

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

Nuevas ideas en cuanto a la fiscalidad

La crisis económica que están sufriendo la mayor parte de los Estados miembros de la Unión Europea ha generado, además de importantes problemas sociales como el elevadísimo índice de desempleo, en especial el juvenil, unas gravísimas dificultades de financiación de la actividad de las Administraciones públicas que, por ello, se ven obligadas a buscar nuevas formas de ingresos públicos muchas veces de carácter tributario. Las organizaciones internacionales sugieren alternativas en este sentido a sus Estados miembros.

Propuestas de los organismos internacionales

En el informe del **Fondo Monetario Internacional** de 2 de agosto de 2013 se proponen una serie de medidas fiscales para coadyuvar a la mejora de la situación económica general de España.

- En relación a los jóvenes y a las personas poco cualificadas se deberían adoptar medidas destinadas a la reducción de los costes de contratación incluidos los costes fiscales.
- Se habrían de introducir algunos incentivos fiscales en forma de reducciones inmediatas de las cotizaciones a la Seguridad Social compensadas con incrementos de los ingresos por impuestos indirectos a medio plazo.
- El incremento del IVA se tendría que producir dos años después de la reducción de las cotizaciones a la Seguridad Social reduciendo el ámbito de aplicación de los tipos especiales en lugar de incrementar el tipo general.

El **Consejo de la Unión Europea** también ha tenido ocasión de manifestar cuáles son las ideas que ha de seguir el Estado español para mejorar la situación económica en general.

- Adopción de medidas en relación con los impuestos indirectos que sean más compatibles con el crecimiento y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.
- Limitar los beneficios fiscales en la fiscalidad directa.
- Contemplar una mayor restricción en la aplicación de los tipos reducidos de IVA.
- Adoptar medidas en relación con la fiscalidad ambiental, especialmente en relación con los impuestos especiales.
- Adoptar nuevas medidas para desincentivar la preferencia por el endeudamiento en la fiscalidad de las sociedades.
- Intensificar la lucha contra la economía sumergida y el trabajo no declarado.

Establecimiento de recargos fiscales

Además de España que, a través del Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público estableció un gravamen complementario sobre el IRPF para los años 2012 y 2013 que se prorrogará para 2014, son numerosos los otros países de la Unión Europea que acuden a la figura del recargo sobre tributos para mejorar temporalmente la financiación pública. Lógicamente, estas figuras extraordinarias creadas por un plazo determinado tienen tendencia a consolidarse a lo largo del tiempo.

A continuación, se muestran algunos ejemplos:

- En **Alemania** a efectos de financiar la reunificación (que tuvo lugar en 1990) se estableció **un recargo de solidaridad del 5,5%** que se aplica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en las retenciones sobre rentas del trabajo y del capital mobiliario. En 2013 se mantiene la vigencia de este recargo.
- En **Bélgica** existe **un recargo por crisis** del 3% sobre el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades que es del 33%. Además, desde el 1 de enero de 2012 existe **un recargo de solidaridad** del 4% en relación con la tributación de

las personas físicas que obtienen rentas del capital mobiliario superiores a 20.020 euros anuales.

- En **Francia** existe **un recargo temporal** para los años 2012 y 2013 del 5% sobre el tipo impositivo del 33,33% del Impuesto sobre Sociedades y **un recargo** del 3% sobre los dividendos distribuidos desde el 17 de agosto de 2012. También se han establecido **recargos del 3 o del 4%** sobre el tipo marginal del IRPF aplicable a las personas físicas que obtengan bases imponibles superiores a 250.000 euros para personas solteras o de 500.000 euros para personas casadas mientras el déficit público no desaparezca.
- En **Italia** existe **un recargo temporal de solidaridad del 3%** hasta el año 2014 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las bases imponibles que superen los 300.000 euros.

Ha de destacarse que estas medidas no son únicas y se combinan con el mantenimiento de una estructura dual muchas veces del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a excepción de Francia que incluye las rentas del capital mobiliario en una única base imponible junto con las rentas del trabajo.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

Impuesto sobre Sociedades

Las rentas provenientes de acciones preferentes se califican como intereses y no dan lugar a la aplicación de la exención por obtención de dividendos provenientes del exterior

Una sociedad residente en España percibe rentas derivadas de la titularidad de acciones preferentes de una sociedad filial residente en Australia. La cuestión que se plantea en este expediente es el de la calificación de tales rentas desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades español. Concretamente, estas rentas pueden calificarse bien como intereses bien como dividendos.

