

Cuaderno de Principales Novedades Fiscales 2015

Redacción Lefebvre El Derecho

El presente trabajo contiene las novedades fiscales más destacadas habidas durante el año 2015, desde su comienzo hasta el 29 de septiembre, incluyendo la reforma de la Ley General Tributaria.

Su contenido no pretende ser exhaustivo, sino, exclusivamente, destacar aquellas novedades de mayor notoriedad, bien por afectar a un elevado número de contribuyentes, bien por su trascendencia tributaria.

Asimismo, se incluyen algunos pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos que aclaran controvertidos criterios doctrinales de amplia repercusión práctica.

Índice

1. Modificaciones en la LIRPF
2. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo
3. Servicios prestados por socios profesionales a una sociedad
4. Deuda subordinada y participaciones preferentes
5. Modificación del RIRPF en materia de rendimientos del trabajo
6. Aprobación del nuevo Reglamento del IS
7. Nuevo Reglamento del IS: operaciones vinculadas
8. Modificación de los tipos de retención e ingresos a cuenta
9. Nuevo Reglamento del IS: regímenes especiales
10. Opción por tributación por el IRPF para residentes de la UE
11. Solicitud de devolución por reinversión en vivienda habitual a no residentes
12. Tipo de gravamen en el IRNR
13. Convivencia homosexual sin vínculo matrimonial a efectos del ISD

Cuaderno de Derecho Fiscal 2015

14. Renuncia a las exenciones inmobiliarias
15. Vinculación de fincas a efectos de ITP y AJD
16. Delitos contra la Hacienda Pública
17. Responsabilidad penal de las personas jurídicas
18. Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria

1. Modificaciones en la LIRPF

Se introducen una serie de medidas en el IRPF para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes:

A. Escala de retención aplicable a los rendimientos de trabajo

Se modifica la escala de retención para los rendimientos de trabajo para el período impositivo 2015.

1) Para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos **con anterioridad a 12-7-2015** a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención, la escala a aplicar es la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Cuota de retención Euros	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	2.490,00	7.750,00	25,00
20.200,00	4.427,50	13.800,00	31,00
34.000,00	8.705,50	26.000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

2) **A partir de 12-7-2015** para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o

Cuaderno de Derecho Fiscal 2015

abonen a partir de dicha fecha, la escala de retención es la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Cuota de retención Euros	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,50
12.450,00	2.427,75	7.750,00	24,50
20.200,00	4.326,5	13.800,00	30,50
34.000,00	8.535,5	26.000,00	38,00
60.000,00	18.415,5	En adelante	46,00

El tipo de retención se regularizará de acuerdo con la escala anterior, si procede, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de 12 de julio. No obstante, esta **regularización** puede realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de 1 de agosto, en cuyo caso, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración la escala de retención aplicable con anterioridad al 12-7-2015.

B. Tipos fijos de retención

Se producen modificaciones en los tipos fijos de retención aplicables en el período impositivo 2015.

1) Para los rendimientos del trabajo satisfechos o abonados con anterioridad al 12-7-2015, derivados de impartir **cursos conferencias**, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de **obras literarias, artísticas o científicas** se mantiene el tipo de retención en el 19%.

A partir del 12-7-2015, este tipo de retención se fija en un 15%.

2) Para los rendimientos de **actividades profesionales** satisfechos o abonados con anterioridad al 12-7-2015 se mantiene el tipo de retención del 19%; este porcentaje es del 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior es inferior a 15.000 euros y representa más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio y el contribuyente haya comunicado al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia.

El porcentaje aplicable a estos rendimientos satisfechos o abonados a partir del 12-7-2015 es del 15%. A partir de esta fecha se suprime el tipo de retención reducido en función del volumen de rendimientos.

3) Se mantiene el 9% como tipo de retención aplicable en caso de **inicio de actividad** y como tipo aplicable a los rendimientos satisfechos o abonados con anterioridad a 12-7-2015 a recaudadores municipales, mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos y delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

A partir del 12-7-2015 el porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen es del 7%.

4) Se mantiene en un 20% los porcentajes previstos en la LIRPF art.101 (**ganancias** patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de IIC, rendimientos de arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles urbanos, rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial,...), cuando la obligación de retener haya nacido con anterioridad a 12-7-2015. Sin embargo, si la obligación de retener se hubiera producido a partir del 12-7-2015, el tipo de retención es del 19,5%.

5) Se sigue manteniendo para 2015:

- el tipo de retención del 37% para los rendimientos del trabajo percibidos por **administradores**;

- el porcentaje del 47%, en relación con el régimen especial aplicable a los **trabajadores desplazados a territorio español**, cuando las retribuciones percibidas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros;

- el porcentaje del 20% para los ingresos a cuenta por imputación de **derechos de imagen** y para el pago a cuenta en los **planes de ahorro a largo plazo**.

C. Escala general estatal del IRPF

Se aprueba una nueva escala general estatal aplicable desde 1-1-2015 en la que se reducen los porcentajes correspondientes a cada uno de los tramos.

Así, en el período impositivo 2015 la escala general del impuesto es la siguiente

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15
34.000,00	4.182,75	26.000,00	18,5
60.000,00	8.992,75	En adelante	22,5

D. Escalas del ahorro

Se aprueban las escalas del ahorro aplicables en el período impositivo 2015.

- Escala del ahorro estatal:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	En adelante	11,5

- Escala autonómica del ahorro:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	10
6.000,00	600	44.000	11
50.000,00	5.440	En adelante	12

E. Escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español

En el período impositivo 2015, las escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español (LIRPF art.93.2.e).1º y art.93.2.e).2º) son:

1) A la parte de base liquidable correspondiente a **dividendos** y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y **ganancias** patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, se le aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	19,5
6.000,00	1.117	44.000	21,5
50.000,00	10.630	En adelante	23,5

2) A la parte de base liquidable correspondiente al **resto de rentas** se aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Euros	Tipo aplicable Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

F. Escala general estatal aplicable a los residentes en el extranjero

En el **período impositivo 2015**, los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, para determinar la cuota íntegra estatal han de aplicar la escala general y la siguiente escala a la base liquidable general:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

G. Escala del ahorro estatal aplicable a los residentes en el extranjero

Los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero han de aplicar en el **período impositivo 2015** la siguiente escala del ahorro:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	19,5
6.000,00	1.170	44.000	21,5
50.000,00	10.630	En adelante	23,5

H. Exenciones

Se declaran exentas las ayudas públicas concedidas por las Comunidades Autónomas o entidades locales para atender a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples, así como las ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual y, en particular, a víctimas de violencia de género. Se declaran igualmente exentas las ayudas percibidas para compensar los costes

derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital

LIRPF art.7.y, 101.3, 101.5.a, disp.adic.5ª.4 y disp.adic.31ª redacc RDL 9/2015, BOE 11-7-15; RDL 9/2015 disp.final 3ª, BOE 11-7-15

2. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

Desde el 1-1-2015, se extiende a nuevos contribuyentes el ámbito de aplicación de las anteriores deducciones.

Desde el 1-1-2015, la L 26/2014 ha introducido en la LIRPF nuevas deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. En su regulación inicial, estas deducciones eran aplicables por los contribuyentes que realizasen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estuvieran dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, y consisten en una minoración de la cuota diferencial de hasta 1.200 euros anuales por cada descendiente o ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o del mínimo por ascendientes.

Las personas señaladas también pueden deducir de la cuota diferencial hasta 1.200 euros anuales por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la L 10/2003, de Protección a las Familias Numerosas. Desde el **1-1-2015**, la norma de referencia extiende la anterior deducción en el caso de ser un **ascendiente separado legalmente**, o **sin vínculo matrimonial**, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes.

