

www.fiscalmania.es

NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En rojo las noticias que favorecen a la Administración y en verde las que favorecen a los obligados tributarios

Subida generalizada del nivel de deuda pública en los países de la Unión Europea

Según datos presentados por el Eurostat a finales del primer trimestre de 2013, a nivel de la Unión Europea la ratio de deuda pública sobre el PIB ha pasado en un año del 83,3 al 85,9%. Por lo que respecta a los países de la Unión Monetaria el porcentaje ha pasado del 88,2 al 92,2%. **Todos los países de la zona euro han visto como crecía el porcentaje de deuda público sobre el PIB total.**

Los países más endeudados en porcentaje sobre el PIB son los siguientes:

- Grecia 160,5%
- Italia 130,3%
- Portugal 127,2%
- Irlanda 125,1%
- Estados Unidos 106,53%
- Bélgica 104,5%
- Francia 91,9%
- Reino Unido 88,2%
- España 88,2%
- Chipre 86,9%

En el caso de España se ha de destacar el rápido crecimiento del nivel de deuda pública en los últimos años: **en 2008 el nivel de deuda pública era de 436.984 millones lo que representaba el 40,20% PIB mientras que en la actualidad se ha duplicado ascendiendo a 922.828 millones de euros que suponen el 88,20% PIB.**

Entrada en vigor del Convenio de doble imposición entre España y Kuwait

El día 19 de julio de 2013 ha entrado en vigor el Convenio entre España y Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 26 de mayo de 2008 (BOE de 5 de junio de 2013).

El sistema tributario de Kuwait se caracteriza por la ausencia de imposición sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas residentes en dicho Estado o en algún Estado miembro del Consejo de Cooperación del Golfo. A pesar de ello, el Estado de Kuwait nunca ha tenido la condición de paraíso fiscal desde la perspectiva del ordenamiento jurídico español.

A diferencia de lo que sucede para las personas jurídicas residentes, las personas jurídicas residentes en otros Estados que no sean miembros del Consejo de Cooperación del Golfo quedan sujetas a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de Sociedades kuwaití al tipo del 15 por 100 si realizan cualquier clase de actividad económica y cualquiera que sea la fórmula seguida para el desarrollo de tal actividad en el territorio de Kuwait El Convenio hispano-kuwaití sigue los planteamientos propios del Modelo de Convenio de la OCDE en sus ediciones más recientes (por ejemplo, no se ha previsto un artículo específico para las rentas derivadas del ejercicio de actividades profesionales independientes).

Tributación de las rentas de actividades económicas

El hecho de que únicamente queden sujetas a tributación las rentas derivadas de la realización de actividades económicas en el territorio de Kuwait conlleva conceder una gran transcendencia al Convenio por lo que respecta a la definición de los puntos de conexión que atribuyen la potestad tributaria a uno y otro de los Estados contratantes en relación con la tributación que recae sobre los beneficios empresariales.

La regla general que se establece es la regla habitual que condiciona **la capacidad de gravamen sobre las rentas de actividades económicas a la presencia de un establecimiento permanente de una empresa residente en otro Estado.** Únicamente queda habilitado el Estado en el que la empresa no es residente a someter a gravamen los beneficios empresariales si los mismos se ha obtenido por mediación de un establecimiento permanente situado en dicho Estado.

Apoyándose en un criterio temporal el Convenio amplía la definición de establecimiento permanente respecto de la propuesta contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE. Así, además de los supuestos clásicos, constituyen establecimientos permanentes los siguientes:

- a) Cualquier lugar relacionado con la exploración de recursos naturales, siempre que dichas actividades se mantengan durante un período o períodos que excedan de seis meses en cualquier período de doce meses.
- b) Una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje cuando la obra o proyecto continúe durante un período que exceda de nueve meses.
- c) Los servicios de consultoría prestados por una empresa de un Estado contratante por medio de empleados o personal de otro tipo contratado por la empresa para ese fin en el otro Estado contratante cuando estas actividades se prolongan, para un mismo proyecto, durante uno o varios períodos que sumen más de seis meses en cualquier período de doce meses.