De acuerdo con el Convenio de Doble Imposición entre España y Australia tanto en el caso de que se trate de intereses como en el caso de que se trate de dividendos la capacidad de gravamen sobre estas categorías de renta está compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia aunque en el caso del Estado de origen de las rentas se limita el tipo impositivo aplicable máximo al 10 por 100 en el caso de intereses y del 15 por 100 en el caso de dividendos.

Cuando la naturaleza de las rentas permita calificarlas como dividendos se tratará de dividendos satisfechos por una sociedad filial residente en un Estado con el que se ha celebrado un Convenio de doble imposición y tales beneficios se han generado por la realización de actividades económicas (en este supuesto mineras). Dados estos requisitos, los dividendos se benefician de una exención en el Impuesto sobre Sociedades español de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Dadas estas premisas la correcta calificación de las rentas provenientes de las acciones preferentes adquiere una especial relevancia.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2013 (recurso número 180/2010)** considera que **los ingresos derivados de las acciones preferentes merecen la calificación fiscal de intereses y no de dividendos tras el análisis de los elementos esenciales de su régimen jurídico que aproximan la relación existente a la de préstamo:**

- a) La entidad emisora se compromete al pago de una cantidad anual igual al 8,315% sobre el precio de emisión, es decir, una cantidad predeterminada en concepto de retribución por el uso del capital recibido.
- b) La entidad emisora se compromete a devolver el capital recibido bajo la forma de conversión en acciones ordinarias de la sociedad prestataria en una fecha y en una cuantía predeterminadas.

La atribución de la condición de intereses a las rentas provenientes de la sociedad filial australiana integradas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad matriz española impide la aplicación de la regla de exención. Sin embargo, una vez determinada la cuota exigible en España sobre los intereses la sociedad tendrá derecho a la aplicación del método de imputación limitada para paliar la doble imposición internacional permitiendo la deducción del impuesto pagado en Australia con el límite de la cuota española derivada de los intereses.

IRPF

A efectos de aplicación del mínimo por ascendientes o descendientes el concepto de rentas anuales ha de entenderse como la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del período impositivo

La aplicación del mínimo por ascendientes, por descendientes o por discapacidad está condicionado en los artículos 58, 59 y 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al hecho de que las “rentas anuales” percibidas por el contribuyente o por alguno de los miembros de su familia no supere el límite legalmente fijado.

La cuestión que se plantea es la de determinar qué se ha de entender por “rentas anuales”. La Resolución del **Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de junio de 2013 (recurso 00/4976/2011)** resuelve la pregunta planteada.

El hecho de que el legislador utilice la expresión “renta” y no la de “base imponible” hace que no se pueda emplear esta categoría para definir qué son las “rentas anuales”.

El legislador emplea la expresión “renta anual” y no “ingreso anual” por lo que ha de emplearse la renta neta entendida como la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. En el caso de los rendimientos del trabajo no sólo se han de tener en cuenta los gastos deducibles sino también las reducciones sobre los ingresos brutos ya que existen reducciones sobre ingresos brutos que han de aplicarse con anterioridad a la deducción de los gastos admitidos fiscalmente. Para las otras categorías de rentas se ha de tratar de rendimientos netos antes de aplicar las reducciones legalmente previstas.

La conclusión a la que se llega es que el concepto de “rentas anuales” contenido en los artículos 58, 59 y 61 de la Ley 35/2006 será el resultado de la suma aritmética de las rentas positivas y negativas del período impositivo sin tener en consideración las reglas de integración y compensación de rentas. Además, los rendimientos habrán de computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones por obtención de rendimientos irregulares, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo, en los que sí se tendrán en cuenta las reducciones al ser previas a la deducción de gastos, pero sin tener en cuenta la reducción por obtención de rendimientos del trabajo (art.20 Ley 35/2006).

LGT

En el caso de la declaración de responsabilidad tributaria que incluya las sanciones resultan aplicables las reducciones previstas en los artículos 188.1.b) y 188.3 de la Ley General Tributaria

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en vigor desde el 31 de octubre de 2012, modificó el régimen jurídico de los supuestos de responsabilidad tributaria con inclusión en su ámbito objetivo de las sanciones (art.41). Esta modificación ha consistido en admitir expresamente la posibilidad para los responsables tributarios de aplicar la reducción por conformidad de las sanciones contemplada en el artículo 188.1.b) LGT y la reducción previsto por pago o garantía suficiente en el caso de aplazamiento o fraccionamiento contenida en el artículo 188.3 LGT.

