

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Reducción de la fiscalidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico ha introducido **algunas medidas fiscales a favor del contribuyente que pueden sintetizarse en nuevas exenciones de gravamen en el IRPF y en la reducción de los tipos de gravamen aplicables a la tarifa estatal general y del ahorro del IRPF.**

Nuevas exenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Con efectos desde el 1 de enero de 2015, las siguientes rentas quedarán exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor de las mismas:

- **Las rentas mínimas de inserción establecidas por las Comunidades Autónomas, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales** para atender a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos o personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes.

Estas ayudas estarán exentas hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples (9.585,20 euros anuales).

- Las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995 así como las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004 de Medidas de Protección integral contra la violencia de género y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.
- Las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital.

Nuevas escalas de gravamen

Se han reducido los tipos aplicados a las escalas de gravamen competencia del Estado español que son la escala estatal aplicable a la parte general de la base imponible y la escala estatal aplicable a la base imponible del ahorro. Esta reducción se aplica con efectos desde el 1 de enero de 2015.

- Escala general aplicable a la base imponible general

Se reducen un 0,5% los tipos de los tres primeros tramos de la escala y un 1% en los dos últimos tramos de la escala.

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo inicialmente previsto - Porcentaje	Tipo establecido Real Decreto-ley 9/2015 - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,50	12
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15,50	15
34.000,00	4.182,75	26.000,00	19,50	18,50
60.000,00	8.992,75	En adelante	23,50	22,50

Para obtener la cuota íntegra previa al mínimo personal y familiar derivada de la parte general de la base imponible no sólo se ha de tener en cuenta la tarifa estatal sino que también ha de aplicarse la tarifa autonómica que ha sido

regulada por cada Comunidad Autónoma con la única restricción de que ha de ser de carácter progresivo.

- **Escala general aplicable a la base imponible del ahorro**

A partir del 1 de enero de 2015 se reduce en un 0,5% los tipos de la escala destinados a calcular la parte estatal del gravamen.

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo inicialmente previsto	Tipo establecido Real Decreto-ley 9/2015
- Hasta euros	- Euros	- Hasta euros	- Porcentaje	- Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	10	9,50
6.000,00	570	44.000,00	11	10,5
50.000,00	5.190	En adelante	12	11,5

Para obtener la cuota íntegra previa al mínimo personal y familiar derivada de la base imponible del ahorro no sólo se ha de tener en cuenta la tarifa estatal sino que también ha de aplicarse la tarifa autonómica que coincide con la inicialmente prevista para el año 2015.

¿Cómo quedan las retenciones a cuenta del IRPF?

La reducción de la tarifa estatal aplicable sobre la parte general de la renta y sobre la renta del ahorro conlleva la necesidad de modificar el tipo de retención aplicable sobre los diversos tipos de rentas de forma que el importe retenido con anterioridad a la presentación de la autoliquidación del IRPF se ajuste de la forma más precisa posible al importe de la cuota líquida que, finalmente, resultará a pagar.

Clase de renta	Tipo aplicable a los rendimientos satisfechos del 1 de enero al 11 de julio de 2015	Tipo aplicable a los rendimientos satisfechos entre el 12 de julio y el 31 de diciembre de 2015	Tipo aplicable a los rendimientos satisfechos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016
Rendimientos del trabajo en general	Aplicación de escala con un tipo máximo del 47%	Aplicación de escala con un tipo máximo del 46% La aplicación de esta escala puede retrasarse al 1 de agosto de 2015 si por ello opta el pagador	Aplicación de escala con un tipo máximo del 45%
Consejeros y administradores de entidades en el caso general	37%	37%	35%
Consejeros y administradores de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de rendimientos sea inferior a 100.000 euros	20%	19,5%	19%
Cursos, conferencias, seminarios	19%	15%	15%
Elaboración de obras literarias, artísticas o científicas	19%	15%	15%
Atrasos de retribuciones del trabajo	15%	15%	15%
Rendimientos de actividades profesionales con carácter general	19%	15%	15%
Rendimientos de actividades profesionales si en el año anterior fueran inferiores a 15.000 euros y, además, su importe fuera superior al 75% de la suma de los rendimientos íntegros del trabajo y de actividades profesionales	15%	15%	15%

