

**NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER**

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

**Anuncios sobre el contenido de la Reforma fiscal**

El presidente Mariano Rajoy ha anunciado el debate sobre el estado de la nación algunos elementos básicos de la Reforma fiscal.

- El informe sobre la Reforma fiscal de la Comisión presidida por el profesor Lagares será presentado en el mes de marzo.
- Las leyes de forma del sistema se elaborarán durante los meses de abril y mayo.
- El Proyecto de Ley se presentará a lo largo del mes de junio.
- **Los objetivos de la Reforma fiscal son los de consolidar el crecimiento económico, mejorar la competitividad, favorecer la creación de empleo, e incluir medidas sociales de apoyo a las familias y las personas con menos recursos.**
- **El programa de reformas se plantea con un horizonte temporal amplio con el fin de generar confianza en la estabilidad del sistema tributario.**
- **El cambio en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aliviará la carga fiscal con especial incidencia en las rentas medias y bajas. 12 millones de contribuyentes se verán beneficiados por la reforma a partir de 2015.**
- **Los trabajadores que ganen menos de 12.000 euros al año no pagarán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

- **Mejorarán las deducciones para las familias porque se elevarán significativamente los mínimos personales por hijos y respecto a los ascendientes y personas con discapacidad que convivan con el contribuyente.**

Solamente se han citado determinados aspectos en relación con el IRPF. En relación con **el IRPF no se ha dicho nada sobre una posible modificación del sistema de retenciones sobre los profesionales a los cuales se les aplica de forma general el tipo del 21 por ciento**. Respecto de esta cuestión se había anunciado que se encontraba en estudio una posible modificación de las retenciones sobre los profesionales en función del volumen de ingresos obtenidos pero no se ha dicho nada sobre la cuestión.

**Tampoco se ha anunciado una posible limitación del régimen de estimación por índices, signos o módulos de las actividades empresariales a quienes tengan mayoritariamente por clientes a particulares**. Entre las novedades que se esperaban **se encontraba una mejora del tratamiento fiscal de los planes y fondos de pensiones** pero nada se ha concretado.

En relación con el resto de impuestos más destacados del sistema como son **el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido nada se ha anunciado**. Tampoco se ha dicho nada sobre aspectos a modificar de la Ley General Tributaria o del sistema de financiación autonómico y local.

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

### IRPF

**En el caso de matrimonio casado en régimen de gananciales los rendimientos del capital mobiliario han de ser atribuidos por mitades a los dos cónyuges, salvo aportación de prueba de que los bienes tienen carácter privativo**

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 26/2014, de 14 de enero**, analiza los criterios legales de individualización de las rentas que corresponden a los rendimientos del capital mobiliario percibidos por los cónyuges casados en régimen de gananciales.

Para resolver la cuestión planteada el Tribunal Superior de Justicia de Madrid acude a la norma de individualización de los rendimientos del capital contenida en el artículo 11.3 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 (con el mismo contenido que el vigente artículo 11.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Esta norma efectúa una remisión al artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este artículo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece la regla por la cual los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por los contribuyentes o de las descubiertas por la Administración. **Por lo que respecta a la titularidad de los bienes y derechos que, de acuerdo con las reglas del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.**

La aplicación de esta regla hace que **los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por los cónyuges casados en régimen de gananciales sean comunes y no privativos y que los rendimientos se atribuyan por mitades a ambos cónyuges**. El hecho de que las cuentas bancarias u otros activos financieros estuviesen a nombre de uno solo de los cónyuges **no es un dato suficiente para atribuir la titularidad a uno con exclusión del otro pues, para ello, sería necesario justificar todas las operaciones relacionadas con cada uno de los elementos patrimoniales a fin de acreditar el supuesto origen privativo.**

**En el marco del Real Decreto legislativo 3/2004 no se exige que la vivienda que se transmite sea la residencia habitual en el momento mismo de la transmisión**

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 excluye de gravamen las ganancias de patrimonio obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente siempre que el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

En el supuesto planteado **en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sala de Valladolid) número 139/2014, de 27 de enero**, se analiza la posibilidad o no que tienen los cónyuges de acogerse a la exención por reinversión del precio de transmisión de la vivienda habitual en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el supuesto de que la nueva vivienda habitual se hubiera adquirido con anterioridad a la transmisión de la anterior vivienda habitual. Concretamente, se analiza la exigencia o no en estos casos de que la vivienda que se transmite tenga la condición de habitual en el momento de la transmisión.