Esta norma relativa al régimen jurídico de infracciones y sanciones aplicables no existía en la redacción anterior del artículo 41 por lo que se plantea la duda sobre la aplicación retroactiva de esta disposición.

El Tribunal Económico Administrativo Central en sus resoluciones 00/1704/2011 y 00/1794/2011 de 6 de junio de 2013 resuelve la cuestión sobre la posible aplicación de las reducciones anteriores en los supuestos de responsabilidad nacidos antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

De acuerdo con el artículo 10.2 LGT se impone la obligación de aplicar con carácter retroactivo la norma reguladora del régimen de infracciones y sanciones tributarias cuya aplicación resulte más favorable, con la sola condición de que el acto sobre el que la misma deba aplicarse carezca de firmeza.

En el caso de la atribución de la condición de responsable solidario a una determinada persona o entidad y de que la determinación de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria exigible al responsable, esto es, del importe a pagar consecuencia de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la

responsabilidad, es aplicable una norma contenida en el régimen de infracciones y sanciones, ésta debe ser aplicada con carácter retroactivo si carece de firmeza el acto de derivación de responsabilidad. En el presente supuesto la norma propia del régimen de infracciones y sanciones es la relativa a las reducciones contempladas en el artículo 188.1.b) y 188.3 LGT. El fundamento de esta solución reside en la aplicación de lo previsto en el artículo 10.2 de la LGT de 2003.

Una persona física residente en Alemania adquiere la propiedad de una finca situada en Mallorca que destina al alquiler. ¿Cómo tributa la renta generada por el arrendamiento del bien inmueble en España y en Alemania?

La persona física residente en Alemania ha de tributar en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas generadas en territorio español. Entre las mismas se encuentran los alquileres del bien inmueble situado en Mallorca, de acuerdo con el artículo 13.1.g) del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La base imponible es igual a la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos generados para la obtención del ingreso (ej. Impuesto sobre Bienes Inmuebles, gastos de reparación o mantenimiento, gastos de comunidad). El tipo aplicable es el 24,75%. Si la renta no es objeto de retención en la fuente (ej. el ocupante de la finca es un particular), será la persona física residente en Alemania quien habrá de declarar la renta y efectuar el ingreso correspondiente a través del Modelo 210.

Las personas físicas residentes en Alemania han de tributar en el Impuesto sobre la renta alemán por su renta mundial cualquiera que sea el lugar de origen de las rentas y cualquiera que sea el lugar de residencia del pagador de las mismas. Por lo tanto, la persona física residente en Alemania ha de incluir la renta de origen español en la base imponible del Impuesto alemán sobre la renta de las personas físicas. Para evitar la doble imposición jurídica internacional en Alemania se aplica el método de imputación limitada que permite la deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes español satisfecho (art.22.2.b)vii del Convenio de doble imposición entre España y Alemania de 3 de febrero de 2011) respecto de la cuota exigida en el Impuesto sobre la renta alemán sobre la renta derivada del inmueble situado en Mallorca.

Transferencias estatales recibidas por las Comunidades Autónomas

A través del 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 se puede conocer el importe total de transferencias de origen estatal percibidas por cada una de las Comunidades adscritas al régimen de financiación común.

Estas 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

Cataluña

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	-1.020 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	1.682 millones de euros
Fondo de Cooperación	0 millones de euros
Fondo de Competitividad	836 millones de euros

Compensación de pagos IP	6,5 millones de euros
Total	1.504,5 millones de euros

Galicia

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	1.087 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	855 millones de euros
Fondo de Cooperación	337 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,168 millones de euros
Total	2.279,168 millones de euros

Andalucía

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	3.556 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	1.461 millones de euros
Fondo de Cooperación	463 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,291 millones de euros
Total	5.480,291 millones de euros

Principado de Asturias

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	134 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	292 millones de euros
Fondo de Cooperación	129 millones de euros

Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,156 millones de euros
Total	555,156 millones de euros

Cantabria

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	-33 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	457 millones de euros
Fondo de Cooperación	25 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,967 millones de euros
Total	449,967 millones de euros

La Rioja

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	45,6 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	194 millones de euros
Fondo de Cooperación	35 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0 millones de euros
Total	274,6 millones de euros

