

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Novedades fiscales en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014

Como sucede cada año, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos General del Estado para 2014 (BOE de 26 de diciembre de 2013) introduce novedades en el ámbito tributario que se caracterizan por su continuismo respecto de las numerosas y heterogéneas normas que se han venido aprobando en el año 2013.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La novedad más destacada consiste en el mantenimiento de los gravámenes complementarios sobre la tarifa general estatal y la tarifa del ahorro previstos inicialmente para 2012 y 2013.

- Modificación de los coeficientes de actualización

El valor de adquisición de los bienes inmuebles es objeto de actualización a efectos de cuantificar la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de los mismos. La actualización se lleva a cabo mediante el empleo de coeficientes de actualización que se aplican en función del año de adquisición del bien inmueble objeto de transmisión. La presente Ley de Presupuestos ha actualizado en un 1 por ciento el importe de los valores de adquisición.

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,3299
1995	1,4050

1996	1,3569
1997	1,3299
1998	1,3041
1999	1,2807
2000	1,2560
2001	1,2314
2002	1,2072
2003	1,1836
2004	1,1604
2005	1,1376
2006	1,1152
2007	1,0934
2008	1,0720
2009	1,0510
2010	1,0406
2011	1,0303
2012	1,0201
2013	1,0100
2014	1,0000

En el caso de que la adquisición del bien inmueble hubiera tenido lugar el 31 de diciembre de 1994 el coeficiente aplicable será el 1,4050.

- Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas

Se prorroga para el ejercicio 2014 **la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo**. No se establecen requisitos en cuanto al método de determinación del beneficio de actividades empresariales y profesionales.

Las condiciones para beneficiarse de esta ventaja fiscal son las siguientes:

- El importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades económicas no puede superar los 5 millones de euros.
- La plantilla media ha de ser inferior a 25 empleados.
- Se ha de tener una plantilla media no inferior a uno y no inferior a la existente en 2008. En el caso de no realizar ninguna actividad económica con anterioridad al 1 de enero de 2009, se aplicará la reducción en el primer año de desarrollo de la actividad económica con la condición que al año siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

La ventaja fiscal consistirá en la reducción del 20 por ciento del rendimiento neto positivo declarado.

El importe de la reducción no puede ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de los trabajadores.

- Prórroga del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal

El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, introdujo un gravamen complementario sobre la tarifa estatal que se aplica a la base liquidable general y un gravamen complementario que se aplica a la tarifa que se aplica a la base liquidable del ahorro. Este gravamen complementario se había previsto inicialmente para los años 2012 y 2013 pero **se ha aprobado su prórroga para el año 2014**.

De forma paralela se prorroga **la aplicación del tipo de retención fijo del 21 por 100 a numerosas rentas** como, por ejemplo, las rentas del capital mobiliario e inmobiliario, las rentas de actividades profesionales y económicas, o las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de participaciones en fondos de inversión. En el caso de las rentas del trabajo también se ha previsto un incremento de las retenciones aplicables paralelo a la aplicación del gravamen complementario.

En el caso de pagos efectuados a administradores sociales o a miembros de Consejos de Administración y órganos similares se aplicará el tipo fijo de retención del 42%.

- **Prórroga de la exención como renta en especie de los gastos para habitar a los empleados al uso de las tecnologías de la información y comunicación**

Se prorroga para el año 2014 la consideración como renta en especie de tributación para el beneficiario de la misma respecto de los gastos e inversiones efectuados en 2014 para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación cuando su utilización se realice fuera del lugar y horario de trabajo.

- **Vigencia de la compensación fiscal sobre determinadas rentas del capital mobiliario**

A efectos de la autoliquidación de IRPF de 2013, los obligados tributarios tendrán derecho a **la compensación fiscal sobre las rentas del capital mobiliario percibidas en 2013 que corresponden a inversiones efectuadas con anterioridad al 20 de enero de 2006** y por las que el actual tratamiento fiscal es menos atractivo que el vigente en el momento de suscribir el producto financiero, en especial, por lo que respecta a los efectos de las reducciones previstas respecto de las rentas íntegras del capital mobiliario.