El Convenio no sólo limita el riesgo de sujeción a gravamen en Kuwait de las rentas derivadas de actividades empresariales mediante la definición de la figura del establecimiento permanente sino que insiste tanto en el artículo 7 del Convenio como en el protocolo al mismo de que la presencia de un establecimiento permanente en Kuwait de una empresa no implica necesariamente la tributación de dicha empresa en Kuwait por todas sus actividades económicas. **Sólo se producirá la obligación de tributar en Kuwait en la parte del beneficio que corresponda, que sea imputable, que pueda vincularse, con la actividad real del establecimiento permanente en el territorio de dicho Estado.** Esta regla general se aplica cualquiera que sea la actividad económica desarrollada (ventas de bienes o mercancías; contratos de prestación de servicios tecnológicos y de asistencia técnica; ventas relacionadas con obras o proyectos de construcción, instalación o montaje).

Rentas del capital mobiliario

El sistema de reparto de la capacidad de gravamen sobre las rentas del capital mobiliario varía en función de cuál sea la naturaleza de la renta que se satisface aunque la línea general se basa en la defensa de la tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de las rentas.

En el caso de los **dividendos** se aplica el sistema de imposición compartida por el cual la regla general consiste en que los dividendos pueden quedar sometidos a gravamen en el Estado de la fuente (el Estado de residencia del pagador del dividendo) con el límite máximo del 5 por ciento del importe bruto de los dividendos (lo que supone un

tipo impositivo máximo muy bajo respecto de lo previsto en la tradición convencional española). Junto a esta regla general existe una regla específica para los supuestos de dividendos satisfechos por una sociedad filial a su matriz. **Tal regla especial se decanta por el sistema de tributación exclusiva en el Estado de residencia de la matriz siempre que esta sociedad posea directamente, al menos, el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.**

En el caso de **los intereses** la solución adoptada convencionalmente ha consistido en **concentrar exclusivamente la capacidad de gravamen en el Estado de la residencia del receptor de los intereses**. Esta opción por la tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor constituye una novedad dentro de la práctica convencional española con países de fuera de la Unión Europea.

Finalmente, en el caso de **los cánones** el sistema incluido en el Convenio es el de **imposición compartida con un tipo máximo aplicable en el Estado de la fuente de los cánones** (Estado de residencia del pagador de los cánones) **del 5 por 100**. El tipo impositivo seleccionado vuelve a ser muy bajo en comparación con los usos convencionales españoles.

Ganancias y pérdidas de patrimonio

El sistema de reparto de la potestad de gravamen sobre las ganancias de patrimonio es muy similar al resultante de seguir la tradición convencional española en esta materia. La regla general por la cual las ganancias de patrimonio únicamente quedan sometidas a gravamen en el Estado de residencia del transmitente del bien o el derecho que ha dado lugar a la ganancia de patrimonio se acompaña de numerosas excepciones.

Una de estas excepciones está constituida por el tratamiento otorgado a **la transmisión de acciones o participaciones en el capital social de entidades siempre que el valor de estas acciones o participaciones proceda en más de un 50 por ciento**, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante. Esta misma regla se aplica cuando los derechos que se transmiten lleven aparejados el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante.

Sin embargo, **no existe la imposición compartida en el caso de transmisión de participaciones que supongan un porcentaje elevado del capital social de una determinada sociedad.**

Métodos para evitar la doble imposición

Se ha previsto en el Convenio de doble imposición que España aplique el método habitual de corrección de la doble imposición jurídica internacional que consiste en **el sistema de imputación limitada**. Esta solución concede a la persona física o jurídica o entidad residente en territorio español la deducción de las cuotas del impuesto soportado en el otro Estado contratante respecto de la cuota tributaria resultante en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades español con el límite de la cuota correspondiente en España a la renta proveniente del exterior.

Por lo que respecta a los dividendos, se aplica el sistema de **imputación del impuesto subyacente o underlying tax credit** por el cual se permite la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Por lo que respecta a las rentas que pudieran quedar exentas de tributación en el Estado de residencia se aplica a las mismas el método de exención con progresividad por lo que son tenidas en cuenta exclusivamente a efectos de determinar el tipo medio de gravamen aplicable.