Profesionales en el año de inicio de la actividad y en los dos siguientes	9%	7%	7%
Transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva	20%	19,5%	19%
Rentas derivadas de la participación en fondos propios de entidades (dividendos de sociedades anónimas, beneficios repartidos por sociedades limitadas)	20%	19,5%	19%
Rentas derivadas de la cesión a terceros de capitales propios (intereses de cuentas corrientes, depósitos bancarios, Deuda pública, bonos y obligaciones)	20%	19,5%	19%
Rentas derivadas de contratos de seguro (seguros de vida, planes de jubilación, rentas vitalicias)	20%	19,5%	19%
Rentas derivadas de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles	20%	19,5%	19%
Rendimientos derivados de la cesión del derecho de explotación de derechos de imagen	24%	24%	24%

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

LGT

A efectos de determinar si la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector se ha producido dentro del plazo inicial de doce meses no se han de tener en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración ni los períodos de interrupción justificada

En su **Sentencia de 24 de junio de 2015, el Tribunal Supremo** ha procedido a analizar la posible interrupción del plazo de prescripción por el transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

La Sentencia parte de la premisa de que la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e inspección ha de acordarse y notificarse mientras las actuaciones no hubieran rebasado su duración inicial máxima de doce meses. **Lo que se cuestiona es si, para determinar si las actuaciones han tenido lugar dentro del plazo inicial, han de restarse o no las dilaciones imputadas e interrupciones justificadas acaecidas a lo largo del procedimiento.**

Para responder a la cuestión planteada el Tribunal Supremo se apoya en la consolidada doctrina por la cual **el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante estos doce meses.**

Se citan, en este sentido, las siguientes Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo:

- **STS de 28 de septiembre de 2012 (recurso de casación 4728/2009)**
- **STS de 31 de mayo de 2013 (recurso de casación 3258/2010)**
- **STS de 6 de junio de 2013 (recurso de casación 3383/2010)**
- **STS de 29 de enero de 2014 (recurso de casación 4649/2011)**
- **STS de 26 de enero de 2015 (recurso de casación 2945/2013)**
- **STS de 12 de febrero de 2015 (recurso de casación 2452/2013).**

En el caso de que en el contrato de arrendamiento de una vivienda a una persona jurídica se indique expresamente la identidad de la persona que la va a ocupar, el arrendador podrá aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda

El artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado en función de los ingresos íntegros y los gastos necesarios se reducirá en un 60 por ciento.

La cuestión que se ha planteado con cierta frecuencia es la de determinar si es posible que el arrendador pueda acogerse al beneficio fiscal consistente en la reducción del 60 por ciento del importe neto de la renta del capital inmobiliario en los supuestos en los que el arrendamiento recaiga sobre una vivienda arrendada a una persona jurídica que la destina al uso como vivienda por uno de sus empleados.

La Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su Sentencia 300/2015, de 3 de junio, ha analizado la cuestión planteada. En base a una **interpretación teleológica del beneficio fiscal** que está orientado a incentivar el desarrollo del mercado de viviendas destinadas a alquiler y a reducir el precio de la renta mensual **ha aceptado la posibilidad de que el arrendador pueda acogerse al incentivo fiscal.**

Estas finalidades se cumplen en aquellos casos en los que el contrato de arrendamiento de vivienda se celebre entre el propietario y una persona jurídica indica expresamente quien será el usuario de la vivienda junto con su familia. **Por ello, se ha de admitir que el propietario y arrendador tiene derecho a aplicar la reducción legalmente prevista en el momento de incluir en su base imponible general el rendimiento del capital inmobiliario derivado del arrendamiento de la vivienda.**

Para llegar a esta conclusión la Sala se apoya en el contenido de las siguientes sentencias:

- **STSJ de Madrid de 5 de julio de 2011.**
- **STSJ de Cataluña número 553/2011 de 11 de mayo de 2011 (recurso 1086/2007).**
- **STSJ de Cataluña de 17 de julio de 2012.**
- **STSJ de Cataluña número 155/2014 de 21 de febrero de 2014 (recurso 744/2011).**

Una sociedad limitada es titular de un bloque de inmuebles urbanos destinados tanto a locales comerciales como a viviendas (siendo más numerosas las unidades registrales destinadas a vivienda). Esta sociedad limitada desea vender los bienes inmuebles a otra sociedad limitada a la que se le aplica la regla de prorrata con un porcentaje del 90 por ciento. Se plantea la pregunta de la tributación de la venta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para la sociedad transmitente la venta es la segunda o posterior transmisión de edificación y supone una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido pero exenta del mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta exención es renunciable si el comprador reúne una serie de requisitos legalmente previstos en el artículo 20.Dos Ley 37/1992. Tales requisitos han sido modificados por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de forma que ya es posible que el comprador solicite al vendedor la renuncia a la exención de IVA aunque el comprador esté sometido al régimen de prorrata (lo que no se autorizaba con anterioridad). Por lo tanto, la sociedad limitada compradora puede solicitar de la vendedora la renuncia a la exención de IVA.