Impuesto sobre Sociedades

- **Modificación de los coeficientes de corrección monetaria**

Como cada año la Ley de Presupuestos ha procedido a actualizar los coeficientes de corrección monetaria que se aplican al cálculo de la renta derivada de la transmisión de elementos inmobiliario del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

Año de adquisición	Coeficiente
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,3130
En el ejercicio 1984	2,1003
En el ejercicio 1985	1,9397
En el ejercicio 1986	1,8261
En el ejercicio 1987	1,7396
En el ejercicio 1988	1,6619
En el ejercicio 1989	1,5894
En el ejercicio 1990	1,5272

En el ejercicio 1991	1,4750
En el ejercicio 1992	1,4423
En el ejercicio 1993	1,4235
En el ejercicio 1994	1,3978
En el ejercicio 1995	1,3418
En el ejercicio 1996	1,2780
En el ejercicio 1997	1,2495
En el ejercicio 1998	1,2333
En el ejercicio 1999	1,2247
En el ejercicio 2000	1,2186
En el ejercicio 2001	1,1934
En el ejercicio 2002	1,1790
En el ejercicio 2003	1,1591
En el ejercicio 2004	1,1480
En el ejercicio 2005	1,1328
En el ejercicio 2006	1,1105
En el ejercicio 2007	1,0867
En el ejercicio 2008	1,0530
En el ejercicio 2009	1,0303
En el ejercicio 2010	1,0181
En el ejercicio 2011	1,0181
En el ejercicio 2012	1,0080
En el ejercicio 2013	1,0000
En el ejercicio 2014	1,0000

- **Valoración de determinadas operaciones con el exterior**

El artículo 17 del Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé una serie de reglas de valoración de los bienes muebles que se trasladan fuera del territorio español. Esta regla supone incluir una renta igual a la diferencia entre el valor de mercado de los bienes y el valor contable de los mismos.

Unos de los supuestos en los que se aplica esta regla son los siguientes:

- a) Los bienes propiedad de una entidad residente en territorio español que pasa a tener la residencia fiscal en otro Estado.
- b) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.

Para respetar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la libertad de establecimiento y de circulación de capitales se ha introducido una nueva regla relativa al pago de la cuota derivada de las rentas anteriores. **En los casos en los que los bienes sean transferidos a otro Estado miembro de la Unión Europea que se adscriban a un período impositivo iniciado desde el 1 de enero de 2013, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades podrá solicitar el aplazamiento del pago de la cuota derivada de las rentas generadas hasta la fecha de transmisión de los bienes a terceros.** La Administración tributaria exigirá intereses de demora por el retraso en el pago de la cuota tributaria y podrá exigir la constitución de garantías del pago de la deuda tributaria.

- **Pagos fraccionados**

Se mantienen las reglas ya existentes desde hace más de dos años en cuanto a los pagos fraccionados.

- En la modalidad de cálculo del pago fraccionado en base **a la cuota íntegra del ejercicio anterior**, el porcentaje que se aplica sobre esta cuota íntegra será del 18 por 100 en los tres pagos fraccionados.

- En la modalidad de cálculo del pago fraccionado en base a **la base imponible que se va generando a los 3, 9 y 11 primeros meses**, el porcentaje que se aplica sobre dicha base generada dependerá de la cifra de negocio del ejercicio anterior:

- **Para sujetos pasivos con volumen de operaciones en el ejercicio anterior inferior o igual a 6.010.121,04 euros**, el tipo que se aplicará será de 5/7 del tipo de gravamen aplicable. Por lo tanto, si el tipo es del 25 por 100, el tipo a efectos

de pagos fraccionados será del 18 por 100. Si el tipo es del 30 por 100, el tipo a efectos de pagos fraccionados será del 21 por 100.