Asimismo, y desde la fecha señalada, pueden aplicar las anteriores deducciones los contribuyentes que perciban **prestaciones contributivas y asistenciales** del sistema de protección del desempleo, **pensiones** abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban **prestaciones análogas** a las anteriores reconocidas a los

profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Como consecuencia de la introducción de este último supuesto, se especifica que el **límite** de cada una de las anteriores deducciones referido a las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo sólo resulta aplicable en el caso de los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

Los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales, pensiones y prestaciones análogas, siguen el procedimiento previsto en el RIRPF art.60 bis para aplicar estas deducciones y su percepción anticipada, con las siguientes **especialidades**:

- a) para el cómputo del **número de meses** para el cálculo del importe de la deducción, el requisito de percibir las citadas prestaciones se entiende cumplido cuando las mismas se perciban en cualquier día del mes, no resultando aplicable el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad;
- b) estos contribuyentes pueden solicitar a la AEAT su **abono anticipado** por cada uno de los meses en que se perciban tales prestaciones; y no se les aplica el límite, fijado para cada deducción, de las cotizaciones y cuotas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan los requisitos para su aplicación. Asimismo, en el caso de que dos o más personas tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia

numerosa, y se ceda a favor de estos contribuyentes el derecho a la deducción, estos últimos no se tienen en cuenta a efectos de la aplicación de la regla especial de cómputo conjunto de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tengan derecho a la deducción.

Por último, se establece una **obligación de carácter formal** para el Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social, y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abonen las prestaciones y pensiones señaladas, de comunicar a la AEAT por vía electrónica durante los diez primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior. El formato y contenido de la información se ajustará a los que, en cada momento, consten en la sede electrónica de la AEAT en Internet.

LIRPF art.81 bis.1 y 2 y disp.adic.42^a redacc RDL 1/2015 art.4.uno y dos, BOE 28-2-15

3. Servicios prestados por socios profesionales a una sociedad

La DGT analiza las circunstancias que deben concurrir para considerar como rendimientos de una actividad económica los obtenidos por un socio profesional de sociedades en las que presta sus servicios.

Desde el **1-1-2015**, la normativa del IRPF incluye como **rendimientos de actividades económicas** los obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, y siempre que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial (LIRPF art.27.1 redacc L 26/2014).

Así pues, desde la fecha señalada, no todas las prestaciones derivadas de servicios prestados por el socio a la sociedad distintos de los provenientes de su condición de administrador se consideran rendimientos del trabajo (LIRPF art.17.1) sino que, siempre que se den determinadas circunstancias, los mismos se van a considerar como rendimientos de actividades económicas. Estas **circunstancias** son las siguientes:

1. Naturaleza de la actividad

Las actividades cuyos rendimientos pueden catalogarse como provenientes de una actividad económica son aquellas **realizadas por el socio a favor de la sociedad** o prestadas por la sociedad por medio de sus socios.

En este tipo de actividades se identifican **dos relaciones jurídicas**: la establecida entre el socio y la sociedad, por medio de la cual el socio presta sus servicios a aquella; y la prestada por la sociedad a su cliente. Las retribuciones recibidas se integran como renta del IRPF del socio, en el primer caso, y como renta del IS, en el segundo.

En el caso del socio, a la hora de determinar si esa renta debe considerarse como rendimiento del trabajo o de una actividad económica, es preciso analizar si la actividad de la que proviene la misma se encuentra o no incluida en la **Sección Segunda de las Tarifas del IAE**:

a) Si la actividad se encuentra **encuadrada en dicha Sección Segunda**, es posible considerar los rendimientos obtenidos por el socio de la sociedad por su realización como procedentes de una actividad económica, siempre que se cumplan el resto de requisitos que aquí se detallan. A estos efectos, cabe señalar las siguientes **consideraciones**:

- No nos referimos a las actividades realizadas por un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios.

- La exigencia de que la actividad se encuadre dentro de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE se refiere tanto a la actividad realizada por el socio como por la sociedad, con independencia de que la sociedad, por aplicación de la normativa del IAE, esté matriculada en la Sección Primera de las mencionadas Tarifas.

- El socio puede o no estar dado de alta en algún epígrafe de la Sección Segunda de las Tarifas por la realización de estas actividades; lo que se exige es que estas últimas se encuentren incluidas en dicha Sección.

b) Si la actividad no se encuentra encuadrada en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, no se aplica la LIRPF art.27.1 redacc L

26/2014 a efectos de la consideración en el socio de los ingresos por su realización, procedentes de la sociedad, como rendimientos de actividades económicas.

2. Ámbito subjetivo

La actividad, encuadrada en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, debe prestarse a **sociedades** dedicadas a la prestación de **servicios profesionales**.

Se incluyen en este ámbito no solo a las sociedades profesionales reguladas en la L 2/2007, sino también a aquellas otras cuyo **objeto social** comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida Sección y no constituidas como sociedades profesionales de la ley mencionada.

3. Actividad desarrollada por el socio en la sociedad

Esta actividad debe ser, precisamente, la realización de los **servicios profesionales** que constituyen el objeto de la entidad. Dentro de tales servicios se entienden incluidas las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y los servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

4. Régimen de la Seguridad Social

Si se cumplen los anteriores requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por el socio a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente van a poder calificarse en el IRPF del socio como rendimientos de una actividad económica cuando este se encuentre dado de alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los **trabajadores por cuenta propia o autónomos** (RETA)

o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. En caso contrario, tales servicios se calificarán como trabajo personal.

Así, teniendo en cuenta lo antes expuesto:

- Se consideran como rendimientos de una actividad económica los obtenidos por un abogado de una sociedad de responsabilidad limitada de la que es socio, cuyo objeto es la asesoría de empresas, y en la que el abogado presta servicios de abogacía, estando dado de alta en el RETA.

- No se consideran como rendimientos de una actividad económica los obtenidos por un socio de una sociedad de responsabilidad limitada que tiene como objeto social la comercialización, importación, exportación y venta al detalle o al por mayor de diferentes tipos de bienes, como prendas de vestir o calzado, desarrollando el socio tareas de dirección de la comercialización, producción y comunicación, tareas comercializadoras y de diseño de producción y administrativas y de representación, aunque no ejerce el cargo de administrador en la sociedad, consistiendo su retribución en una nómina fija y no estando dado de alta en el RETA.

NOTAS

*1) Con independencia de la naturaleza otorgada a la retribución de los servicios prestados por el socio a la sociedad profesional, tales operaciones realizadas entre **personas o entidades vinculadas** deben valorarse por su valor normal de mercado, en los términos de la LIS art.18 (ver nº 2718 s. Memento Fiscal 2015).*

2) Cabe señalar que, si bien el cumplimiento de los requisitos antes señalados, determinan la consideración de los rendimientos de estas actividades como procedentes de una actividad económica a efectos

del IRPF, la DGT considera que, partiendo de que no ha habido ninguna modificación al respecto en la LIVA, y atendiendo al carácter armonizado a nivel comunitario de dicho impuesto, así como al principio de estanciedad tributaria, las calificaciones otorgadas a estas operaciones a efectos del IRPF no tienen por qué coincidir con las que se otorguen a efectos del IVA. En relación a la calificación como actividad ejercida con carácter independiente, a efectos de su sujeción en este último impuesto, ver nº 5720 Memento Fiscal 2015.

3) *En relación a las implicaciones en el IAE, ver nº 7798 Memento Fiscal 2015.*

DGT CV 13-4-15 V1148-15;

DGT CV 13-4-15 V1147-15

4. Deuda subordinada y participaciones preferentes

Con efectos desde el 1-1-2013, se aprueban nuevas reglas especiales de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes.

Estas reglas, de **carácter opcional** para el contribuyente, tienen por **finalidad** permitir computar un único rendimiento del capital mobiliario, negativo en la mayoría de los casos, por diferencia entre la compensación percibida por el contribuyente y la inversión realizada, dejando sin efectos fiscales las operaciones intermedias de recompra y suscripción o canje de valores y, en su caso, la transmisión de los valores recibidos. En cualquier caso, el contribuyente puede aplicar las reglas generales del impuesto, dando a cada una de las operaciones realizadas el tratamiento que le corresponda.

