

[www.fiscalmania.es](http://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 reglas en cuanto a la normativa aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como consecuencia del contenido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12) que declara que la normativa estatal aplicable a las transmisiones lucrativas en las que los contribuyentes sean residentes de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo es contraria a la libertad de circulación de capital en la Unión Europea contemplada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y a la libertad de circulación de capital en el seno del Espacio Económico Europeo prevista en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se han propuesto nuevas reglas para determinar la normativa aplicable a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se trata de una normativa que no afecta a la competencia estatal para el cobro de los créditos tributarios que se mantiene. **Sí afecta a la normativa que ha de emplearse para la liquidación de las cuotas tributarias que deja de ser, en todo caso, la normativa estatal.**

**Solo afecta a aquellos contribuyentes que sean residentes en países miembros de la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.** Los residentes de otros países no se verán beneficiados por los cambios normativos proyectados.

Se proponen las siguientes reglas sobre esta materia:

- a) **En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otros título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo,**

**distinto de España**, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde **se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España**.

Como consecuencia de lo anterior, en el caso de que el causante no fuera titular de bienes situados en España se seguirá aplicando la normativa estatal sin restricciones. **Quizás lo más adecuado hubiera resultado conceder la opción a los causahabientes que son contribuyentes residentes por aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde los mismos residen**.

- b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro títulos sucesorio, si el causante hubiera sido residente de una Comunidad Autónoma**, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de **la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma**.
- c) En el caso de la adquisición de **bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”**, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los bienes inmuebles.
- d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España**, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada **por la Comunidad Autónoma en la que residan**.
- e) En el caso de la adquisición de **bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”**, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma **donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto**.

La aplicación de esta norma resulta compleja puesto que **no siempre es sencillo determinar cuál es el lugar en el que los bienes muebles han permanecido más tiempo durante un período de cinco años**. Debería plantearse la

posibilidad de introducir una presunción relativa sobre la permanencia durante los cinco últimos años en base al lugar de situación en el momento de su transmisión.

- f) En el caso de percepción de **cantidades derivadas de contratos de seguros de vida, cuando no deban sumarse a la base imponible por sucesiones mortis causa**, los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que **tuviera su domicilio social la entidad aseguradora española o en la que hubiera celebrado el contrato la entidad aseguradora extranjera**.

#### En caso de transmisiones mortis causa

Residencia del causante	Residencia del causahabiente	Capacidad recaudatoria	Capacidad normativa
España	España	Comunidad Autónoma de residencia del causahabiente	Comunidad Autónoma de residencia del causahabiente si llevaba cinco años de residencia habitual antes de la defunción
	Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma de residencia del causante
	No España No Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	Estado español	Estado español
Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	España Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de	Estado español	Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal

	España		relicto
	Otros	Estado español	Estado español

### En caso de transmisiones *inter vivos*

Tipo de bien	Residencia del beneficiario	Capacidad recaudatoria	Capacidad normativa
Bienes inmuebles situados en España	Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma de situación de los bienes inmuebles
Bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	España	Estado español	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente
	Resto de supuestos	No sujeción	—
Bienes muebles situados en España	España	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente si lleva más de cinco años residiendo en dicha Comunidad Autónoma
	Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores
	Otros	Estado español	Estado español

En caso de seguros de vida que se han de sumar a la base imponible derivada de la transmisión *mortis causa*

Residencia del causante	Residencia del causahabiente	Capacidad recaudatoria	Capacidad normativa
España	España	Comunidad Autónoma de residencia del causahabiente	Comunidad Autónoma de residencia del causahabiente si llevaba cinco años de residencia habitual antes de la defunción
	Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma de residencia del causante
	No España No Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	Estado español	Estado español
Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	España Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto
	Otros	Estado español	Estado español

En caso de seguros de vida que no se han de sumar a la base imponible derivada de la transmisión *mortis causa*

Tipo de bien	Residencia del beneficiario	Capacidad recaudatoria	Capacidad normativa
Cantidades derivadas de contratos de seguros de vida	España	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente si lleva más de cinco años residiendo en dicha Comunidad Autónoma
	Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma en la que tuviera su domicilio social la entidad aseguradora española o en la que hubiera celebrado el contrato la entidad aseguradora extranjera
	Otros	Estado español	Estado español

#### Posibilidad de los residentes en la Unión Europea de aplicar la normativa emanada de las Comunidades Autónomas

Con ocasión de la Reforma del IRPF se introduce una disposición relativa a la regulación aplicable a la tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio. Las personas físicas no residentes en territorio español han de tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio por su modalidad de obligación real en función del valor de los bienes y derechos que estén situados o que hayan de ejercerse en territorio español. La recaudación corresponde al Estado español y la normativa aplicable en ningún caso es la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, con la finalidad de evitar la publicación de alguna Sentencia por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta cuestión, **el legislador español ha previsto que los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el Impuesto sobre el Patrimonio porque están situados, pueden ejercitarse o han de cumplirse en territorio español.**

Residencia del contribuyente	Capacidad recaudatoria	Capacidad normativa
España	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente	Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente
Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo diferente de España	Estado español	Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y deechos de los que sea titular el contribuyente
No España  No Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	Estado español	Estado español

## 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 la Renta de las Personas Físicas

**En el caso de adquisición de nueva vivienda habitual con anterioridad a la transmisión de la vivienda habitual inicial no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la segunda**

La **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2014** analiza si, en el caso de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual contemplada en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 41 del Reglamento del Impuesto, se exige que el dinero destinado a la adquisición de la nueva vivienda habitual se hubiera obtenido por causa directa y específica de la transmisión de la vivienda habitual.