- **Para sujetos pasivos con volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,04 euros**, el tipo que se aplicará dependerá de la cifra de negocios del ejercicio anterior:

- **Si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior es inferior a 10 millones de euros**, el tipo que se aplicará será de 5/7 del tipo de gravamen aplicable. Por lo tanto, si el tipo es del 25 por 100, el tipo a efectos de pagos fraccionados será del 18 por 100. Si el tipo es del 30 por 100, el tipo a efectos de pagos fraccionados será del 21 por 100.
- **Si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior es superior o igual a 10 millones de euros e inferior a 20 millones de euros**, el tipo que se aplicará será de 15/20 del tipo de gravamen aplicable. El tipo resultante será del 23 por ciento siendo el tipo de gravamen del 30%.
- **Si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior es superior o igual a 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros**, el tipo que se aplicará será de 17/20 del tipo de gravamen aplicable. El tipo resultante será del 26 por 100 siendo el tipo de gravamen del 30%.
- **Si el tipo de gravamen es superior o igual a 60 millones de euros**, el tipo que se aplicará será de 19/20 del tipo de gravamen aplicable. El tipo resultante será del 20 por 100 siendo el tipo de gravamen del 30%.

Se mantienen unas reglas especiales relativas a la cuantificación de los pagos fraccionados:

- En el caso de pagos fraccionados determinados en función de la base imponible que se va generando a lo largo de los tres, nueve y once primeros meses del ejercicio, **se incluirá en la base imponible del período el 25 por ciento del importe de los dividendos a los que resulte de aplicación la exención por dividendos provenientes del exterior.**
- Si la cifra de negocios en los doce meses anteriores es, al menos, de veinte millones de euros, **la cantidad a ingresar no podrá ser inferior al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses.**

En el caso de que al menos el 85 por ciento de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses provienen de rentas que se pueden beneficiar de la exención por dividendos provenientes del exterior, de beneficios de establecimientos permanentes situados en el exterior o de la deducción por doble imposición sobre dividendos, la cantidad a ingresar no podrá ser inferior al 6 por ciento.

- **Rentas derivadas de la transmisión de determinados bienes en el Régimen especial de fusiones**

Se establecen unas reglas aplicables a partir del 1 de enero de 2013 en relación con la transferencia de bienes y derechos en el marco de alguna de las operaciones adscritas al Régimen especial de fusiones.

Concretamente, en el caso de la transmisión por parte de un establecimiento permanente de bienes a otro Estado de la Unión Europea o en el caso de la transmisión por parte de una entidad residente en el extranjero de establecimientos permanentes en territorio español, **el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades podrá solicitar el aplazamiento del pago de la cuota derivada de las rentas generadas hasta la fecha de transmisión de los bienes a terceros.** La Administración tributaria exigirá intereses de demora por el retraso en el pago de la cuota tributaria y podrá exigir la constitución de garantías del pago de la deuda tributaria.

- **Tipo de gravamen reducido por la creación o mantenimiento de empleo**

Se prorroga como en años anteriores los tipos de gravamen reducidos derivados de la creación o mantenimiento de empleo.

Las condiciones para beneficiarse de esta ventaja fiscal son las siguientes:

- El importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades económicas no puede superar los 5 millones de euros.
- La plantilla media ha de ser inferior a 25 empleados.
- Se ha de tener una plantilla media no inferior a uno y no inferior a la existente en 2008. En el caso de no realizar ninguna actividad económica con anterioridad al 1 de enero de 2009, se aplicará la reducción en el primer año de desarrollo de la actividad económica con la condición que al año siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

La ventaja fiscal consistirá en la aplicación de los siguientes tipos de gravamen:

a) **Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros al tipo del 20 por 100.**

b) **Por la parte de la base imponible restante, el tipo del 25%.**

- **Deducción por gastos e inversiones para habitar a los empleados a la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación e información**

Durante el año 2014 será aplicable la deducción del 5 por 100 por parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que procedan a la realización de gastos e inversiones para habitual a los empleados a la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación e información.