Una de las disposiciones más sorprendentes contenidas en este Convenio es la que contempla el tratamiento del *Zakat*. El *Zakat* es la cantidad con la cual la religión islámica obliga a sus fieles a contribuir a la ayuda a los más necesitados y que es igual al uno por ciento de su patrimonio. A efectos del Convenio, la deducción de esta cantidad satisfecha por un residente en España está condicionada a la aportación de la prueba documental del pago efectivo a la “*Kuwait Zakat House*” o a las autoridades fiscales kuwaitíes en base a la presentación de un certificado emitido por el Ministerio de Hacienda de Kuwait.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

ITP y AJD

La exención de la modalidad de actos jurídicos documentados prevista para la novación de la hipoteca en el artículo 9 de la Ley 2/1994 se aplica tanto a créditos como a préstamos hipotecarios

El artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios prevé la exención de la modalidad de actos jurídicos documentados las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor.

El contenido de esta disposición ha generado numerosos conflictos entre los particulares y las Administraciones autonómicas ya que en la práctica bancaria se distingue entre el contrato de préstamo y la cuenta de crédito. Las diferencias básicas entre una y otra figura estriban en que el préstamo es un contrato real que se perfecciona con la entrega de la cantidad prestada y unilateral en cuanto de él solo resulta la obligación de devolución al prestatario. Por el contrario, el crédito es un contrato consensual bilateral ya que del mismo se derivan obligaciones tanto para la entidad financiera (cumplir con el crédito disponible asumido, poniendo a disposición del cliente en una cuenta de crédito la disponibilidad crediticia hasta el límite máximo concedido) como el cliente (obligación de devolución de las cantidades dispuestas junto con los correspondientes intereses y comisiones pactados).

La Administración así como la Dirección General de Tributos han considerado que la figura de los préstamos y de los créditos hipotecarios son negocios jurídicos diferentes y que la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994 es una exención aplicable exclusivamente a la novación que se produce en el ámbito de los préstamos hipotecarios. La exención queda excluida en el ámbito de los créditos hipotecarios y no es posible aplicarla ya que supondría un supuesto de analogía en la concesión de exenciones expresamente prohibido por el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dados estos precedentes constituye una novedad muy importante el contenido de la Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2013 por la cual se extiende la aplicación de la exención contenida en el artículo 9 de la Ley 2/1994 a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo)

utilizado. Ello conlleva la exención por la modalidad de actos jurídicos documentados de la novación modificativa de los créditos hipotecarios.

El TEAC ha fundamentado esta postura en base a los siguientes argumentos:

- a) La evolución de la práctica bancaria que ha hecho cada vez más imprecisas las fronteras entre una y otra figura negocial (posibilidad de préstamos hipotecarios en los que es posible disponer del capital ya devuelto, existencia de créditos hipotecarios en los que las cantidades devueltas tras las disposiciones parciales de capital se vuelven indisponibles).
- b) El contenido de la Exposición de Motivos de la Ley 2/2009, de 31 de marzo, por la que se regula la contratación por los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración de contratos de préstamo o créditos en la cual se asimilan los créditos hipotecarios a los créditos hipotecarios.
- c) La aplicación del criterio interpretativo de la realidad social en el tiempo en el que ha de aplicarse la norma (art.3.1º Código Civil).

IVA

El acta de adjudicación en subasta judicial de una finca es un instrumento jurídico hábil para permitir la deducción de la cuota de IVA soportada

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sala de Burgos) de 20 de junio de 2012 (recurso número 290/2012)** tiene ocasión de analizar una de las cuestiones más recurrentes que se plantean en relación con la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no es otro de determinar si algún documento diferente de la factura es apto para permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

En el supuesto analizado se produce la transmisión de una parcela correspondiente a un Plan Parcial en la que existen 24 propietarios. La transmisión de esta parcela se efectúa mediante subasta judicial y el adjudicatario de la finca es uno de los copropietarios. En el precio de adquisición de la finca se incluye la cuota de IVA devengada. El adquirente de la parcela pretende deducir la cuota de IVA derivada de la adquisición sin necesidad de factura únicamente con el acta de adjudicación expedida por el juzgado de primera instancia.

A pesar de que la Disposición adicional sexta de la Ley del IVA regula la posibilidad de que el adjudicatario de los bienes como consecuencia de los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa pueda expedir la factura en la que se documente la operación y se repercuta la cuota del IVA, presentar la autoliquidación e ingresar el importe del IVA resultante, **el Tribunal admite la posibilidad de que el**

adquirente de la parcela deduzca la cuota de IVA soportada en base al documento judicial de adjudicación de la finca.