El criterio de la Administración en este punto se basa en la Consulta número V0908-2009, de 28 de abril, que afirma que la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere.

Sin embargo, el criterio seguido por la Sala no coincide con el criterio emanado de la Dirección General de Tributos. Aun admitiéndose la postura de que ambas viviendas han de tener la consideración de habituales **no se comparte la tesis de que el contribuyente tenga que residir en la anterior vivienda habitual hasta el momento mismo de su transmisión.**

**El propio Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 1175/2004, de 30 de julio, admite la posibilidad de que la nueva vivienda habitual se adquiera con anterioridad a la transmisión de la anterior vivienda habitual.** Por lo tanto, en aquellos supuestos en los que primero se adquiere la nueva vivienda y luego se transmite la que había alcanzado la condición de habitual, lo decisivo es que, **de un lado, no transcurra entre ambos momentos un plazo superior a dos años y que, de otro lado, que en ese intervalo se produzca sin solución de continuidad un cambio de residencia habitual de una a otra, sin que por todo ello sea exigible que resida en la anterior hasta el momento mismo de la transmisión, requisito que, además, obligaría al contribuyente a vender el inmueble en el mismo momento en que se produzca el traslado, lo que no siempre es posible.**

**Esta doctrina se ha seguido también en las Sentencias de la misma Sala de 9 de marzo de 2012 (recurso 714/2008) y 14 y 28 de diciembre de 2012 (recursos 510/2009 y 44/09).**

Esta cuestión ha quedado resuelta con el contenido actual del artículo 54.4 del vigente Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que dispone que se entiende que se produce la transmisión de la vivienda habitual cuando dicha edificación constituye su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

## IVA

**El inicio de la crisis económica puede servir de razón para no haber iniciado materialmente las actuaciones inmobiliarias pero no puede impedir la deducción de las cuotas de IVA soportadas**

Como consecuencia de la publicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000 (Gabalfrisa) dictada en los asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, se modificaron los artículos 93 y 111 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido según los cuales **se pueden deducir las cuotas de IVA soportadas derivadas de la adquisición de bienes y derechos cuando por elementos objetivos se puede deducir que tales bienes y derechos van a ser destinados a la realización de actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA.**

Los elementos tradicionalmente analizados por la Jurisprudencia para determinar si existen los elementos objetivos para deducir que los bienes se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional sujeta al IVA son la naturaleza de los bienes, el período transcurrido entre la adquisición y la utilización efectiva de los mismos para la actividad empresarial y el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables.

En el supuesto analizado en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria número 117/2013, de 21 de enero de 2014** se incumple la condición del período transcurrido entre la adquisición y la utilización efectiva de los mismos.

**La Sala introduce como factor explicativo para el retraso en la utilización efectiva de los mismos el contexto de crisis económica actual en el que el sector inmobiliario es uno de los más profundamente afectados.**

En el supuesto analizado se adquirieron cuatro locales comerciales con anterioridad a la crisis económica en el sector inmobiliario. Además, se encargó el proyecto de obras

de acondicionamiento de locales y se abonó la tasa por la licencia para llevar a cabo las obras de acondicionamiento. Sin embargo, no pudieron iniciarse las obras ya que la Caja Cantabria denegó el préstamo solicitado.

La conclusión a la que llega la Sala es que, en el presente contexto de crisis inmobiliaria, **el hecho de que en los años 2009 y 2010 no se hayan podido vender los locales acondicionados ni se hubiera puesto en marcha el ejercicio de la actividad a cuyo fin se adquirieron los cuatro locales no impide que se den los elementos objetivos que acreditan la intención del adquirente de destinar los locales a la realización de una actividad empresarial. Lógicamente, queda permitida la deducción de las cuotas de IVA soportadas.**

LGT

**En caso de retroacción de las actuaciones inspectoras el plazo de seis meses ha de respetarse aunque el procedimiento de inspección inicial hubiera comenzado antes de la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria**

El artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el período que va desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo de doce meses o de seis meses si aquel plazo fuera inferior. Este plazo de seis meses se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

En la Sentencia de **la Audiencia Nacional de 27 de enero de 2014 (recurso 564/2011)** se analiza el tratamiento que ha de otorgarse a la ejecución de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que tuvo entrada para su ejecución en la oficina de inspección de una Delegación Especial el 13 de octubre de 2005 y que no fue hasta el 20 de abril de 2006 cuando se notificó el acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa. La ejecución de la resolución del TEAC fue notificada, por lo tanto, transcurrido el plazo de seis meses desde la entrada del expediente.