Así, los contribuyentes que perciban **compensaciones a partir de 1-1-2013** como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas según lo establecido en la L 13/1985 disp.adic.2ª (en la actualidad, esta norma se encuentra derogada, y la referencia debe hacerse a la L 10/2014 disp.adic.1ª), pueden optar por aplicar a dichas compensaciones y a las rentas positivas o negativas que, en su caso, se hayan generado con anterioridad derivadas de la recompra y suscripción o canje por otros valores, así como a las rentas obtenidas en la transmisión de estos últimos, el siguiente tratamiento fiscal:

a) En el ejercicio en que se perciban las compensaciones derivadas del acuerdo, se computa como **rendimiento del capital mobiliario** la diferencia entre la compensación percibida y la inversión inicialmente realizada. A estos efectos, la citada compensación se

incrementa en las cantidades obtenidas previamente por la transmisión de los valores recibidos. Si los valores recibidos en el canje no se han transmitido previamente o no se han entregado con motivo del acuerdo, la compensación se incrementa en la valoración de dichos valores que se haya tenido en cuenta para la cuantificación de la citada compensación.

b) No tiene efectos tributarios la **recompra y suscripción o canje** por otros valores, ni la **transmisión** de estos últimos realizada antes o con motivo del acuerdo, debiendo practicar, en su caso, **autoliquidación complementaria** sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y los tres meses siguientes a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se imputen las compensaciones a que se refiere la letra a) anterior. Si el plazo de presentación de la autoliquidación hubiera finalizado con anterioridad al 15-5-2015, la autoliquidación complementaria debe practicarse, en su caso, en el plazo de tres meses desde la citada fecha.

No obstante, insistimos en que las reglas especiales antes señaladas tienen carácter opcional, de manera que los contribuyentes que perciban en **2013 o 2014** las referidas compensaciones también pueden optar por aplicar las **normas generales** del IRPF, pudiendo minorar, en este caso, el rendimiento del capital mobiliario derivado de la compensación percibida en la parte del saldo negativo resultante de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible general (LIRPF art.48.b redacc L 16/2012), que proceda de pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones recibidas por las operaciones de recompra y suscripción o canje que no se haya podido compensar en la base imponible general. Dicha minoración reducirá el saldo pendiente de compensar en ejercicios siguientes.

En todo caso, las **retenciones** efectivamente practicadas sobre las referidas compensaciones con anterioridad al 15-5-2015 se entienden correctamente realizadas.

Por otro lado, como segunda medida, los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos **contratos** hayan sido declarados **nulos** mediante sentencia judicial, que hayan consignado los rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al IRPF, pueden solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones, así como solicitar y, en su caso, obtener la **devolución de ingresos indebidos**, aunque haya prescrito el derecho a solicitar la devolución. En este último caso, la rectificación de la autoliquidación solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hayan podido practicar por tales rendimientos.

A los efectos anteriores, el contribuyente deberá presentar un **formulario** que permita identificar las autoliquidaciones afectadas, y que estará disponible en la sede electrónica de la AEAT.

LIRPF disp.adic.44ª redacc RDL 6/2015 art.15, BOE 15-5-15

5. Modificación del RIRPF en materia de rendimientos del trabajo

Las modificaciones introducidas afectan a la nueva deducción en concepto de gastos generales y a la reducción aplicable a determinados rendimientos del trabajo. Asimismo, se establecen los requisitos para la aplicación de la exención a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo, a la vez que se aclara cuándo se entiende que la oferta de entrega de tales acciones se efectúa en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa o, en su caso, del grupo o subgrupo de sociedades. Por otro lado, se especifican qué vehículos se consideran eficientes energéticamente a efectos de cuantificar la retribución en especie en caso de cesión de los mismos a los trabajadores para usos particulares.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1-1-2015**, se ha modificado el RIRPF. En materia de rendimientos del trabajo, las principales **novedades** son las siguientes:

1. Otros gastos deducibles

Desde el 1-1-2015, para el cálculo del rendimiento neto del trabajo, la LIRPF recoge una **reducción** de 2.000 euros anuales en concepto de **gastos generales**. En el caso de contribuyentes **desempleados** inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia, la cuantía anterior se incrementa en 2.000 euros anuales adicionales en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. Se aplican asimismo

incrementos en el caso de trabajadores **discapacitados** que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos.

La cuantía total en concepto de gastos generales tiene como **límite** el rendimiento íntegro del trabajo minorado por el resto de gastos deducibles (nº 286 Memento Fiscal 2015). A efectos de la aplicación de este límite, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible por tratarse de los supuestos de desempleados o discapacitados antes señalados y otros rendimientos del trabajo, el **incremento** del gasto deducible se atribuye exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar, es decir, a los obtenidos del nuevo puesto de trabajo aceptado o por ser trabajador activo discapacitado.

2. Aplicación de la reducción a las indemnizaciones por despido

Desde el 1-1-2015, la aplicación de la reducción del 30% exige que el rendimiento del trabajo al que se aplica se impute en un único período impositivo. No obstante, se puede seguir aplicando la reducción, a pesar de no imputarse en un único ejercicio, a las indemnizaciones percibidas de forma fraccionada por la extinción de la relación laboral, con un período de generación superior a dos años, así como a los rendimientos del trabajo a que se refiere la LIRPF disp.trans.25ª (indemnizaciones por extinción de la relación mercantil producida antes de 1-8-2014 con período de generación superior a dos años; o cualquier otro rendimiento del trabajo que se viniera percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015 con derecho a la aplicación de la reducción; y rendimientos del trabajo obtenidos a partir de 1-1-2015 derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones concedidas con anterioridad a la fecha señalada, cuando no se concedieran anualmente, siempre que se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión)

siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación del rendimiento, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

3. Opciones de compra sobre acciones

Se adapta el RIRPF como consecuencia del nuevo tratamiento aplicable a partir del 1-1-2015, a efectos del porcentaje de **reducción**, a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra de acciones o participaciones (LIRPF art.18.2 redacc L 26/2014). Desde la fecha señalada, cuando tales rendimientos tengan un período de generación superior a dos años, aplicarán la reducción del 30% cuando en los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción.

No obstante, si las **opciones** fueron concedidas **antes de 1-1-2015**, y además, no se concedieron anualmente, al rendimiento del trabajo obtenido a partir de dicha fecha derivado del ejercicio de estas, siempre que se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, se le aplica la reducción del 30% a pesar de que el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se ejerciten. En este caso, la **cuantía máxima** del rendimiento íntegro reducible tiene como **límite** el salario medio anual por el número de años de generación del rendimiento (LIRPF disp.trans.25ª.4 redacc L 26/2014). A estos efectos, la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del IRPF es de 22.100 euros.

El anterior límite se duplica para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores cuando las acciones o participaciones adquiridas se mantengan, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra, y la oferta de opciones de compra se realice en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa. En caso de **incumplimiento del requisito de mantenimiento** durante, al menos, tres años, deberá presentarse una **autoliquidación complementaria**, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

4. Entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo

Para la aplicación de la **exención** a los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo, se requiere el cumplimiento de estos requisitos:

- que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito debe cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones. No obstante, no se considera que se incumple este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una **antigüedad mínima**, que debe ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por el IRPF;

- que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5%;
- que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

5. Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal

Se adapta el desarrollo reglamentario a la regulación legal de estos gastos (LIRPF art.42.2.a redacc L 26/2014; nº 259 Memento Fiscal 2015), que no constituyen retribución en especie.

6. Rendimientos del trabajo en especie exentos

Se adapta el desarrollo reglamentario a la consideración como **exentos**, a partir de 1-1-2015, de los rendimientos del trabajo en especie por gastos por **comedores de empresa** (LIRPF art.42.3.a redacc L 26/2014; nº 260 Memento Fiscal 2015), por gastos de **seguros de enfermedad** (LIRPF art.42.3.c redacc L 26/2014; nº 263 Memento Fiscal 2015) y por cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el **desplazamiento de los empleados** entre su lugar de residencia y el centro de trabajo (LIRPF art.42.3.e redacc L 26/2014; nº 266 Memento Fiscal 2015).

7. Cesión de uso de vehículos automóviles

La **valoración** de los rendimientos del trabajo en especie por la cesión de uso de vehículos automóviles para uso particular, efectuada conforme a la LIRPF art.43.1.1º.b (nº 249 Memento Fiscal 2015) o LIRPF art.43.1.1º.f (nº 255 Memento Fiscal 2015), se **reduce** en los siguientes **porcentajes**:

a) Un 15%, cuando se trate de vehículos que, cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el Rgto CE 715/2007 anexo I, sus emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

b) Un 20% cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás -GLP- y gas natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 35.000 euros.

c) Un 30% cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

- vehículo eléctrico de batería (BEV);

- vehículo eléctrico de autonomía extendida (E-REV); o

- vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

8. Retenciones

- Se fija en el 15% el porcentaje de retención de los rendimientos derivados de impartir **cursos, conferencias, coloquios**, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de **obras literarias, artísticas o científicas**, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

- A efectos de la determinación de la **base** para calcular el tipo de retención, en relación a la minoración aplicable sobre la cuantía total de las retribuciones en el caso de **rendimientos generados en**

más de dos años o notoriamente irregulares, cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción (LIRPF art.18.2 redacc L 26/2014; nº 276 Memento Fiscal 2015), los rendimientos con período de generación superior a dos años a tener en cuenta por el pagador serán aquéllos a los que previamente hubiera aplicado la reducción para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador en los cinco períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador le comunique que dicha reducción no se aplicó en su posterior autoliquidación por el IRPF.

