrente no fue diligente en la consignación de los datos" o "no cabe una interpretación razonable ni concurre causa de exoneración".

- (c) Debe justificarse la falta de diligencia y dar razones por las que se consideró que no se actuó con la diligencia debida.
- (d) En los casos de errores que normalmente suelen venir acompañados de una falta de diligencia, se precisa que se justifique que dicha falta de diligencia es de suficiente intensidad como para identificar la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta castigada.

Finaliza el Tribunal insistiendo en que la falta de motivación de las resoluciones sancionadoras administrativas no puede ser subsanada ni por los Tribunales Económicos Administrativos ni por los órganos judiciales, debiendo éstos ceñirse a un mero control de legalidad del acto administrativo.

III. Legislación

1. Tipo de interés para calificar tributariamente determinados activos financieros

Como es habitual, se ha publicado (en el BOE de 25 de septiembre) la Resolución, de 23 de septiembre de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros, esta vez para el cuarto trimestre natural del año 2015.

Los tipos aprobados son los siguientes:

Emisión	Fecha subasta	Tipo de interés efectivo equivalente al precio medio ponderado redondeado (%)
Bonos del Estado a 3 años al 0,25%, con vencimiento a 30.04.2018	17.09.2015	0,402
Bonos del Estado a 5 años al 1,15%, con vencimiento a 30.07.2020	17.09.2015	1,016
Obligaciones del Estado a 10 años al 2,15%, con vencimiento a 31.10.2025	17.09.2015	2,145
Obligaciones del Estado a 15 años al 1,95%, con vencimiento a 30.07.2030	16.07.2015	2,627
Obligaciones del Estado a 30 años al 5,15%, con vencimiento a 31.10.2044	03.09.2015	3,217

2. *Modificación de la Ley General Tributaria*

En el BOE de 22 de septiembre se ha publicado la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que modifica la Ley General Tributaria, introduciendo numerosas novedades, entre las que destacan las siguientes:

1. Se configura un nuevo tipo infractor para los casos de conflicto en la aplicación de la norma cuando se actúa desatendiendo los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales.
2. Se amplían sustancialmente las facultades de revisión de la Inspección y se modifican las reglas de prescripción, para permitir a la Administración que pueda revisar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que han tenido lugar en periodos prescritos pero que produzcan efectos fiscales en periodos no prescritos, en línea con la facultad ya reconocida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.
3. Se modifica sustancialmente el procedimiento de inspección y, concretamente, sus plazos, que se incrementan de forma general pero limitando la posibilidad de alargarlo por dilaciones (con ciertas excepciones).
4. Se regula el régimen de interrupción en casos de obligaciones tributarias conexas para evitar supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario pero también situaciones de nula tributación.
5. Se prevé la publicación de listados de deudores con la Hacienda Pública, completando la regulación contenida en la reciente Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, que regula el acceso a la información contenida en sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.
6. Se niega a las facturas el carácter de medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones. En la misma línea, se admite la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del Impuesto, siempre y cuando la Administración obtenga datos o indicios que demostraran que el obligado tributario ha soportado efectivamente el impuesto correspondiente.
7. En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas se fomenta el uso de la presentación electrónica, introduciéndose la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.
8. Se introducen dos novedosos títulos para (i) regular las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos en los que se aprecien indicios de delitos contra la Hacienda Pública y (ii) regular los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación de ayudas de estado ilegales e incompatibles con el Derecho Comunitario.

3. *CDI entre España y el Sultanato de Omán*

En el BOE de 8 de septiembre de 2015 se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y el Sultanato de Omán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho «ad referéndum» en Mascate el 30 de abril de 2014.

Destacan de este Convenio (CDI) los siguientes aspectos:

- Las obras de construcción, instalación, proyecto de instalación o montaje constituirán un establecimiento permanente únicamente cuando su duración exceda de 9 meses.
- Los dividendos tributarán al 10% salvo que el beneficiario efectivo sea una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 20% del capital de la sociedad que paga los dividendos.
- Los intereses tributarán a un tipo máximo del 5%.
- Los cánones tributarán a un tipo máximo del 8%. La definición de cánones incluye los pagos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
- En línea con el Convenio Modelo de la OCDE, 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. También 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.

El CDI incluye una cláusula de intercambio de información que pondrá a disposición de ambas Administraciones un instrumento eficaz para la lucha contra la evasión fiscal.

Asimismo, el Protocolo contiene una cláusula de limitación de beneficios por la que: (i) el CDI no impedirá a ambos Estados aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales; (ii) los beneficios del CDI no se aplicarán a quien no sea el beneficiario efectivo de la renta; (iii) en el caso de España, el CDI no impedirá la aplicación de sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional; y (iv) las disposiciones relativas a dividendos, intereses, cánones y ganancias no se aplicarán si el fin primordial de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones o derechos que generan dichas rentas, es conseguir el beneficio de dichos artículos.

Por último, las disposiciones relativas a dividendos, intereses, cánones y ganancias tampoco se aplicarán si la entidad que paga dichas rentas ha obtenido las mismas en un Estado o territorio que no haya concluido un CDI con el Estado de residencia del perceptor de las rentas y dicha renta está exenta o no sujeta a tributación.