En el supuesto de que se impusiera la tesis de que la aplicación de la exención está condicionado a que la nueva vivienda habitual se adquiera con el dinero proveniente directa y específicamente de la transmisión de la vivienda habitual, ello implicaría que el precio de la nueva vivienda no se ha satisfecho o ha sido satisfecho con financiación ajena destinándose el importe del precio de venta de la vivienda inicial. No se aplicaría la exención a aquellos que han adquirido la nueva vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la antigua vivienda sin necesidad de acudir a la financiación ajena, es decir, con fondos propios ahorrados.

El TEAC entiende que **la regulación no exige la identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra. Un requisito como este iría en contra del carácter fungible del dinero.**

Como consecuencia de lo anterior **se considera cumplida la condición cuando la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual ya que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda.**

## Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**La concesión de un derecho de opción de compra genera una ganancia de patrimonio para el concedente a integrar en su base imponible general al carecer de plazo de generación**

Se analiza en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 507/2014, de 11 de septiembre**, el tratamiento tributario que se ha de conceder a un derecho de opción de compra concedido por unas personas físicas por un conjunto de bienes inmuebles.

El contrato de opción de compra supone que el concedente otorga al optante la facultad de decidir sobre la celebración de un contrato de compraventa y, a cambio, el concedente se obliga a no disponer del bien durante el plazo de opción. Basta la voluntad del optante para que el contrato de compraventa quede firme, perfecto y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente y sin necesidad de más actos.

A efectos tributarios la opción de compra se concede a cambio de un precio -la prima- que aunque pudiera considerarse como cantidad a cuenta del precio fijado para la compraventa, opera durante la vida de la opción como causa de la obligación que asume el concedente de no enajenar ni gravar el bien objeto de opción: **es la contraprestación por la limitación que asume el cedente de sus facultades dominicales.**

Como consecuencia de lo anterior, una transmisión onerosa de esa renuncia temporal del concedente al ejercicio de las facultades dispositivas sobre el inmueble y de la concesión de la facultad para celebrar o no un contrato futuro de compraventa, genera **una ganancia de patrimonio para el transmitente. Tal ganancia se produce en el momento en que se otorga la opción y se recibe la contraprestación debiendo computarse por el importe realmente percibido. Dado que carece de plazo de generación, la ganancia de patrimonio se devenga en el momento de la concesión de la opción y la misma ha de calificarse como ganancia de patrimonio a incluir en la parte general de la base imponible.**

Su importe vendrá determinado por el valor efectivamente satisfecho siempre que éste no fuera inferior al valor del mercado, en cuyo caso prevalecería éste.

Por otra parte, la posterior transmisión de las fincas producirá una ganancia o pérdida de patrimonio y la renta se integrará en la parte especial de la base imponible si el inmueble hubiera sido adquirido con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, pues en otro caso, la renta se integraría en la parte general de la base imponible.

Este criterio expuesto es el seguido en **las Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de junio de 2010, de 23 de febrero de 2013 y de 19 de febrero de 2014 y en las Resoluciones del TEAC de 25 de junio de 2009 y 18 de octubre de 2011.**

## Ley General Tributaria

**No cabe la retroacción de actuaciones administrativas cuando se anule la liquidación administrativa por razones sustantivas, materiales o de fondo pero la Administración sí que puede sustituir un acto administrativo por otro**

En **la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (recurso número 1014/2013)** se aclaran cuáles son las facultades de la Administración tributaria en el caso de anulación en vía administrativa, económico-administrativa o judicial de una la liquidación administrativa.

En el supuesto de que se declare la nulidad de una liquidación tributaria como consecuencia del incumplimiento de alguna norma procedimental que genere indefensión al obligado tributario, la reacción del ordenamiento jurídico consiste en la retroacción del procedimiento al momento en el que se produjo la vulneración del procedimiento. Esta solución está expresamente prevista en el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin embargo, en el supuesto en el que la nulidad de la liquidación tributaria se base en un motivo sustantivo la fórmula diseñada por el ordenamiento para corregir el incumplimiento no es la retroacción de actuaciones. **La retroacción del procedimiento de comprobación no es la medida que ha de ser adoptada en los supuestos en los que se anule una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo. En estos supuestos, el ordenamiento jurídico permite que el acto administrativo anulado sea sustituido por otro acto administrativo ajustado al ordenamiento jurídico. El hecho de que un acto administrativo adolezca de algún defecto sustantivo que genere la declaración de anulación o de nulidad de pleno derecho no impide a la Administración que apruebe una nueva liquidación. La Administración puede dictar una nueva liquidación siempre y cuando la potestad tributaria no haya prescrito (los actos nulos de pleno derecho no han tenido capacidad para la interrupción del plazo de prescripción).**