La Audiencia Nacional sigue el criterio de **las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2012 (recurso de casación número 1921/2012) y de 4 de noviembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 495/2011)** según el cual **el plazo de seis meses previsto en el art.150.5 LGT es aplicable si el acto de ejecución se produce bajo la vigencia de la Ley 58/2003. Para determinar cuando se produce el acto de ejecución se adopta como punto de referencia el momento en el que el órgano de inspección conoce el sentido de la resolución del TEAC.**

Una persona física es titular de un derecho real de usufructo vitalicio sobre un bien inmueble que adquirió mediante herencia. El bien inmueble está arrendado a un tercero y quiere saber cómo se amortiza el derecho de usufructo.

En el caso de que el bien inmueble esté sujeto a un derecho real de usufructo vitalicio y es arrendado a un tercero se genera una renta del capital inmobiliario a efectos del IRPF del usufructuario. En relación con la amortización se aplica el artículo 15 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De acuerdo con estas reglas, cuando el derecho o facultad fuese un derecho real de usufructo vitalicio, la amortización anual es igual al resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por 100.

Ha de destacarse que dentro del coste de adquisición del derecho de arrendamiento vitalicio se incluye el valor declarado a efectos de la aceptación de herencia, la parte de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a dicho derecho, la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la parte correspondiente a los honorarios de notario y registro.

Una persona física es titular de un paquete de acciones de sociedades residentes en España y cotizadas en la bolsa española que están depositadas en un banco extranjero. En relación con el ejercicio 2012 se incluyeron en la declaración Modelo 720 de bienes y derechos en el extranjero. En 2013 se cambió la identidad del depositario que pasó a ser una sociedad de inversión residente en España ¿cómo se ha de declarar la titularidad de las acciones en el modelo 720?

La obligación de facilitar información a través del modelo 720 de la titularidad de acciones de sociedades residentes en España cotizadas en la bolsa española queda regulada por el artículo 42ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de gestión e inspección relativo a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

De acuerdo con la pregunta 27 del documento “Preguntas frecuentes M720” no existe obligación de informar sobre las acciones de sociedades extranjeras si las entidades

depositarias están obligadas a proporcionar a la Administración tributaria información sobre el titular de los valores en ellas depositados en los términos previstos en el artículo 39.1.a) del Real Decreto 1065/2007.

La lectura del artículo 39.1.a) permite advertir que las entidades que sean depositarias de acciones y participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas negociadas en mercados organizados deben suministrar a la Administración una declaración anual. Por lo tanto, dentro de la información facilitada en virtud del artículo 39.1.a) se encuentra la información relativa a las sociedades anónimas residentes en España por lo que no es necesario proceder a cumplir la obligación contemplada en el artículo 42ter del Real Decreto 1065/2007 correspondiente al año 2013.

## La fórmula de los “safe harbours” como mecanismo para evitar los conflictos tributarios

Son innumerables las veces que los académicos del Derecho Financiero y Tributario hemos denunciado la creciente aparición de conflictos entre la Administración tributaria y los administrados que se manifiestan, en primer lugar, mediante liquidaciones tributarias, recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas y finalizan mediante recursos contencioso-administrativos. La tardanza en resolver estas cuestiones es, desafortunadamente, conocida por todos.

De ahí surge la urgencia de buscar y proponer sistemas que limiten cualitativa y cuantitativamente el número de conflictos en materia tributaria.

Entre los conflictos que surgen con mucha frecuencia se encuentran los derivados de la discusión sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los gastos derivados del uso de vehículos propios por parte de profesionales y empresarios negada muchas veces por los órganos de la Administración en el seno de procedimientos de comprobación. También sucede el mismo fenómeno respecto de ciertos gastos por viajes, manutención u obsequios a clientes en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Finalmente, se puede mencionar el caso de la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas para las cuales la cuantificación del valor de mercado de los negocios y transacciones realizadas resulta sumamente complicada.