RIRPF art.11, 12, 43, 44, 45, 46, 46 bis.1, 48 bis, 73, 80.1.4º, 83.3.a), disp.trans.16ª y disp.trans.17ª redacc RD 633/2015 art.primerotres, cuatro, trece, catorce, quince, dieciséis, diecisiete, dieciocho, veintitrés, veinticuatro, veinticinco, cuarenta y cuarenta y uno, BOE 11-7-15; RD 633/2015 disp.final 2ª, BOE 11-7-15

6. Aprobación del nuevo Reglamento del IS

Como consecuencia de la aprobación de la nueva LIS (L 27/2014), es necesario realizar una revisión integral de la norma reglamentaria y se procede a aprobar un nuevo Reglamento del IS.

Aunque el nuevo Reglamento se aprueba con la **finalidad** de adecuar la norma reglamentaria a la nueva LIS, actualizando las reglas en él dispuestas y efectuando adaptaciones terminológicas y técnicas, con carácter general mantiene la regulación existente hasta su **entrada en vigor**, que salvo que se indique lo contrario, se establece para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015.

Así, en el nuevo Reglamento aprobado se regulan las siguientes cuestiones, de las que destacamos las principales novedades:

a. Concepto de **entidad patrimonial** en períodos impositivos iniciados **antes del 1-1-2015**. Para la determinación de esta circunstancia se debe tener en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1-1-2009, salvo prueba en contrario.

b. **Imputación temporal de ingresos y gastos**. En relación con la aprobación de **criterios distintos al del devengo** destacan las siguientes novedades:

- para que su utilización surta **efectos** es necesario presentar una solicitud a la Administración tributaria;
- la **solicitud** no debe justificar que del criterio solicitado no se deriva una menor tributación;
- se elimina la posibilidad de que la resolución que ponga fin apruebe un **criterio alternativo** al formulado por el contribuyente durante el procedimiento.

c. **Amortizaciones.** Aunque con carácter general se mantiene la regulación sobre amortizaciones establecida en el anterior Reglamento, destacan novedades en relación con los **bienes usados** y los planes especiales de amortización.

d. **Pérdidas por deterioro** de entidades financieras. Se regula en los mismos términos que el anterior Reglamento del IS.

e. **Provisiones.** La única novedad consiste en que la **resolución** que ponga fin al procedimiento de los planes de gastos correspondientes a **actuaciones medioambientales** puede aprobar un plan distinto al propuesto inicialmente por el contribuyente, siempre que cuente con su aceptación.

f. **Operaciones vinculadas.** Ver el epígrafe número 7 de este Cuaderno de Derecho Fiscal.

g. Se aprueba la documentación que debe acompañar a las operaciones realizadas con personas o entidades tanto vinculadas como no vinculadas, residentes en **paraísos fiscales**.

h. **Reducciones.** Aunque con carácter general se mantiene la regulación sobre los **acuerdos previos** de rentas procedentes de determinados activos intangibles, destacan novedades en relación con su resolución.

i. **Deducciones.** Aunque con carácter general se mantiene la regulación sobre la **valoración previa de gastos** en la deducción por I+D e IT, destacan algunas novedades en cuanto a su resolución y a la deducción por ejecución de producciones extranjeras de obras audiovisuales.

j. **Regímenes especiales.** Ver el epígrafe número 9 de este Cuaderno de Derecho Fiscal.

k. **Gestión.** Se regula en los mismos términos que el anterior Reglamento del IS.

l. **Retenciones.** Como principal novedad se establece que en el caso de **arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos**, la base de la retención está constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el IVA. Por otro lado, se regula reglamentariamente el tratamiento de los premios de loterías y apuestas sujetos al gravamen especial de determinadas loterías y apuestas (ver **nº 1178 s.** Memento Fiscal 2015).

m. Se establece el procedimiento para la **compensación y abono de créditos** exigibles a la Hacienda Pública.

n. **Regímenes transitorios.** Se regula en los mismos términos que el anterior Reglamento del IS, si bien se incluye como régimen transitorio la regulación de las obligaciones de información a presentar conjuntamente con la declaración del IS en relación con el **fondo de comercio financiero de entidades no residentes**. Esta regulación es coincidente con la prevista en el anterior Reglamento del IS.

Con la entrada en vigor de esta norma, queda **derogado** el RD 1777/2004 que aprobaba el Reglamento vigente hasta ahora, con la excepción del RD 1777/2004 disp.final. Todas las referencias normativas a dicha norma, se deben entender realizadas a los preceptos del RD 634/2015.

RD 634/2015, BOE 11-7-15

7. Nuevo Reglamento del IS: operaciones vinculadas

Como principales novedades destacan la inclusión de obligaciones de información país por país y la obligación específica del contribuyente simplificada.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del **1-1-2015**, salvo las indicaciones que se realizan respecto a las obligaciones de información de operaciones vinculadas (letra b de esta información), se ha aprobado un nuevo reglamento del IS en desarrollo de la nueva LIS, adaptando su regulación y terminología, e introduciendo algunas mejoras técnicas. En relación con las operaciones vinculadas, se establecen las siguientes novedades:

a) En relación con la **determinación el valor de mercado:**

- deben tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las **condiciones de las operaciones** a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes;
- en el **análisis de comparabilidad** deben tenerse en cuenta las estrategias empresariales y cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias;
- se pueden utilizar **medidas estadísticas** para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad si, a pesar de no existir datos suficientes, se ha podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre

competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible.

b) En relación con las obligaciones de documentación:

1. Como principal novedad, además de la información del grupo y la del contribuyente, se incluyen con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del **1-1-2016**, la **información país por país**.

La misma resulta exigible a las siguientes entidades cuando el **importe neto de la cifra de negocios** del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros:

- las residentes en territorio español que tengan la condición de **dominantes** de un grupo vinculado y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad;

- las residentes en territorio español **dependientes**, directa o indirectamente, de una no residente que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, sujeto al cumplimiento de determinadas circunstancias referentes fundamentalmente a la dificultad en la obtención de esta información en el país de la entidad no residente.

Así, se debe presentar esta **información** país por país, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción relativa a ingresos brutos del grupo, resultados antes del IS (o de naturaleza idéntica o análoga), del IS (incluyendo retenciones soportadas), importe de la cifra de capital y otros fondos propios en la fecha de conclusión del período impositivo, plantilla media, activos materiales e inversiones inmobiliarias (salvo tesorería y derechos de crédito), lista de entidades residentes (incluyendo establecimientos permanentes y actividades principales) y otra información relevante.

Su presentación debe ser en euros, en el **plazo** de los doce meses siguientes a la finalización del período impositivo, a través del modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. En relación con la **información específica del grupo**, se detalla la información a facilitar relativa a la estructura y organización del grupo, a las actividades del grupo, a los activos intangibles del grupo, a la actividad financiera y a la situación financiera y fiscal del grupo. Asimismo se establece qué parte de dicha información se considera dato y cuál conjunto de datos a los efectos del régimen de infracciones tributarias previsto para las operaciones vinculadas. No obstante ver el número 4 de esta letra.

Como **excepción**, esta documentación no resulta aplicable a los grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

3. En relación con la **información específica del contribuyente**, se detalla la información a facilitar relativa al contribuyente, las operaciones vinculadas y la información económico-financiera del contribuyente. Asimismo se establece qué parte de dicha información se considera dato y cuál conjunto de datos a los efectos del régimen de infracciones tributarias previsto para las operaciones vinculadas. No obstante ver el número 4 de esta letra.

Se establecen **reglas específicas** para los supuestos en los que en la determinación del valor de mercado se hayan utilizado métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos a los regulados en la LIS (nº 2737 s. Memento Fiscal 2015), como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados.