La facultad tributaria de emitir una nueva liquidación no es ilimitada. Se definen una serie de límites al ejercicio del poder de la Administración de dictar un nuevo acto de liquidación. Por un lado, se encuentra el respeto del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Por otro lado, en el caso de que la Administración reitere en su segunda liquidación los errores cometidos en la primera de ellas se entenderá que esta segunda liquidación carece de cualquier tipo de efecto al tener la naturaleza de acto nulo de pleno Derecho. Por último, la liquidación posterior de la Administración tributaria ha de respetar el principio de prohibición de la *reformatio in peius*.

**Esta Sentencia del Tribunal Supremo sigue los criterios fijados en las Sentencias de 26 de marzo de 2012, de 15 de noviembre de 2012 y de 15 de septiembre de 201**

¿Cómo va a evolucionar el tipo impositivo de IVA del material sanitario al que actualmente se le aplica el tipo del 10 por ciento?

En la actualidad, el artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé la aplicación del tipo impositivo del 10 por 100 a los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales. También se incluyen en este concepto las compresas, tampones y protegeslips.

La utilización de una fórmula genérica de enumeración de los supuestos de productos sanitarios que se podían acoger al tipo impositivo de IVA del 10 por ciento no fue aceptada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013 que concluyó que España se había excedido en el ámbito objetivo de aplicación del tipo reducido.

Como consecuencia de ello, se ha previsto una modificación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido con efectos desde el 1 de enero de 2015 por la cual se delimitan los supuestos de aplicación del tipo reducido de una forma exhaustiva. Únicamente se pueden acoger exclusivamente al tipo impositivo del 10% las entregas de los productos que se encuentran en el listado contenido en el Anexo 8 de la Ley del IVA (págs. 28 y 29 del texto del Proyecto de Ley de reforma del IVA). Dentro de este listado se encuentran, entre otros, las sillas terapéuticas o de ruedas, los dispositivos para el tratamiento domiciliario de diálisis, prótesis e implantes quirúrgicos.

A las entregas de productos que no se encuentren en el listado contenido en el Anexo 8 de la Ley del IVA se les aplica el tipo general del 21 por ciento.

### ¿"Impuestos negativos" o ayudas sociales?

En el artículo 81 bis del Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra la regulación de las nuevas deducciones por familia o por personas con discapacidad a cargo. Pueden beneficiarse de esta disposición los contribuyentes que tengan algún descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, o por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

El Proyecto de Ley define estas medidas como "deducciones" y, al igual como sucede en el caso de la deducción por maternidad y como sucedió en la deducción por nacimiento o adopción de hijos, **su régimen jurídico es muy diferente al de las deducciones clásicas en las que, si se cumplían determinados requisitos previstos en la legislación, se minoraba el importe de la cuota líquida, el importe con el que el sujeto pasivo había de participar al sostenimiento del gasto público.**

En esta nueva clase de deducciones, la ventaja consiste en el derecho a recibir por parte de los contribuyentes una cantidad de dinero en función del cumplimiento de las circunstancias legales durante el período impositivo siendo tales cantidades satisfechas por parte de la Agencia Tributaria. De forma alternativa, se podrá deducir el importe de la deducción de la cuota líquida como si se tratara de un pago a cuenta.

**En realidad, la verdadera naturaleza jurídica de estas "deducciones" es la de ayudas sociales concedidas no por el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad sino por la propia Agencia Tributaria.** Estas ayudas son gestionadas por la AEAT y permiten beneficiarse de ellas de forma inmediata por la recepción de las subvenciones a lo largo del período impositivo o de forma diferida en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio de devengo de estas prestaciones.

**En cualquier caso, estas "deducciones" no son "impuestos negativos" como han sido denominados por responsables políticos e incluso así aparecen reseñados en la Nota**

**de prensa oficial que anuncia la aprobación de los Proyectos de Ley constitutivos de la Reforma Fiscal. No existen en nuestro ordenamiento jurídico los impuestos negativos.** Los impuestos son ingresos públicos de Derecho Público que provienen del nacimiento de una obligación legal, de carácter pecuniario y con finalidad contributiva sin que en su presupuesto de hecho exista actuación alguna de la Administración. El importe mínimo a pagar por un determinado impuesto es cero. Las cuotas diferenciales negativas que dan derecho a devoluciones nacen por el hecho de que la cuota líquida a satisfacer es, finalmente, inferior a la suma de los pagos a cuenta efectuados vía retenciones a cuenta, ingresos a cuenta o pagos fraccionados pero tal cuota líquida nunca puede ser inferior a cero.

Ha de resaltarse, por último, que **el importe de estas ayudas está limitado a la menor de las dos cantidades anuales: 1.200 euros o las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo.**



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)