El Tribunal basa su decisión en el principio de neutralidad esencial en el IVA. La efectividad de este principio exige que **se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.** El derecho a deducir constituye el eje central sobre el que se estructura el IVA de tal forma que el IVA soportado por un sujeto pasivo que no sea consumidor final de lo adquirido sea recuperable en función de ese principio de neutralidad. **La no deducción sólo sería predicable en situaciones excepcionales previstas en la norma pues de lo contrario se propiciaría que la Administración resultara enriquecida.**

Se citan en este sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2008, de 26 de enero, de 26 de abril, de 21 y 24 de mayo, de 22 de noviembre de 2012, 10 de mayo de 2013

[Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes](#)

La titularidad indirecta de la sociedad titular de los bienes inmuebles puede darse a través de una cadena de sociedades interpuestas

El Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes tiene como hecho imponible la titularidad por parte de una entidad no residente en España de un bien inmueble situado en el territorio español. La regulación de esta figura tributaria contempla una serie de exenciones.

En el supuesto planteado en **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de junio de 2013 (recurso 329/2010)** se analiza el caso de una sociedad residente en Irlanda que es titular de un conjunto de apartamentos turísticos situados en Benalmádena (Málaga). La sociedad residente en Irlanda es filial de dos sociedades establecidas en el paraíso fiscal consistente en la Isla de Man. Una de las sociedades matrices dispone el 99,99 del ciento de la sociedad residente en Irlanda y la otra de las sociedades matrices únicamente dispone del 0,01 por ciento de las acciones. La sociedad matriz que dispone del 99,99 es filial de una sociedad anónima constituida en Inglaterra, con domicilio social en Londres y cotizada en la bolsa de valores de esta localidad.

Entre los supuestos de exención se encuentran el supuesto de las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos y el supuesto de que la sociedad, aun cuando no ostente la condición de cotizada, disponga de la propiedad del inmueble en forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

La cuestión que se plantea es la de determinar el ámbito objetivo de la expresión “tener la propiedad del inmueble de forma indirecta”. Por un lado, se puede entender como la tenencia de las acciones de la sociedad tenedora de las acciones de la dueña de los inmuebles (sociedad de la Isla de Man). **Otra opción consiste en entender que la cadena de participaciones no se detiene en esta segunda entidad, de manera que la propiedad indirecta puede tenerse a través de un tercero que sí reúne el requisito legal de tener su domicilio en país con convenio con cláusula de intercambio de información (sociedad británica).**

La Audiencia Nacional considera que la figura de la propiedad indirecta no introduce limitación alguna al respecto. Resulta indiscutible que el propietario “último” de los inmuebles radicados en España es una entidad británica, con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

¿Ha de tributar por el IVA la transmisión de un barco velero por parte de una sociedad que no lo ha utilizado para realizar sus actividades económicas?

La tributación derivada de la transmisión de un barco velero presente en el activo social de una sociedad mercantil española depende de la afectación del mismo o no a la realización de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Cuando el barco no ha quedado afecto a las actividades económicas y esta no afectación ha quedado acreditada por la no amortización fiscal del barco, por la no deducción fiscal de los gastos incurridos en el mantenimiento del barco y por la no deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición del barco, la transmisión no ha de quedar sujeta al IVA.

El fundamento de esta conclusión se encuentra en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido por el cual quedan sujetas al impuesto las entregas de bienes efectuadas con carácter habitual u ocasional en el desarrollo por parte del sujeto pasivo de su actividad empresarial. Al tratarse en este supuesto de la entrega de un bien a través del cual no se desarrolla la actividad empresarial de la sociedad no se produce un supuesto de sujeción al IVA y, en consecuencia, la entrega del bien queda no sujeta al IVA.

Evolución de la financiación autonómica de 2011

Hace pocas fechas ha sido publicado el informe de liquidación de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y de las participaciones de los fondos de convergencia autonómica correspondientes al ejercicio 2011.