Finalmente, se establece una **documentación específica simplificada** para personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, relativa a la identificación e importe de las operaciones vinculadas; identificación del contribuyente

y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación; identificación del método de valoración utilizado y los comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de **empresas de reducida dimensión** (nº 3942 s. Memento Fiscal 2015), esta documentación específica se puede entender cumplimentada a través del documento normalizado que se elabore por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deben aportar los comparables mencionados en la documentación específica simplificada.

4. En los períodos impositivos que se inicien en **2015**, las personas o entidades cuyo **importe neto de la cifra de negocios** según se define en el régimen de empresas de reducida dimensión sea **igual o superior a 45 millones de euros**, están sometidas a las obligaciones de documentación establecidas en el anterior RIS (RD 1777/2004 art.18, 19 y 20). Es para los períodos impositivos iniciados a partir del **1-1-2016** cuando les resultan de aplicación las obligaciones de información específica del grupo y contribuyente analizadas en los números 2 y 3 anteriores.

c) En relación con la **comprobación de valor**:

- en el **acta** se debe justificar la regularización y no el método de valoración empleado;

- cuando la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regulariza de oficio la situación tributaria de las **demás personas o entidades vinculadas**, salvo que ya hubieran efectuado la referida regularización con carácter previo, mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación;

- las personas o entidades afectadas que puedan invocar un **tratado o convenio** que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, pueden acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección.

d) En relación con la **operación secundaria**, para su no aplicación cuando se proceda a la **restitución patrimonial** entre las personas o entidades vinculadas, es necesario la justificación de dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario.

e) En relación con los **acuerdos previos de valoración**:

- pueden comprender la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un **establecimiento permanente en el extranjero**, en los supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que le resulte de aplicación;

- en relación con la **modificación** de estos acuerdos, se incluye como causa que la motiva la variación significativa de circunstancias tecnológicas. Asimismo se establece la posibilidad de aprobar una modificación alternativa a la propuesta por el contribuyente, con su aceptación;

- se elimina la regulación establecida respecto a su **inadmisión**.

NOTA: La redacción literal del reglamento sobre las entidades residentes dependientes obligadas a facilitar la **información país por país** no está muy clara cuando se refiere a los establecimientos permanentes (RD 634/2015 art.13.1 segundo párrafo), pudiendo entenderse que se refiere a la propia dependiente o a su dominante no residente en territorio español. Habrá que esperar bien a su corrección, bien a la interpretación administrativa.

RD 634/2015 art.13 a 36 y disp.final 3ª, BOE 11-7-15

8. Modificación de los tipos de retención e ingresos a cuenta

A partir del 12-7-2015, se reduce el tipo general de retención e ingreso a cuenta del IS.

Con efectos desde el 12-7-2015, se procede a rebajar el tipo general de retención al 19,5%. De esta manera, para el 2015, el tipo general de retención o ingreso a cuenta aplicable será el siguiente:

- Desde el 1-1-2015 y hasta el 11-7-2015: 20%.
- Desde el 12-7-2015 y hasta el 31-12-2015: 19,5%.

Este porcentaje se divide por dos cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.

A partir del 1-1-2016, el tipo general de retención e ingreso a cuenta será el 19%.

LIS disp.trans.38ª redacc RDL 9/2015 art.2.dos, BOE 11-7-15;
LIS disp.trans.34ª.ñ derog RDL 9/2015 art.2.uno, BOE 11-7-15

9. Nuevo Reglamento del IS: regímenes especiales

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015, se ha aprobado un nuevo Reglamento del IS. Si bien su principal finalidad es adaptar el Reglamento a las novedades de la LIS, se introducen ciertas novedades que afectan principalmente a la comunicación de los regímenes de consolidación fiscal y de reorganizaciones empresariales.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del **1-1-2015**, se ha aprobado un nuevo Reglamento del IS, que regula los regímenes especiales del Impuesto en términos similares a los vigentes hasta ahora, adaptando su regulación y terminología a la vigente LIS, e introduciendo algunas mejoras técnicas. No obstante, introduce las siguientes novedades:

1) **Agrupaciones de interés económico** españolas y europeas y **UTE**: se amplía la información que han de presentar en la relación de las personas o entidades que ostenten los derechos inherentes a la cualidad de socio o empresa miembro el último día del período impositivo. Así, en relación al importe total de las cantidades a imputar a las citadas personas o entidades que sean residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo, se incluyen nuevos datos como: los gastos financieros netos no deducidos por la entidad; reserva de capitalización no aplicada por la entidad; base imponible, minorada o incrementada, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación.

2) **Consolidación fiscal**: se incluye la documentación a aportar en la comunicación de opción por el régimen especial en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español (identificación y designación de la entidad representante).

3) **Reorganizaciones empresariales:** se detalla quién debe efectuar la comunicación y el plazo para los supuestos en los que la entidad adquirente, la transmitente o ambas sean no residentes.

4) **Entidades navieras en función del tonelaje:** la solicitud de aplicación del régimen, de la prórroga de la autorización inicial y la renuncia al régimen deben presentarse antes de que finalice el período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

5) **Comunidades titulares de montes vecinales en mano común:** se mantiene la posibilidad de presentar planes especiales de inversiones y gastos. La novedad que se introduce ahora se refiere a la resolución que pone fin al procedimiento, pues hasta ahora, una de las opciones de la misma era aprobar un plan especial alternativo formulado por el contribuyente en el curso del procedimiento. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015, la resolución puede aprobar, con la aceptación del contribuyente, el plan especial.

También se regulan sin modificaciones significativas **otros regímenes especiales:** contratos de arrendamiento financiero, entidades de tenencia de valores extranjeros y partidos políticos.

RD 634/2015 art.11, 46 a 56 y disp.final 3ª, BOE 11-7-15

10. Opción por tributación por el IRPF para residentes de la UE

Se establece un nuevo supuesto por el que se permite a contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea con bajos ingresos optar por tributar como contribuyentes por el IRPF.

Con efectos **a partir del 12-7-2015**, se desarrolla un nuevo supuesto por el que se permite a contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea con bajos ingresos optar por tributar como contribuyentes por el IRPF.

Así, la opción por tributar como contribuyentes del IRPF podrá ejercitarse por aquellos que sean personas físicas residentes en un Estado miembro de la Unión Europea y acrediten que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

1ª. Que hayan obtenido durante el ejercicio en España por **rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas**, como mínimo, el **75%** de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR.

2ª. Como novedad, que la **renta** obtenida durante el ejercicio **en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar** (nº 1535 s. Memento Fiscal 2015) que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España, siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el IRNR y que la renta obtenida fuera de España haya sido asimismo inferior a dicho mínimo.

RIRNR art.21 redacc RD 633/2015 art.segundo.tres, BOE 11-7-15

11. Solicitud de devolución por reinversión en vivienda habitual a no residentes

Se regulan las condiciones para solicitar la devolución de la cuota ingresada en el caso de que proceda la exención por reinversión en vivienda habitual a no residentes.

Con efectos a partir del 12-7-2015, se regulan las condiciones para solicitar la devolución en el caso de que proceda la exención por reinversión en vivienda habitual a que pueden tener derecho los no residentes.

La regulación del **procedimiento** de la solicitud de devolución es como sigue:

1. **Solicitantes:** La devolución total o parcial de la deuda ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España puede ser solicitada por contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información.

2. **Solicitud:** El no residente debe presentar una solicitud ante la Delegación o Administración de la AEAT en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble, en el **plazo** de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual.

Se ha de aportar junto con la solicitud la **documentación** que acredite que han tenido lugar la transmisión de la vivienda habitual y la posterior adquisición de la nueva vivienda habitual han tenido lugar.

A efectos de esta exención se ha de tener en cuenta lo establecido en el RIRPF art.41 y 41 bis (rehabilitación de vivienda y concepto de vivienda habitual: nº 1156 s. Memento Fiscal 2015). El modelo, así como la forma de presentación de la solicitud se determinarán reglamentariamente.

La regulación de la materia se contiene en una nueva disposición adicional segunda añadida al RIRNR por el RD 633/2015, el cual modifica la denominación de la disposición adicional única que pasa ser la disposición adicional primera.

RIRNR disp.adic.segunda redacc RD 633/2015
art.segundo.cuatro, BOE 11-7-2015

12. Tipo de gravamen en el IRNR

A partir del 12-7-2015, disminuye del 20% al 19,5% el tipo de gravamen de la imposición complementaria sobre las rentas de EP de entidades no residentes que se transfieran al extranjero, el de residentes en la UE o EEE y el que grava los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales obtenidas en España sin mediación de EP.