Región de Murcia

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	537 millones de euros
---	-----------------------

Fondo de Suficiencia Global	23 millones de euros
Fondo de Cooperación	75 millones de euros
Fondo de Competitividad	68 millones de euros
Compensación de pagos IP	1,461 millones de euros
Total	704,461 millones de euros

Comunidad Valenciana

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	1.147 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	-503 millones de euros
Fondo de Cooperación	0 millones de euros
Fondo de Competitividad	1.062,5 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,183 millones de euros
Total	1.706,683 millones de euros

Aragón

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	40 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	404 millones de euros
Fondo de Cooperación	146 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,529 millones de euros
Total	590,529 millones de euros

Castilla – La Mancha

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	958 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	341 millones de euros
Fondo de Cooperación	111,5 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,180 millones de euros
Total	1.410,68 millones de euros

Canarias

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	2.264 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	288 millones de euros
Fondo de Cooperación	105 millones de euros
Fondo de Competitividad	61 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,197 millones de euros
Total	2.718,197 millones de euros

Extremadura

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	657 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	497,5 millones de euros
Fondo de Cooperación	66 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0 millones de euros
Total	1.220,5 millones de euros

Illes Balears

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	-179 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	-398 millones de euros
Fondo de Cooperación	0 millones de euros
Fondo de Competitividad	558 millones de euros
Compensación de pagos IP	1,058 millones de euros
Total	-17,942 millones de euros

Madrid

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	-2.793 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	240 millones de euros
Fondo de Cooperación	0 millones de euros
Fondo de Competitividad	407 millones de euros
Compensación de pagos IP	14 millones de euros
Total	-2.132 millones de euros

Castilla y León

Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	651 millones de euros
Fondo de Suficiencia Global	696 millones de euros
Fondo de Cooperación	299 millones de euros
Fondo de Competitividad	0 millones de euros
Compensación de pagos IP	0,032 millones de euros
Total	1.646,032 millones de euros

Comunidad Autónoma	Total transferencias recibidas (en millones de euros)	Número de habitantes 2011	Transferencias por habitante (en euros)
Cataluña	1.504,500	7.303.130	206
Galicia	2.279,168	2.731.975	834
Andalucía	5.480,291	8.270.486	663
Principado de Asturias	555,156	1.054.549	526
Cantabria	449,967	578.291	778
La Rioja	274,600	312.721	878
Región de Murcia	704,461	1.465.808	481
Comunidad Valenciana	1.706,683	4.990.626	342
Aragón	590,529	1.315.524	449
Castilla – La Mancha	1.410,680	2.045.437	690
Canarias	2.718,197	2.107.029	1.290
Extremadura	1.220,500	1.083.114	1.127
Illes Balears	-17,942	1.092.513	-16,42
Madrid	-2.132,000	6.371.568	-335
Castilla y León	1.646,032	2.483.826	663

Del análisis de los cuadros anteriores se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- **Existen dos Comunidades Autónomas de régimen común como son Madrid e Illes Balears que no reciben transferencias del Estado propias del sistema de financiación autonómica sino que por el contrario han de aportar dinero al Estado central.** Ello supone que una parte de la recaudación de los tributos cedidos por el Estado no llega finalmente a las arcas de estas Comunidades Autónomas sino que se mantienen al nivel del Estado. Es decir, que la cesión de

la recaudación no corresponde a los porcentajes generales (50% del IRPF, 50% del IVA o 58% de los principales Impuestos especiales).

- **El sistema de transferencias desde el Estado central a las Comunidades Autónomas genera importantes diferencias en cuanto a la aportación efectuada tanto a nivel absoluto (5.480,291 millones de euros en el caso de Andalucía y 274,61 millones de euros en el caso de La Rioja) como medido en la aportación efectuada por habitante (1.290 euros en el caso de Canarias frente a los 206 euros en el caso de Cataluña).**
- **Tales diferencias entre las aportaciones efectuadas por habitante se producen también en el caso de las Comunidades Autónomas cuyo PIB per capital medio de los años 2009, 2010 y 2011 es inferior al 90% de la media nacional (Andalucía, Región de Murcia, Castilla-La Mancha, Canarias y Extremadura).** Así, en el caso de Canarias (1.290 euros/habitante) y Extremadura (1.127 euros/habitante) las transferencias recibidas del Estado son casi el doble de las que recibe Andalucía (663 euros/habitante) y casi el triple de las que recibe Murcia (481 euros/habitante).



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