Ha de destacarse que este documento únicamente se refiere al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla) **pero no incluye a las comunidades forales de Navarra y el País Vasco adscritas a un sistema de financiación diferenciado.**

Dos elementos esenciales del sistema de financiación autonómico actual, el que existe desde 2001 y que se ha reforzado en 2009 en su objetivo de reforzar la corresponsabilidad fiscal, consisten en la recaudación proveniente de los tributos cedidos y las transferencias de capital o corrientes provenientes del Estado que se articulan básicamente a través del Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales y del Fondo de Suficiencia Global.

En relación con los tributos cedidos el Informe distingue entre los tributos cuya recaudación y gestión corresponde a las Comunidades Autónomas (ej. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y los tributos cedidos cuya recaudación corresponde total o parcialmente a las Comunidades Autónomas pero cuya gestión se mantiene en manos de la Administración general del Estado y que son los más importantes desde el punto de vista recaudatorio (ej. cesión del 50% de la recaudación del IRPF y del IVA; cesión del 58% de la recaudación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del Impuesto sobre Hidrocarburos). La liquidación que aparece reflejada en el Informe se refiere a estos últimos tributos respecto de los cuales, con anterioridad a la determinación del importe correspondiente a cada Comunidad Autónoma (que únicamente puede conocerse una vez finalizado el ejercicio correspondiente), se han efectuado entregas a cuenta por el Estado que pueden dar un saldo positivo o negativo respecto del importe final.

Se ha de tener claro, en cualquier caso, que el informe de la liquidación de los recursos no refleja la totalidad de los recursos de los que puede disponer cada Comunidad Autónoma ya que no se incluyen en la misma elementos tales como los

tributos cedidos cuya gestión es autonómica y otros instrumentos de financiación como los ingresos privados, las tasas, las sanciones o el endeudamiento público.

Sí se pueden destacar los siguientes hechos:

- **El importe de las diversas transferencias de la Administración General del Estado a las Comunidades Autónomas ha ascendido a un importe de 18.391 millones de euros.** Tales transferencias se efectúan a través de diversos mecanismos y Fondos con criterios diferenciados de cálculo y determinación del importe total a transferir y del sistema de reparto correspondiente.

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	7.053 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	6.530 millones de euros
Fondo de Cooperación	1.792 millones de euros
Fondo de Competitividad	2.992 millones de euros
Compensación de pagos IP	24 millones de euros
Total	18.391 millones de euros

- **El importe de los tributos cedidos de gestión estatal que corresponden a las Comunidades Autónomas asciende a 71.213 millones de euros.** La comparación entre el volumen de recursos provenientes de transferencias y el proveniente de tributos cedidos gestionados por el Estado permite concluir afirmando la extraordinaria importancia de estos últimos elementos en la financiación de las Comunidades Autónomas. Así, hay una diferencia a favor de los tributos cedidos de 52.822 millones de euros. **Dicho de otra manera, los principales impuestos cedidos por razón de recaudación aportan 3,87 veces el dinero aportado por las transferencias a la financiación de las Comunidades Autónomas.**

Cesión 50% IRPF	34.978 millones de euros
Cesión 50% IVA	24.651 millones de euros
Cesión 58% Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas	448 millones de euros
Cesión 58% Impuesto sobre productos intermedios	10 millones de euros

Cesión 58% Impuesto sobre la cerveza	162 millones de euros
Cesión 58% Impuesto sobre las labores del tabaco	4.207 millones de euros
Cesión del 58% Impuesto sobre Hidrocarburos	5.388 millones de euros
Cesión del 100% del Impuesto sobre la electricidad	1.369 millones de euros
Total	71.213 millones de euros

Dado que la determinación del importe de la cesión que corresponde a las Comunidades Autónomas únicamente puede efectuarse cuando ha finalizado el período impositivo, procede por parte de la Administración General del Estado efectuar entregas a cuenta de los tributos cedidos. **Ha de destacarse que, quizás como consecuencia de la crisis económica, el volumen de las entregas a cuenta ha sido muy superior al de la recaudación final correspondiente a las Comunidades Autónomas. Salvo en el caso del IVA, en el resto de los impuestos las entregas a cuenta han resultado superiores a las cantidades debidas definitivamente a las Comunidades Autónomas (ej. IRPF 1.284 millones pagados de más, Impuesto sobre las labores del tabaco 496 millones pagados de más, Impuesto sobre hidrocarburos 284 millones entregados a cuenta de más).**



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en
www.fiscalmania.es