Con efectos a partir del 12-7-2015, se da nueva redacción a la LIRNR disp.adic.novena para establecer que en el **año 2015** se distinguen **dos períodos** a efectos del tipo de gravamen aplicable en la imposición complementaria sobre las rentas de EP de entidades no residentes que se transfieran al extranjero (LIRNR art.19.2) y el aplicable a residentes en la UE o EEE y sobre dividendos, intereses o ganancias patrimoniales obtenidas en España sin mediación de EP (LIRNR art.25.1.a y f):

1º. Impuestos devengados **con anterioridad al 12-7-2015**, el tipo de gravamen aplicable es del 20% (la situación no varía respecto a la que venía aplicando conforme a la LIRNR disp.adic.novena redacc L 26/2014).

2º. Impuestos devengados **a partir del 12-7-2015**, el tipo aplicable será del 19,5% (disminuye 0,5 puntos porcentuales respecto al anterior).

LIRNR disp.adic.novena redacc RDL 9/2015 art.3.dos, BOE 11-7-15

13. Convivencia homosexual sin vínculo matrimonial a efectos del ISD

Se ha planteado ante el TCo una cuestión de inconstitucionalidad a efectos de la aplicación de una reducción del ISD en los casos de parejas homosexuales que convivan sin existir vínculo matrimonial. Una mujer soltera y sin descendientes fallece el 20-1-2001, habiendo otorgado ante notario un testamento abierto, de fecha 3-4-2001, en virtud del cual instituía heredera universal y única a su pareja, con la cual mantenía una **relación homosexual more uxorio**, sin haber podido contraer matrimonio. La Oficina liquidadora le gira liquidación provisional, la cual fue confirmada con posterioridad, en concreto, en el año 2004, como definitiva.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que con posterioridad al fallecimiento (momento del devengo del impuesto) hubo una reforma de la normativa reguladora a estos efectos, habiendo sido aprobada la L Asturias 4/2002, de 23-5-2002, de Parejas Estables y la L Asturias 15/2002, de 27-12-2002, en virtud de la cual se introducía una mejora en la reducción de la LISD art.20.2, ya que se permitía que la misma fuese aplicada a las **parejas estables** definidas en la L Asturias 4/2002, equiparándose a los cónyuges. Además se permitía que los coeficientes multiplicadores de la LISD art.22 fuesen aplicados en los mismos términos. Asimismo, la L 13/2005, de 1-7-2005, modificó el CC, permitiéndose a los homosexuales contraer matrimonio.

Ante la desestimación de sus pretensiones, fue interpuesto recurso de alzada ante el TEAC y, posteriormente, recurso contencioso-administrativo, argumentando la **violación del derecho de igualdad** (Const art.14), al haberse negado la aplicación de la reducción de la LISD art.20.2 así como el coeficiente multiplicador del Grupo II –aplicable a los cónyuges-, basando sus argumentaciones en la aplicación retroactiva de las citadas L

13/2005, L Asturias 4/2002 y L Asturias 15/2002, en una interpretación de la LISD art.20.2 conforme a la realidad social y en la existencia de discriminación indirecta. A este respecto, hay que aclarar que antes de la entrada en vigor de la L 13/2005, el miembro de la pareja homosexual al ser considerado como **extraño** respecto del causante, quedaba incluido en el Grupo IV de parentesco, lo que suponía un trato fiscal mucho más desfavorable que el recibido por el cónyuge viudo, el cual era incluido dentro del Grupo II.

Con posterioridad, fue presentado recurso de casación, habiendo dejado la Sala del TS sin efecto el señalamiento para votación y fallo, con el fin de oír a las partes y Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto a la LISD art.20.2.a Grupo II, en cuanto circunscribe a los **cónyuges** su régimen. Aunque la Administración General del Estado, el Principado de Asturias y la Fiscalía han considerado innecesaria la presentación de dicha cuestión de inconstitucionalidad –ya que ven claro que la LISD se refiere solo a los cónyuges- el TS recuerda anteriores pronunciamientos del TCo al respecto –entre otras, TCo 92/2014; TCo 93/2014; TCo 157/201- en los cuales se menciona que, dentro de las discriminaciones prohibidas por la Const art.14, se encuentra las de orientación sexual; se reconoce como realidades diferentes el matrimonio y la convivencia extramatrimonial, lo cual justifica en algunos casos existan tratamientos distintos; y recuerda que en diferentes ámbitos la configuración del matrimonio se refiere a personas de diferente sexo, lo cual es una opción del legislador acorde con la Constitución. No obstante, el TCo deja determinadas dudas acerca de la constitucionalidad de la LISD en esta materia.

Sin embargo, no hay que olvidar que aunque en el ámbito social se ha reconocido la pensión de viudedad al cónyuge supérstite, en el ámbito fiscal lo que se grava es la **capacidad económica**, atendiendo a la cuantía de lo adquirido y el grado de parentesco entre el transmitente y adquirente. Por tanto, al tratarse la

reducción como los coeficientes multiplicadores y mínimos exentos de elementos estructurales del ISD, hay que atender en cada caso a los grupos de parentesco. A estos efectos, hay que recordar que el TCo viene exigiendo que el trato dispar en **situaciones homologables** ha de atender a un fin lícito, así como a la concurrencia de una doble garantía: la razonabilidad de la medida – ya que no toda desigualdad supone una infracción de la Const art.14, sino solo la que no tiene una justificación objetiva y razonable- y la proporcionalidad de la medida entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

En consecuencia, ya que el TS entiende que se trata de dos situaciones equiparables y siendo consciente de que el TCo no considera contraria per se a la Constitución la falta de **equiparación** normativa entre el matrimonio y la pareja de hecho, a la vista de las particulares circunstancias de este supuesto -teniendo en cuenta que las parejas homosexuales tenían prohibida por Ley la perfección del matrimonio, así como el reducido margen de configuración que la Const art.31 ofrece al legislador tributario a la hora de establecer diferencias de trato fiscal-, alberga dudas sobre la constitucionalidad de esta norma que restringe su aplicación al cónyuge viudo -impidiendo por tanto que se acoja al régimen fiscal más favorable el miembro de una pareja homosexual que no pudo legalmente contraer matrimonio con el causante-, motivo por el cual decide plantear **cuestión de inconstitucionalidad** para que el TCo determine, en su caso, la existencia de razonabilidad y proporcionalidad en la disparidad de trato en la LISD art.20.2 entre la unión familiar y los miembros de una pareja de hecho homosexual que conviven sin vínculo matrimonial.

TS 21–5–15, Rec 2487/12

14. Renuncia a las exenciones inmobiliarias

La no consideración como empresario del transmitente invalida la renuncia a la exención del impuesto

Dos sociedades anónimas acuerdan la compraventa de unos **terrenos rústicos** en el ejercicio 2003, haciendo constar en la escritura pública que se encontraba sujeta al IVA.

En la misma fecha, pero en documento privado, se renuncia a la exención del Impuesto por el sujeto pasivo, con conocimiento del adquirente que declara su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado.

Analizada la operación por la Comunidad Autónoma donde se encontraban los terrenos, entienden que la compraventa se encuentra sujeta a la **modalidad de TPO** del impuesto ITP y AJD, al existir un incumplimiento de los requisitos formales para realizar la renuncia y encontrarse la operación exenta.

Esta interpretación, habiendo sido considerada **ajustada a derecho** tanto por el TEAR de Madrid como el TSJ de Madrid, entendiéndose este último que la sociedad transmitente no tiene la consideración de empresario al no haberse comenzado la **obras de urbanización** cuando fueron transmitidos los terrenos, finalmente es recurrida ante el Tribunal Supremo, el cual en sus **fundamentos de derecho** concluye que:

1) Previamente a la reforma realizada por la L 4/2008, las sociedades mercantiles eran **en todo caso**, empresarios, entendiéndose que las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por ellas se consideraban realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial.

Sin embargo este criterio, según el TJUE, no se ajusta al Derecho Comunitario en especial en sociedades holding, y así en la sentencia del TJUE 29-10-09 asunto C-29/2008, entre otras, se concluye que la

mera tenencia de las participaciones no puede considerarse como una actividad económica sin no va a acompañada de una participación directa o indirecta en la gestión, negando además la condición de sujeto pasivo a esa sociedad.