El CDI entrará en vigor el 19 de septiembre de 2015 y sus disposiciones surtirán efecto: (i) en relación con los impuestos retenidos en la fuente sobre las cantidades pagadas desde la fecha de entrada en vigor; (ii) respecto de otros impuestos, en los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha de entrada en vigor; y (iii) en los restantes casos, desde el 19 de septiembre de 2015. En cuanto al intercambio de información, las disposiciones surtirán efectos respecto de cualquier ejercicio fiscal conforme a la legislación del Estado contratante que lo solicite.

Debe recordarse que el Sultanato de Omán se encuentra recogido en la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales y, tras el Informe de la DGT de 23 de diciembre de 2014, la actualización de la lista no tendrá carácter automático por la entrada en vigor de un CDI, sino que dicha modificación deberá realizarse de manera expresa.

4. **CDI entre España y la República de Uzbekistán**

En el BOE de 10 de septiembre de 2015 se ha publicado el Convenio entre el Reino de España y la República de Uzbekistán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Madrid el 8 de julio de 2013.

Destacan de este Convenio (CDI) los siguientes aspectos:

- Los dividendos tributarán al 10% o al 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos o, en este último caso, tributará al 0% si conforme a las disposiciones de la legislación española relativas al Impuesto sobre Sociedades, la sociedad española no tributa por dicho impuesto español por los dividendos procedentes de una sociedad residente en Uzbekistán.
- Los intereses tributarán a un tipo máximo del 5% con algunas excepciones (i.e. Estado, Banco Central).
- Los cánones tributarán a un tipo máximo del 5%. La definición de cánones incluye los pagos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
- En línea con el Convenio Modelo de la OCDE, 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. También 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.

El convenio también ha incluido un artículo de intercambio de información en los términos del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual permitirá un amplio intercambio de información de trascendencia tributaria, incluyendo información bancaria, entre España y Uzbekistán.

Asimismo, el Protocolo contiene una cláusula de limitación de beneficios por la que: (i) el CDI no impedirá a ambos Estados aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales; (ii) el CDI no impedirá la aplicación de las normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional; (iii) las disposiciones relativas a dividendos, intereses, cánones no se aplicarán si el fin primordial de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones o derechos que generan dichas rentas, es conseguir el beneficio de dichos artículos.

Cabe destacar que el convenio suscrito en su día con la URSS dejó de estar en vigor en relación con Uzbekistán desde el 21 de julio de 2010 y este CDI entre España y Uzbekistán entrará en vigor el día 19 de septiembre de 2015 y sus disposiciones surtirán efecto: (i) en relación con los impuestos retenidos en la fuente sobre las cantidades pagadas a no residentes desde la fecha, inclusive, de entrada en vigor; (ii) respecto de otros impuestos, en los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha, inclusive, de entrada en vigor; y (iii) en los restantes casos, desde el 19 de septiembre de 2015 inclusive.

5. Acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal

En el BOE de 11 de septiembre se ha publicado la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.

Su contenido y novedades han sido resumidas en nuestro Comentario Litigación y Arbitraje Garrigues número 7, de Septiembre de 2015, cuyo link adjuntamos.

<http://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/comentario-litigacion-7-2015.pdf>

6. Modificación de los modelos de actas de la Inspección de los Tributos

Se ha publicado en el BOE de 14 de agosto de 2015 la Resolución de 31 de julio de 2015, de la Dirección General de la AEAT, que modifica la de 29 de noviembre de 2007, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos.

A través de la misma se adaptan los modelos de las actas de la Inspección a las novedades introducidas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que introduce la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso de las cuotas del IVA devengado en las importaciones de bienes al momento de presentar la correspondiente declaración-liquidación y extiende este sistema de diferimiento a los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos relativos al IVA devengado en las importaciones de bienes.

Por otra parte, en la confección de las actas de inspección se toman en consideración determinadas especialidades relativas a la liquidación de la deuda aduanera que resultan de aplicación de la normativa vigente de la Unión Europea sobre la materia.

Lo dispuesto en la Resolución entró en vigor el 15 de agosto de 2015.

7. Acuerdo Multilateral sobre intercambio automático de información de cuentas financieras

En el BOE de 13 de agosto de 2015 se ha publicado el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014.

Se intensifica, de este modo, el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel internacional ahondando en las relaciones de asistencia mutua en materia tributaria de las distintas jurisdicciones conforme al Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

Cabe destacar que las fechas previstas para el intercambio de información son las siguientes:

- Septiembre de 2017 para (i) las cuentas nuevas (abiertas a partir del 1 de enero de 2016 en una institución financiera obligada a comunicar información), y para (ii) cuentas preexistentes de personas físicas (abiertas en una institución financiera obligada a comunicar información a 31 de diciembre de 2015) de mayor valor.

- En el caso de las cuentas de personas físicas de menor valor y cuentas de entidad, será septiembre de 2017 o septiembre de 2018, dependiendo de la fecha en la que se la identifique como cuenta sujeta a comunicación de información.

Más información:

Eduardo Abad

Socio responsable departamento Fiscal

eduardo.abad@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