Tal renuncia a la exención de IVA supone que la operación de venta va a quedar efectivamente sometida a gravamen aunque la sociedad vendedora no va a repercutir la cuota del IVA ni va a incluir el IVA repercutido en la factura. Se produce la inversión del sujeto pasivo, según lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º.d) Ley 37/1992, y será la sociedad compradora quien deberá incluir en la base imponible del IVA el importe de la venta e incluir en el IVA devengado la cuota correspondiente a dicha venta. Al mismo tiempo, podrá deducir la cuota de IVA soportada aplicando el porcentaje de prorrata previsto provisionalmente para el período anual. El resultado final será el ingreso de la parte de la cuota de IVA que corresponde al porcentaje de prorrata que quede hasta llegar a cien.

La sociedad compradora también habrá de proceder al pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad gradual de documentos notariales, generalmente a un tipo especial incrementado fijado por la Comunidad Autónoma de situación del bien inmueble transmitido.

El nuevo impuesto catalán sobre las viviendas vacías

En el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya de 23 de julio de 2015 ha sido publicada la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías. La lectura de la norma aprobada permite observar cómo esta nueva figura tributaria presenta una finalidad claramente extrafiscal. Con la creación de este tributo el hecho de que una persona jurídica o una entidad sea titular de alguna vivienda desocupada de forma injustificada se convierte en un hecho imponible que conlleva el nacimiento de la obligación tributaria. Con esta decisión del legislador se pretende impulsar que los sujetos pasivos del nuevo gravamen modifiquen su actuación en el mercado de forma que con el objetivo de dejar de pagar la cuota tributaria de forma introduzcan la vivienda desocupada en el mercado de arrendamiento inmobiliario.

Una vez admitido el hecho de que este impuesto tiene carácter extrafiscal, **ha de calificarse al mismo como un impuesto de carácter estrictamente extrafiscal**. Casi todos los componentes de los sistemas tributarios introducen en su regulación elementos de extrafiscalidad (por ejemplo, mediante beneficios fiscales se incentiva la realización de determinadas inversiones o la adopción de determinadas decisiones económicas que se consideran de forma favorable para la sociedad en su conjunto). Por ello, en la doctrina tributarista se ha distinguido entre diversos grados de extrafiscalidad y, a través de este parámetro, se ha procedido a clasificar los tributos existentes. Tras realizar este análisis, se puede llegar a la conclusión de que el impuesto sobre las viviendas vacías es un tributo propiamente extrafiscal. Esta fuerte carga de extrafiscalidad contenida en la regulación legal no proviene de la afectación de la recaudación derivada del gravamen a la realización de actuaciones protegidas en los Planes de vivienda (artículo 3 Ley 14/2015) sino en elementos estructurales del tributo como la definición de las exenciones, de las cuotas resultantes y de las bonificaciones previstas cuya cuantía depende del número de nuevos metros cuadrados de vivienda puestos en el mercado de alquiler. **La carga tributaria derivada de esta nueva figura impositiva está relacionada directamente con la conducta económica de los propietarios de las viviendas que pueden reducir el importe de las cuotas adaptando su política de ingresos a lo querido por el legislador**. Es decir, que

el éxito de la función extrafiscal (nuevas viviendas destinadas al mercado de arrendamiento) conduce al fracaso fiscal del tributo (reducción inmediata de la recaudación generada).

El hecho imponible de este impuesto consiste, de acuerdo con el artículo 4, en la desocupación habitual de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada. La definición del elemento objetivo del hecho imponible contiene dos elementos de carácter negativo: la desocupación habitual de una vivienda durante más de dos años y que tal desocupación no se fundamente en una causa justificada.

La opción legislativa de definir el hecho imponible mediante dos elementos de carácter negativo plantea graves problemas de prueba de la realización del hecho imponible. Se ha de recordar que corresponde a los órganos de la Administración aportar la prueba de la realización del hecho imponible en caso de un procedimiento de comprobación o inspección tributarias. Esta situación ha obligado al legislador a completar la definición del hecho imponible con otras normas destinadas a matizar su contenido.