2) La aplicación de la jurisprudencia TJUE debe prevalecer sobre la **normativa interna** lo que impide que, aunque exista una presunción iure et de iure, se pueda considerar las parcelas transmitidas como afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora y por lo tanto sujetas al IVA. Esto lleva a considerar al tribunal como correcta la interpretación del TSJ de Madrid y más teniendo en cuenta que no consta ninguna prueba o alegación del carácter de empresario del vendedor.

TS 12-3-15

15. Vinculación de fincas a efectos de ITP y AJD

Tras el informe emitido por la Dirección General de los Registros y del Notariado, la DGT modifica su criterio en relación con el régimen jurídico de la vinculación de fincas.

La propietaria de dos fincas pretende otorgar una escritura de **vinculación “ob rem”** entre las mismas con el objetivo de que una vez unidas, en el momento de querer proceder a su transmisión, se tenga que hacer obligatoriamente de manera simultánea y a la misma persona. Con carácter previo a la presente Consulta, la DGT ya se había pronunciado sobre este tema en su Consulta DGT CV 14-12-06V2514-06, en la cual el consultante, junto con otros dos propietarios, habían adquirido de la comunidad de propietarios una zona calificada hasta esa fecha como elemento común del inmueble, con el fin de destinarla exclusivamente al uso de **trasteros**, procediendo la comunidad a desafectar dicha superficie. Como para poder ser inscrita el Registro era preciso asignarle una cuota, se decidió vincular los tres trasteros a los pisos de sus adquirentes, incrementándose así la cuota correspondiente a cada uno de estos, lo cual no suponía la pérdida de la independencia registral de pisos y trasteros sino sólo impedía la transmisión de manera independiente los pisos y los trasteros. Como dicha vinculación de la transmisión no tenía origen en ninguno de los supuestos previstos en la LH art.26, no resultaba inscribible en el Registro de la Propiedad, motivo por el cual no quedaba sujeta a tributación por la modalidad AJD del ITP y AJD.

Sin embargo, con motivo de la consulta realizada por la DGT a la **Dirección General de los Registros y del Notariado** (en adelante, DGRN) en relación con el régimen jurídico de la vinculación de fincas, dicha Dirección con fecha 13-2-15 ha emitido un informe que trata sobre los siguientes aspectos:

a) Sobre la posibilidad de llevar a cabo la **vinculación de fincas** fuera de los supuestos previstos en la LH art.8. En primer lugar, indica que el citado precepto regula los supuestos de fincas funcionales, entre las que se encuentran las explotaciones agrarias o industriales, así como los edificios en régimen de propiedad horizontal. Asimismo y, con base en lo previsto en el CC art.348, la DGRN recuerda que aunque dentro del derecho de propiedad se encuentra la libertad de disposición, no hay que olvidar que existen ciertas **limitaciones**, entre las que se encuentra la titularidad “ob rem” -entendiéndose como tal aquella por la que varias fincas, entre las que existe un vínculo que las mantiene unidas, que impide que pueda separarse la titularidad de las mismas, han de pertenecer a un mismo dueño, por existir una causa económica y a la vez jurídica que justifica dicha conexión, como una cierta relación de destino, dependencia o accesoriedad e incluso de servicio-. Por tanto, con el fin de evitar que se produzca la restricción de la libertad de disposición y, dado que en estos casos se condiciona la transmisión de ambas fincas conjuntamente y a favor de una misma persona, se admite la vinculación ob rem de varias fincas, pero siempre que exista una causa económica y jurídica, así como cierta relación de destino, dependencia o accesoriedad que lo justifique.

b) Sobre la **independencia registral**. La DGRN considera que la vinculación de tales fincas no implica la pérdida de la independencia registral de las fincas vinculadas, ya que cada una de ellas son fincas independientes, manteniendo su folio registral -ya que no hay que olvidar la necesidad de la previa inscripción registral de cada una de las fincas-.

c) Sobre la **inscripción** de la vinculación “ob rem” en el Registro de la Propiedad. La DGRN ha considerado que, como afecta al derecho de propiedad, es inscribible en el Registro de la Propiedad, con todos los efectos que implica la publicidad registral.

En consecuencia y, a la vista del informe de la DGRN, la DGT modifica el criterio mantenido hasta la fecha sobre la tributación a efectos del ITP y AJD de la vinculación de fincas, considerando que la escritura de vinculación "ob rem" de dos o más fincas está sujeta a tributación a la **modalidad AJD** (cuota variable) del ITP y AJD, al ser inscribible en el Registro de la Propiedad, siempre que concurren el resto de los requisitos exigidos en la LITP art.31.2 - tratarse de primeras copias de escrituras y actas notariales, cuyo objeto sea cantidad u objeto valuable y que no se encuentre sujeto a tributación por ISD ni por las modalidades TPO ni OS del impuesto-.

DGT CV 9-4-15 V1100-15

16. Delitos contra la Hacienda Pública

La reforma del Código Penal corrige, con efectos desde 1-7-2015, la omisión, en la tipificación del delito de **defraudación a la UE o a sus presupuestos**, de la imposición –como está previsto en el resto de los delitos contra la Hacienda pública–, de la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social.

El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a 50.000 euros, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuviesen destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener **subvenciones o ayudas públicas** y del derecho a gozar de los **beneficios o incentivos fiscales** o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

NOTA

*1) En otro orden de cosas, la reforma del Código Penal extiende la figura del **decomiso** ampliado a otros supuestos en los que es frecuente que se produzca una actividad delictiva sostenida en el tiempo de la que pueden derivar importantes beneficios económicos, entre los que se encuentran las insolvencias punibles y los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social (CP art.127 bis a 127 octies redacc LO 1/2015 art.único. 62 a 78).*

*2) De manera general, esta reforma lleva a cabo la supresión definitiva del catálogo de **faltas**, tipificando como delito leve aquellas infracciones que se estima necesario mantener. Esta modificación no*

supone necesariamente una agravación de las conductas ni de las penas actualmente aplicables a las faltas. Algunos comportamientos tipificados hasta ahora como falta desaparecen del Código Penal y se reconducen hacia la vía administrativa o la vía civil, dejando de sancionarse en el ámbito penal. Sólo se mantienen aquellas infracciones merecedoras de suficiente reproche punitivo como para poder incluirlas en el catálogo de delitos, configurándose en su mayoría como delitos leves castigados con penas de multa.

CP art.306 redacc LO 1/2015 art.único.166, BOE 31-3-15

17. Responsabilidad penal de las personas jurídicas

La reforma del Código Penal lleva a cabo, con efectos desde el 1-7-2015, una mejora técnica en la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, con la finalidad de delimitar adecuadamente el contenido del **debido control**, cuyo quebrantamiento permite fundamentar su responsabilidad penal. En todo caso, el alcance de las obligaciones que conlleva ese deber de control se condiciona, de modo general, a las dimensiones de la persona jurídica.

Las personas jurídicas serán **penalmente responsables**:

1) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus **representantes legales** o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para **tomar decisiones** en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de **organización y control** dentro de la misma.

En este caso, la persona jurídica quedará **exenta** de responsabilidad si se cumplen las siguientes **condiciones**:

a) el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

b) la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica (en las personas jurídicas de pequeñas dimensiones – las que estén

autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas-, las funciones de supervisión podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración);

c) los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención; y

d) no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición b).

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.

2) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el apartado 1, han podido **realizar los hechos** por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

En este caso, la persona jurídica quedará **exenta** de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista anteriormente. Cuando la responsabilidad de la persona jurídica, en este caso, derive de un incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control que no tenga carácter grave, las penas previstas en el CP art.66 bis.2ª tendrán en todo caso una duración máxima de dos años.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la **comisión de un delito** que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.

La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en relación con las circunstancias atenuantes.

Sólo podrán considerarse **circunstancias atenuantes** de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:

- a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.
- b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.
- c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.

d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas **no son aplicables** al Estado, a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas.

Asimismo, se extiende el régimen de responsabilidad penal a las **sociedades mercantiles** estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general, a las que se podrán imponer las sanciones actualmente previstas en el CP art.33.7.a) y g).

De otro lado, la LO 1/2015 modifica a la LO 10/1995 art.129.1 estableciendo que, en el caso de **delitos** cometidos en el seno, con la colaboración, a través o **por medio de empresas**, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el art.31 bis, el juez o tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito. Podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.