Creemos que dada esta situación una posible solución para paliar los mismos consiste en **la aprobación legal de “safe harbours” o presunciones legales de valoración de ingresos, gastos o valoraciones. Se trataría de aprobar mediante Ley aprobada por las Cortes Generales una presunción relativa que admite prueba en contrario en la que se prevería la valoración de ingresos, gastos y bienes que fueran aceptados por la Administración tributaria y que servirían para facilitar la liquidación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.** Por supuesto, aquellos sujetos pasivos que no estuvieran de acuerdo con los criterios establecidos en la presunción podrán apartarse del contenido de la misma aportando elementos de prueba suficientes de que es otra la realidad económica.

Consideramos que el hecho de incluir esta presunción en una norma legal contribuye a respetar **el principio de reserva de ley en relación con la regulación de los elementos**

**esenciales del tributo entre los que se encuentra la determinación de la base imponible.** Además, facilita el conocimiento del contenido de la medida y dificulta la modificación de la misma.

En realidad, la técnica de los “safe harbours” no tiene nada de original puesto que está presente desde hace muchos años en la legislación fiscal española aunque no siempre seamos conscientes de ello.

En el Impuesto sobre Sociedades la regla general en materia de deducibilidad de las cantidades correspondientes a la amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias es la de admitir toda la depreciación efectiva que sufran los elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia (art.11.1 Real Decreto legislativo 4/2004). Pero dadas las dificultades y costes que supone la cuantificación de la depreciación efectiva. Se introduce la ficción jurídica por la cual se considera depreciación efectiva el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas y que se encuentran publicadas como Anexo “Tabla de coeficientes de amortización” en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. La aplicación, por tanto, de los coeficientes establecidos oficialmente, aunque tenga un componente arbitrario, elimina riesgos en cuanto al exceso de gastos deducibles que pudieran suponer.

Unas normas similares se encuentran en la Orden de 27 de marzo de 1998 que aprueba la tabla de amortización abreviada con sólo diez tipos de activos diferentes para los que realizan actividades económicas acogidos al régimen de estimación directa simplificada.

Fuera del ámbito objetivo de la amortización es posible encontrar una norma de este tipo en el artículo 95.Tres.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en la que se presume la afectación de los vehículos de turismo al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento. Esta regla relativa a la afectación conlleva la deducibilidad de la mitad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición y gastos de mantenimiento y reparación de los vehículos de turismo.

**La presencia en nuestro ordenamiento jurídico de este tipo de disposiciones puede quedar reforzado si se sigue el ejemplo aportado por la solución adoptada por los territorios forales del País Vasco.**

En las normas forales con rango de ley relativas al IRPF e Impuesto sobre Sociedades se ha previsto la deducibilidad del 50 por ciento de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos con el límite conjunto del 5 por ciento del volumen de ingresos del contribuyente en el período considerado. También

se ha previsto la deducibilidad de los regalos y demás obsequios siempre que el importe unitario por destinatario y período impositivo no exceda de 300 euros y quede constancia documental de la identidad del receptor.

Pero, creemos, es a nivel de la deducción del gasto asociados al uso de vehículos donde se produce uno de los supuestos más interesantes de fijación de reglas de valoración de los gastos deducibles en el caso del territorio histórico de Álava.

En los supuestos en los que el contribuyente acredite que el vehículo por él utilizado como consecuencia de la naturaleza de la actividad realizada resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos aunque no de uso de exclusivo para ello será deducible el 50 por 100 de los citados gastos respecto a un único vehículo con los límites siguientes:

- a) La cantidad de 2.500 euros o el 50 por ciento del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.
- b) La parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.
- c) La cantidad de 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, por vehículos y año en todos los casos.

Aunque la aplicación de “safe harbours”, “forfaits” y cantidades a tanto alzada no constituye la técnica jurídica más respetuosa con el principio de capacidad económica relativa, **no puede negarse el interés que plantea esta solución como fuente de aclaración de la aplicación del sistema tributario y de pacificación de las relaciones Administración – contribuyente.**

La extensión de sistemas de presunción legal de valoración **puede suponer una vía especialmente adecuada de facilitar la aplicación de las reglas sobre valoración de las operaciones entre entidades vinculadas** como si fueran transacciones efectuadas entre personas independientes.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en  
[www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)