Actividades prioritarias de mecenazgo

La Disposición adicional 51ª enumera las actuaciones prioritarias de mecenazgo vigentes durante el año 2014.

Las donaciones, donativos y aportaciones que se efectúen tendrán como límite máximo 50.000 euros por aportante. Este límite cuantitativo se ha introducido para el año 2014.

Acontecimientos de excepcional interés público

Las Disposiciones adicionales 52ª a 64ª enumeran cuáles serán los acontecimientos de excepcional interés público susceptibles de las actuaciones de mecenazgo con mayores ventajas fiscales.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

De forma paralela a como sucede en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se mantiene la elevación de tipos de gravamen prevista para los años 2012 y 2013. Así, **en el caso de dividendos, intereses y ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de bienes o derechos se aplica el tipo del 21%. En el caso general se aplica el tipo del 24,75%.**

Impuesto sobre el Patrimonio

Se prorroga para el año 2014 la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio respecto del cual se ha previsto la eliminación de la tributación el 1 de enero de 2015. Las Comunidades Autónomas tienen la capacidad para reducir o incrementar la tributación por esta figura tributaria en base a su propia capacidad tributaria.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Como cada año se produce la actualización de la cuota de la modalidad de actos jurídicos documentados por **las transmisiones y rehabilitaciones de títulos nobiliarios y grandezas de España.**

Impuesto sobre el Valor Añadido

Exención por prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social

La exención por prestaciones de servicios de custodia y atención a niños menores de seis años se amplía a niños sin límite de edad.

Modificación de la localización de las prestaciones de servicios

Se modifica el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la consideración de su realización en el territorio de aplicación del IVA. **Desde el 1 de enero de 2014 se entienden prestados en el territorio de aplicación del IVA enumerados aunque no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.** Se elimina la mención anterior a la no realización en Canarias, Ceuta o Melilla.

Devengo en las operaciones intracomunitarias

Se suprimen en los artículos 75 y 76 de la Ley 37/1992 las reglas especiales aplicables al devengo en operaciones intracomunitarias por las que el devengo se producía en el momento de inicio del transporte o expedición de los bienes. Se aplicarán el resto de reglas reguladoras del devengo.

Rectificación de cuotas impositivas repercutidas

El artículo 89.Tres de la Ley 37/1992 excluía la posibilidad de rectificar las cuotas impositivas repercutidas cuando la conducta del sujeto pasivo fuera constitutiva de una infracción tributaria. A partir del 1 de enero de 2014 se modifica este supuesto de

exclusión. Desde el 1 de enero de 2014 la causa de exclusión será **la acreditación, meditante datos objetivos, que el sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.**

Prorrata general

Hasta ahora, a efectos de cálculo de la prorrata general, no se incluían en ninguno de los términos de la división las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del IVA cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del territorio español. **A partir del 1 de enero de 2014 no se establece requisito alguno para excluir de los términos de la división las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del IVA.**

Gestión del tributo en caso de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa

Las competencias de los adjudicatarios de bienes y derechos en procedimientos de ejecución forzosa administrativos y judiciales se han ampliado **incluyendo la posibilidad de renuncia a las exenciones en operaciones interiores. Esta posibilidad se retrotrae al 1 de enero de 2012.**

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Se introduce una nueva exención de gravamen aplicable a **los medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un período no superior a tres meses.** Se trata de una exención que ha de ser reconocida por la Administración.

Se establece **un sistema de fraccionamiento de la cuota tributaria por cada mes o fracción de mes en los que los medios de transporte se destinen a ser utilizados en el territorio de aplicación del Impuesto Especial** en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se trate de vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro, la puesta a disposición se produzca como consecuencia de la relación laboral que se mantenga con la persona física residente y se destine el vehículo a ser utilizado esencialmente en el territorio de aplicación del impuesto con carácter permanente.

- b) Cuando se trate de medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades residentes en España durante un período superior a tres meses.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Tradicionalmente, el valor catastral a efectos de cálculo de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles era objeto de una actualización general a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. De esta forma, la totalidad de los valores catastrales eran objeto del mismo coeficiente de actualización.