Así, no se define qué se entiende por vivienda desocupada sino que se define qué se entiende por vivienda ocupada en el artículo 6 como aquella situación en la que el propietario puede demostrar documentalmente por cualquier medio admitido en Derecho que dispone de un título para la ocupación como el arrendamiento u otro similar. Además, en el artículo 8 se enumeran una serie de supuestos que se entienden como supuestos de causas justificadas para la desocupación de la vivienda. Estas causas justificadas de desocupación no coinciden con las enumeradas en el artículo 3.d) de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda. **Por lo tanto, es posible que se presenten en el futuro conflictos por la posible existencia de una causa justificada, desde la perspectiva administrativa, no incluida en el listado legalmente previsto a efectos fiscales.** Por ejemplo, el traslado laboral se considera como un supuesto de causa justificada de desocupación de la Ley 18/2007 y no se reconoce como tal en la Ley 14/2015.

De acuerdo con el artículo 9 de la Ley 14/2015, tienen la condición de sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas jurídicas propietarias, titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que conceda el derecho a la explotación económica del bien inmueble.

En el seno de los sujetos pasivos se ha establecido una exención de carácter subjetivo que afecta a las entidades del tercer sector (asociaciones sin ánimo de lucro, fundaciones) de la red de viviendas de inserción que regula el Plan para el derecho a la vivienda y a las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales (artículo 10.1). En el Proyecto de Ley se extendía la exención

subjettiva a las administraciones púbblicas autonómicla y local y entidades y empresas que dependieran de las mismas.

En consecuencia, la titularidad de una vivienda desocupada durante dos años sin causa justificada no queda sujeta al gravamen si el titular es una persona física y queda exenta del mismo si la titular es una entidad del tercer sector.

Este supuesto de no sujeción así como la exención subjettiva suponen, a nuestro parecer, una vulneración del principio de igualdad reconocido en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española. En el presente caso se trataría de una violación del principio de igualdad ante la ley tributaria y está en íntima conexión con los principios materiales configuradores del sistema tributario y reconocidos en el artículo 31.1 CE como son el principio de generalidad, de capacidad económica, justicia y progresividad.

En este sentido, se ha de traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005, de 20 de enero, que tuvo que enjuiciar la constitucionalidad de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de la que se beneficiaban las cajas de ahorro tanto por lo que se refería a su obra social como por sus actividades de carácter mercantil. El Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia reconoce la vulneración del principio de igualdad en base al hecho de que se otorga un tratamiento diferente a las cajas de ahorro respecto del resto de entidades financieras desde el punto de vista del deber de todos de contribuir al sostenimiento del gasto público de forma igualitaria. La conclusión a la que llega el TC es que *“si la desigualdad proscrita por nuestra Constitución es la que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carece de una justificación objetiva y razonable, no parece difícil llegar a la conclusión [...] de que el art.9.7 del Decreto 3313/1966 estaría viciado de inconstitucionalidad al establecer una exención que, tras la entrada en vigor de la Constitución española, no resulta compatible con su art.14 en relación con el art.31, por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla”*. Más adelante se dice en la misma Sentencia que *“el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de “todos” de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art.31.1 CE establece”*.

La limitación subjettiva en la condición de contribuyente prevista legalmente supone una discriminación puesto que se trata de un tratamiento fiscal diferente ante una realidad jurídica y económica similar (vivienda desocupada durante un plazo superior a dos años sin causa de justificación) que no se encuentra justificada por motivos objetivos y razonables. La posible alegación de las que las personas físicas son titulares de menos viviendas vacías que las personas jurídicas es una cuestión que se resuelve

por la vía de la cuantificación del tributo pero no por la vía de la exclusión de gravamen por la propia configuración legal de la norma.

Otras de las cuestiones que plantea la lectura de la Ley es la de la entrada en vigor de la misma que se ha producido el día 24 de julio, es decir, al día siguiente de su publicación el DOGC, de acuerdo con lo previsto en la Disposición final tercera. Esta disposición ha de ponerse en relación con el artículo 14 que contempla el devengo del impuesto previendo que el mismo se producirá el 31 de diciembre de cada año respecto del parque de viviendas de las que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. La cuestión que se puede plantear es si el 31 de diciembre inmediatamente posterior a la publicación de la Ley 14/2015, es decir, a 31 de diciembre de 2015, se devenga el impuesto respecto de todas las viviendas desocupadas que llevaban desocupadas dos años en dicha fecha. **Si esta es la interpretación correcta, nos podemos encontrar con supuestos en los que en el primer día de vigencia de la Ley o muy poco tiempo después ya se habrá realizado el hecho imponible sin posibilidad efectiva por parte del titular de la vivienda desocupada de introducir ésta en el mercado de arrendamiento lo cual supondría una posible vulneración del principio de seguridad jurídica y de igualdad.** La solución debería haber pasado por establecer un plazo transitorio para que los propietarios de viviendas desocupadas puedan destinarlas a alquiler antes del devengo del impuesto.



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