CP art.31 a 31 quinquies h, 66 bis y 129.1 redacc LO 1/2015 art.único.19 a 23, 32 y 69, BOE 31-3-15

18. Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria

La Ley de modificación parcial de la LGT que, con carácter general, entra en vigor el **12-10-2015** introduce una serie de cambios en la regulación de esta materia. En algunos casos se trata de modificaciones exclusivamente técnicas en cuestiones ya reguladas y en otros se trata de cuestiones novedosas, incorporando nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales.

Las principales modificaciones recogidas en esta reforma son:

1) Se atribuye de forma expresa a los órganos de la Administración tributaria que tienen la competencia para la elaboración de disposiciones de carácter tributario la facultad de dictar **disposiciones interpretativas o aclaratorias**.

2) Se modifica el régimen jurídico de la figura del **conflicto en la aplicación de la norma**, permitiendo su sancionabilidad.

Se configura un nuevo tipo infractor vinculado al incumplimiento de obligaciones tributarias cuando se acredite igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y otros supuestos para los que hubiera un criterio administrativo público antes del inicio del plazo de presentación.

3) En consonancia con la reforma operada en la LIS, se contempla la cuestión relativa al **derecho a comprobar e investigar**, si bien de forma más amplia, extendiéndolo a los tributos en general. Así:

- En cuanto al derecho a comprobar e investigar, se establece que la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho de la Administración a comprobar e investigar, si bien se fija una limitación temporal de 10 años para la comprobación de las bases o

cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

- Con carácter más general, se regula expresamente la posibilidad para la Administración tributaria de llevar a cabo la comprobación e investigación relativas a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados en períodos prescritos que producen efectos en períodos no prescritos.

4) Se regula la figura de las **obligaciones tributarias conexas** y la incidencia de la prescripción en las mismas.

5) Se regula la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias (**listado de deudores**) cuando:

- El importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- Dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

No se incluyen aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

Se toma como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, para la determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

No obstante, a efectos de la determinación de la concurrencia de los requisitos necesarios para la inclusión en el primer listado de deudores se tomará como fecha de referencia el 31 de julio de 2015, debiéndose publicar dicho listado durante el último trimestre del año 2015.

6) Se incorporan importantes cambios respecto a la **duración del procedimiento inspector:**

- Plazo general máximo de duración del procedimiento inspector de 18 meses y un plazo especial de hasta 27 meses en determinados supuestos.
- Establecimiento de determinados periodos de suspensión del cómputo del plazo, que impiden la continuación del procedimiento, así como una serie de supuestos que tienen como consecuencia la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.
- Una importante simplificación de la normativa vigente hasta ahora, al eliminar el amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones y dilaciones y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime la posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector hasta ahora prevista en determinados supuestos, así como el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.

7) Se modifica la regulación del **método de estimación indirecta, corrigiendo defectos e insuficiencias puestos de manifiesto por la jurisprudencia y aclarando y precisando determinados aspectos. Se señalan las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en la estimación indirecta.**

8) Se incorpora a la LGT un nuevo Título VI para regular las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuesto de **delito contra la Hacienda pública.**

Como regla general, se establece la liquidación por parte de la Administración de las cuotas que puedan verse afectadas por el delito y la realización de actuaciones recaudatorias sobre la misma, con las especialidades previstas en la norma.

De manera excepcional, cuando se den alguno de los supuestos tasados, la Administración se abstendrá de seguir el procedimiento y no se practicará esta liquidación en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

9) Se regulan **procedimientos de recuperación de ayudas de Estado** en el ámbito tributario:

- Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.
- Procedimiento de recuperación en otros supuestos cuando no impliquen la regularización de una obligación tributaria.

10) En materia de **régimen sancionador** se modifican diversas cuestiones:

- Se elimina la imposibilidad a la imposición de sanciones derivadas de las regularizaciones que se hayan efectuado por aplicación de la figura del conflicto en la aplicación de la norma. Se configura un nuevo tipo infractor.
- Se determinan las consecuencias en el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria
- Se adapta la calificación del sujeto infractor en casos de consolidación fiscal, pasando a ser la entidad representante del grupo fiscal.
- En modifican las infracciones por presentar incorrectamente autoliquidaciones sin perjuicio económico.
- En cuanto a la infracción por retraso en la llevanza de libros registro por vía telemática se regula la posibilidad de que la Administración pueda establecer la obligación de llevanza de libros registros de forma telemática. Paralelamente, se tipifica, dentro de la infracción por incumplir obligaciones contables y registrales, un

nuevo supuesto por el retraso en la llevanza de estos libros registros.

11) En materia de **reclamaciones económico-administrativas:**

- Se introducen diversas medidas para promover una mayor y mejor utilización de los medios electrónicos.
- Se amplía el sistema de unificación de doctrina:
- Se agilizan los procedimientos con medidas como la presunción de representación voluntaria y la reducción de plazos de resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio y del recurso extraordinario de revisión.
- Se establece la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

12) En los tributos de cobro periódico por recibo cuando, para determinar la deuda tributaria, no resulte preciso la presentación de declaración o autoliquidación, el **cómputo del plazo de prescripción** comienza el día del devengo del tributo.

13) Se incorpora la referencia específica en la **colaboración social** de los profesionales de la asesoría fiscal.

14) Nuevo supuesto de **cesión de datos con trascendencia tributaria** relativo a la colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de activos para la localización de bienes embargados o decomisados en un proceso penal.

15) Para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de un **procedimiento de aplicación de los tributos**, tratándose de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, resulta suficiente con la puesta a disposición

de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

16) La factura no es un **medio de prueba** privilegiado respecto de la realidad de las operaciones.

17) En el caso de obligaciones tributarias con **períodos de liquidación inferior al año**, cuando la Administración, con la información disponible, no pueda atribuir las cuotas descubiertas a períodos de liquidación concretos, podrá efectuar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los períodos de liquidación correspondientes. Para poder aplicar dicho cálculo resulta preciso que el obligado tributario, previo requerimiento de la Administración tributaria, no justifique un reparto temporal diferente.

18) En la liquidación derivada de un procedimiento de aplicación de los tributos se pueden aplicar las cantidades que el obligado tributario tenga pendientes de **compensación o deducción**, pero no aquellas cantidades que ya hubieran sido aplicadas inicialmente por el obligado tributario a otro ejercicio distinto del comprobado. El momento al que se va a atender para determinar si el obligado tributario tiene cantidades pendientes de compensar o deducir es el inicio del procedimiento.

19) En un procedimiento de **comprobación limitada** se puede examinar la contabilidad mercantil con una serie de limitaciones.

20) Se introduce como supuesto de suspensión de la tramitación de los procedimientos económico-administrativos y de los recursos contencioso-administrativos, la sustanciación de un **procedimiento amistoso** para evitar que se simultanee éste con los procedimientos revisores.

22) La publicación en el BOE de la **revocación del NIF** supone:

- la pérdida de validez a efectos identificativos en el ámbito fiscal;

- la imposibilidad de realizar cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios de cualquier obligado tributario con un NIF revocado, sea como titular o autorizado, en tanto no se rehabilite dicho número o se le asigne uno nuevo.

23) La **limitación de pagos en efectivo**, no resultará de aplicación en el caso de operaciones de cambio de moneda en efectivo realizadas por los establecimientos de cambio de moneda con determinados requisitos, ni a las operaciones de pagos en efectivo realizadas a través de las entidades de pago.

24) Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a **cuentas financieras** en el ámbito de la asistencia mutua.

LGT redacc L 34/2015, BOE 22-9-15; Ce BOE 26-9-15

NUEVO QMEMENTO
FISCAL



HAZ REALIDAD TUS SUEÑOS.
VUELA.

EL SISTEMA DE DOCUMENTACIÓN JURÍDICA MÁS RÁPIDO Y EFICAZ

La opción más avanzada que solventa las tres necesidades esenciales en una consulta:
Encontrar la solución más completa, al instante y con la máxima seguridad.
En definitiva: **soluciones completas, rápidas y fiables.**

Solo QMemento Fiscal integra la base de datos especializada de legislación, jurisprudencia, doctrina administrativa más completa de la actualidad, con el mejor motor de búsqueda de soluciones jurídicas del mercado: los Mementos Francis Lefebvre.



Solicita más información en el **902 44 11 88**
o en clientes@lefebvreelderecho.com