Esta solución se antoja en la actualidad como inadecuada ya que existen una gran disparidad temporal en cuanto a las fechas de fijación de los valores catastrales en determinadas localidades y, además, como consecuencia de la crisis económica es posible que existan valores catastrales superiores a la mitad del valor de mercado que las fincas objeto de valoración.

La solución que se ha establecido es la siguiente:

- **Se proponen los siguientes coeficientes de actualización por parte del Estado a los Municipios:**

Año de entrada en vigor de la ponencia de valores	Coeficiente de actualización
1984, 1985, 1986 y 1987	1,13
1988	1,12
1989	1,11
1990, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002	1,10
2003	1,06
2006	0,85
2007	0,80
2008	0,73

- **Los Municipios que desean acogerse a los coeficientes de actualización anteriores en función de la entrada en vigor de los valores catastrales han de comunicarlo a la Administración en un determinado plazo. El listado de estos Municipios se encuentra en la Orden HAP/2308/2013, 5 de diciembre (BOE de**

11 de diciembre). Ha de destacarse que existen Municipios que han solicitado la aplicación de coeficientes de actualización que suponen una rebaja del importe de los valores catastrales.

Así, en ciudades como Alicante (1996), Barcelona (2002), en Valencia (1998) o en L'Hospitalet de Llobregat (2000) el valor catastral se incrementa en un 10%. En ciudades como Madrid, Málaga, Sevilla o Zaragoza no se actualiza.

Se mantiene para 2014 la **bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles situados en Lorca** (Murcia). Esta bonificación se aplicará con posterioridad a la aplicación del resto de bonificaciones aplicables.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Se concede para 2014 **una bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** respecto de los hechos imponibles que se produzcan en Lorca (Murcia). Esta bonificación se aplicará con posterioridad a la aplicación del resto de bonificaciones aplicables.

Tasas

Las cuotas de cuantía fija de las tasas **se incrementan en un 1 por ciento** a partir del 1 de enero de 2014.

Se modifican las reglas relativas a las tasas en materia de telecomunicaciones, las tasas portuarias, cánones ferroviarios, las tasas exigidas por el ICAC y las prestaciones patrimoniales públicas exigidas por AENA.

Interés legal del dinero e interés de demora

En el año 2014 se mantiene el interés legal del dinero en el 4 por 100 y el interés de demora en el 5 por 100.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

LGT

No resulta necesario reiterar en cada actuación del procedimiento de inspección la advertencia de que la no aportación de la totalidad de la documentación solicitada puede suponer una dilación no imputable a la Administración

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (recurso 1004/2011)** se analiza la obligación jurídica de que en cada una de las actuaciones que se van sucediendo en el marco de un procedimiento de inspección se incluya la advertencia de que la no aportación de la totalidad de la documentación solicitada por la Administración puede constituir una dilación no imputable a la Administración.

El Tribunal Supremo considera que, si en el momento de inicio de las actuaciones de inspectoras se ha informado al obligado tributario con carácter general sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la normativa no incluye la exigencia de que la advertencia haya de reiterarse en todas y cada una de las actuaciones en las que concurren estas circunstancias. Tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos.

En conclusión, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cado de uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores. En el mismo sentido se puede citar **la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2011 (recurso 127/2008).**

IRPF

El nudo propietario que transmite su derecho no tiene derecho a acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual

La Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha analizado en diversas sentencias la posibilidad de que una persona física que es titular

de la nuda propiedad sobre una parte de un bien inmueble pueda obtener una ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de su derecho y se acoja al derecho a la exención por reinversión.

Uno de los aspectos que se destaca en las Sentencias relativas a esta cuestión es el hecho de que la regulación de la exención por reinversión de vivienda habitual contenida en el artículo 36 del Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 39 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no precisan que sea necesario tener la propiedad o dominio pleno de las viviendas habituales que se adquieren y se transmiten.

Sin embargo, la Sala estima que es necesario tener el pleno dominio de las viviendas pues resulta necesario que el contribuyente disponga del pleno dominio de las fincas urbanas para poderlo transmitir. Por el contrario, **el nudo propietario no ostenta la titularidad plena de las viviendas pues se simultanea o coexiste con el derecho de usufructo vitalicio que es titularidad de otra persona que limita el dominio o la propiedad plena e impide que se pueda acoger a la exención por reinversión en vivienda habitual.**

La conclusión a la que se puede llegar es que, para gozar de la exención en la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de la vivienda habitual, es necesario, entre otros requisitos, disponer del pleno dominio aunque este se comparta pero no de la nuda propiedad.

Este criterio ha quedado reflejado en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid números 975/2013, 980/2013 y 981/2013.

IRNR

Los dividendos percibidos por fundaciones extranjeras residentes de un país miembro de la Unión Europea quedan exentos de tributación en España

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones establece en su artículo 7.1 que las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España deberán mantener una delegación en el territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de la aplicación de la normativa sobre fundaciones e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades.

Desde el punto de vista fiscal, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo prevé que tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos las delegaciones de fundaciones

extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones. Además, entre los beneficios fiscales establecidos para las entidades sin fines lucrativos se encuentra la exención de las rentas obtenidas procedentes del patrimonio mobiliario de la entidad.

La cuestión que se plantea es la de determinar si en el caso de fundaciones constituidas de acuerdo con el ordenamiento de otros Estados miembros de la Unión Europea que no disponen de delegación en España por no realizar actividades fundacionales en España (la fundación únicamente realiza inversiones adquiriendo acciones de sociedades residentes en España por las que obtiene dividendos) pueden acogerse o no al beneficio fiscal consistente en la exención de las rentas obtenidas procedentes del patrimonio mobiliario de la entidad.

Para resolver la cuestión planteada **las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1020/2013, 1021/2013 y 1022/2013 de 19 de noviembre de 2013** se apoyan en **la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre de 2006 (asunto C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer)**. En dicha sentencia se reconoce el principio por el cual cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos las autoridades del Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio.

Trasladando este planteamiento al presente supuesto la fundación constituida en Suecia está inscrita en el registro administrativo de dicho país y tal inscripción le habilita para su reconocimiento como tal por parte de las autoridades fiscales españolas. **Si se cumplen el resto de requisitos previstos en la normativa interna española aunque no se cumplan de una forma idéntica pero sí comparable, la fundación sueca tendrá derecho a los mismos beneficios fiscales que una fundación constituida en España.**

Por lo tanto, no se aplica el Real Decreto-legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ni el Convenio de Doble Imposición entre España y Suecia que prevé una tributación en la fuente sobre los dividendos que no puede exceder del 15%, sino que, **para evitar la vulneración de la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea, corresponde la aplicación de la normativa interna española contenida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que deja exentos de tributación a los dividendos satisfechos a fundaciones extranjeras.**

Una sociedad promotora procede al arrendamiento con opción de compra de una de las viviendas que han sido objeto de la promoción. La cuestión que se plantea es la de determinar cuál es el tratamiento que van a recibir las cantidades que va a percibir la sociedad arrendadora del arrendatario.

Para determinar el tratamiento fiscal que van a recibir los pagos que efectúa el arrendatario al arrendador se ha de analizar la naturaleza del contrato celebrado y calificarlo bien como arrendamiento financiero bien como arrendamiento operativo.

De acuerdo con el artículo 11.3 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la operación se considera como arrendamiento financiero cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra es inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al bien objeto de la adquisición dentro del tiempo de duración de la cesión.

De acuerdo con lo anterior, se generan los siguientes ingresos:

- a) En el momento de la cesión del activo que coincide con el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario se genera una renta a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad arrendadora.
- b) La renta correspondiente a los intereses de la operación financiera asociada al fraccionamiento de la contraprestación por la cesión del activo se va integrando en la base imponible de cada período impositivo en que se devenguen.

Este es el criterio contenido en la Resolución de la Dirección General de Tributos V0398-10 de 4 de marzo de 2010.

Si no se reúnen las condiciones para considerar el contrato como un contrato de arrendamiento financiero sino de arrendamiento operativo, las rentas que se van a generar tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

- a) En el momento de la cesión del activo con ocasión del ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario se genera una renta a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad arrendadora.

- b) La renta correspondiente a la mensualidad de los arrendamientos satisfechos por el arrendatario se integra en la base imponible de cada período impositivo en función del criterio del devengo.

La inexistencia de la ocultación y la ausencia de infracción por falta de tipicidad

El artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria tipifica una de las principales infracciones presentes en nuestro ordenamiento jurídico-tributario como es el dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que había de ser ingresada mediante autoliquidación, forma de gestión aplicada a las principales figuras de nuestro sistema tributario. La presencia de otros elementos que acompañen la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributario son los factores que permitirán calificar la infracción como muy grave, grave o leve.

La infracción será leve si la cuota no ingresada que constituye la base de la sanción es igual o inferior a 3.000 euros o, siendo superior, no concurre ocultación. La infracción nunca será leve en el caso de ausencia de ingreso de retenciones o ingresos a cuenta, cuando se hayan utilizado facturas o justificantes falsos o falseados o cuando existan anomalías contables con una incidencia en la cuota dejada de ingresar de más del 10 por ciento.

La existencia de una infracción grave exige la presencia de una cuota no ingresada superior a 3.000 euros y de la ocultación de datos a la Administración. De acuerdo con el artículo 184.2 LGT son tres los supuestos en los que la LGT aprecia la existencia de ocultación de datos a la Administración tributaria: falta de presentación de declaraciones, presentación de declaraciones en las que se incluyen hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos; y presentación de declaraciones en las que se omiten total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. Estas conductas dan lugar a la existencia de ocultación en el plano sancionador tributario cuando implican que la cantidad dejada de ingresar es superior al 10 por 100 de la cantidad efectivamente ingresada.

La presencia de medios fraudulentos (facturas falsas o falseadas, anomalías contables, utilización de personas interpuestas) genera inmediatamente la presencia de una infracción muy grave.

De la lectura de este artículo 179 LGT se puede concluir que la inexistencia de ocultación de datos a la Administración por parte del contribuyente no convierte la conducta en atípica. La ausencia de ocultación de datos no impide la presencia de una conducta tipificada como infracción leve o de infracción grave en el caso de la

falta de ingreso de retenciones o ingresos a cuenta. Al menos, este parece ser el planteamiento del legislador.

En el caso de que se analice con fines sancionadores un supuesto de falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria en ausencia de ocultación de datos la conducta será típica. Los actos efectivamente realizados podrán subsumirse en la conducta descrita por el legislador como susceptible de constituir una infracción tributaria. Dada esta hipótesis habrá que recurrir al análisis de los otros elementos constitutivos de la infracción tributaria para excluir la responsabilidad, la reprochabilidad, del obligado tributario.

Uno de los elementos esenciales de la responsabilidad y que va a resultar más útil para, en su caso, impedir la reprochabilidad de la conducta del sujeto pasivo es el elemento de culpabilidad. El análisis del dolo o la negligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo (arts. 178 y 184 LGT) será una parte imprescindible del razonamiento que ha de seguir la Administración tributaria para llegar a una conclusión sobre la existencia de la infracción tributaria. **La presencia en la conducta del obligado tributario de una interpretación razonable de la norma tributaria es uno de los supuestos más frecuentes y reconocidos (art.179.2.d) LGT) de diligencia en la actuación del presunto infractor que conlleva la imperfección del elemento de culpabilidad y, por consiguiente, de la responsabilidad.** Al concluir los órganos administrativos o los judiciales el estudio de la conducta del obligado tributario reconociendo la falta del elemento de culpabilidad deja de perfeccionarse la infracción tributaria.

En la práctica, los casos en los que se acumula la falta de ingreso y la ausencia de ocultación de datos a la Administración tributaria se acompañarán de la correcta declaración de los hechos e ingresos pero de una interpretación o aplicación de las normas no coincidente con la seguida por los órganos de comprobación (con la excepción de errores aritméticos en las autoliquidaciones cada vez más infrecuentes gracias a los programas de ayuda o de errores materiales como la deducción de cantidades de pagos a cuenta superiores a las que realmente se han declarado).

Este planteamiento, basado en la ordenación actual del sistema de infracciones y sanciones tributarias, contrasta con la persistencia de una reiterada doctrina del Tribunal Supremo y de las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia que asocia la ausencia de ocultación con la inexistencia de responsabilidad. **Sin recurrir al examen del elemento de culpabilidad se excluye la existencia de infracción tributaria.**

En los últimos tiempos se han publicado Sentencias del Tribunal Supremo que mantienen el criterio de considerar que **la ausencia de ocultación en la conducta del obligado tributario conlleva la exclusión de la existencia de la simple negligencia exigible para la presencia del elemento de culpabilidad en la conducta del obligado**

tributario. En este sentido se pueden citar **las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio y de 13 de diciembre de 2012 (recursos de casación 904/2009 y 3437/2010).** En **la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2012 (recurso de casación 4852/2009)** el hecho de que no se produce la ocultación coadyuva a considerar que no se produce la existencia de sanción tributaria. En el Fundamento Jurídico Quinto de **la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2013 (recurso de casación 713/2012)** se puede leer la siguiente afirmación *“como hemos reiteradamente afirmado, la ausencia de ocultación de datos es causa suficiente para excluir la culpabilidad del contribuyente”*.

La construcción que se desliza del contenido de estas Sentencias es la de asociar de forma automática **la ausencia de ocultación de datos a la Administración con la exclusión del elemento de culpabilidad en la conducta del contribuyente, sin precisar de análisis alguno sobre la existencia o no de una interpretación razonable de la norma tributaria.** Se trata de una interpretación del *corpus* normativo sobre infracciones y sanciones tributarias sensible a la configuración actual de la obligación tributaria no sólo como una obligación de entregar una cantidad de dinero sino como una obligación con una vertiente de hacer muy importante que se manifiesta, especialmente, en la preparación y presentación de autoliquidación a cargo del propio obligado tributario. **Nace una nueva concepción de la obligación tributaria. La exigencia jurídica que recae frente a las personas físicas, sociedades y entidades es la de no ocultar los datos precisos y necesarios para que la Administración pueda desarrollar su labor de comprobación de la regularidad del cumplimiento de la normativa tributaria aunque el proceso unilateral y privado de liquidación de la deuda tributaria no coincida en sus criterios y aplicación con las tesis administrativas.**

También se puede explicar esta postura por el generoso desarrollo legal de las sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales que garantizan el acceso de la Agencia Tributaria a un flujo de datos con transcendencia tributaria continuado y generalizado.

Esta tesis jurisprudencial por la cual la ocultación de datos es imprescindible para la existencia de infracción coincide en su conclusión con la redacción primigenia de la Ley General Tributaria de 1963 aunque su fundamento es diferente. Si en la redacción inicial de la Ley General Tributaria de 1963 la ocultación de datos como elemento determinante de la infracción se basaba en el sistema de gestión de la obligación tributaria en el que la liquidación efectuada por la Administración era esencial, en la actualidad y, desde hace ya muchos años, esta posición se basa en la complejidad y mutabilidad de las normas tributarias, en especial, de aquellas que afectan a la liquidación de la cuota y, en consecuencia, a la posibilidad de diferentes formas de interpretación y aplicación de la normativa que cristaliza en la preparación de la autoliquidación obligatoria. **Tales dificultades y riesgos de divergencia entre la**

postura de los obligados tributarios y el criterio de la Administración conducen a un nuevo equilibrio en materia sancionadora que, únicamente, debe aparecer en los casos de conductas más desleales con la Administración como la ocultación de datos o la utilización de medios fraudulentos.



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