

NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

En rojo las noticias que favorecen a la Administración y en verde las que favorecen a los obligados tributarios

Se ha producido una reducción del déficit de las Administraciones Públicas en 2013

Según la información facilitada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el conjunto de las Administraciones Públicas cerró el pasado año 2012 con un déficit total de 70.822 millones de euros lo que representa el 6,74% del PIB.

Sin embargo, esta estadística no incluye las Ayudas a Entidades de Crédito que han supuesto 3,25 puntos porcentuales del PIB lo que da una suma total del 9,99% del PIB como déficit público del conjunto de Administraciones Públicas. Este nivel de déficit es superior al que se produjo en el año 2011 con un 9,44% del PIB si bien es cierto que se espera que las Ayudas a las Entidades de Crédito reduzcan su volumen en el ejercicio 2013.

Déficit total de las Administraciones Públicas

	Año 2012		Año 2013	
	Porcentaje del PIB	Cantidad (en millones de euros)	Porcentaje del PIB	Cantidad (en millones de euros)
Administración Central	-3,83	-40.309	-4,33	-44.326
Comunidades Autónomas	-1,73	-18.178,347	-1,54	-15.781
Corporaciones Locales	-0,20	-2.101,54	0,41	4.197
Seguridad Social	-0,96	-10.131	-1,16	-11.861

Ayudas a Entidades de Crédito	-3,25	34.150,07	-0,46	-4.709
Total Administraciones Públicas	-9,99	104.972,07	-7,08	-72.480

Aspectos negativos	Aspectos positivos
A nivel de la Administración general del Estado no se ha reducido el déficit público sino que se ha incrementado en 4.000 millones de euros en 2013 respecto a 2012. Uno de los componentes de este déficit proviene de los pagos por intereses de deuda pública que ascendieron a 28.407 millones de euros y suponen el 17,99% del gasto total no financiero. El Estado español gasta más en pagos de intereses que en gastos de personal o que las sumas de transferencias corrientes y de capital a las Comunidades Autónomas. El déficit de la Seguridad Social mantiene su elevado crecimiento que dura ya tres años pasando de un importe de menos de 750 millones en 2011 a más de 10.130 millones de euros en 2012 y a más de 11.861 millones de euros en 2013. Las cotizaciones cobradas por la Seguridad Social han sido inferiores en unos ocho mil millones de euros a las presupuestadas. Se han cobrado mil millones de euros menos de transferencias y de tasas respecto de los inicialmente previstos.	Se ha producido una importante reducción del déficit público total que pasa del 9,99% PIB en 2012 al 7,08% PIB en 2013. Se ha producido una reducción muy importante de las ayudas al sector financiero que han pasado del 3,25% PIB en 2012 al 0,46% PIB en 2013. Las CCAA han hecho un esfuerzo de reducción del déficit público del 1,73 al 1,54%. Las Corporaciones Locales son las Administraciones públicas que más han reducido el déficit público. Han pasado a presentar un superávit público del 0,41% PIB. Es decir, que entre mayores ingresos y menores gastos se ha pasado de unas pérdidas de 2.101,54 millones de euros a unos beneficios de 4.197 millones de euros.

Evolución de los ingresos por impuestos en 2013

En 2013 se ha producido un ligero aumento de los ingresos totales por impuestos directos e impuestos indirectos. Concretamente, si los ingresos por estos conceptos fueron de 160.881 millones de euros en 2011, en 2012 los ingresos por los mismos conceptos fueron de 167.746 millones de euro y **en 2013 fueron de 167.773 millones de euros, es decir, 27 millones de euros más.**

El leve aumento de ingresos no se reparte de forma homogénea por impuestos puesto que **la recaudación de los impuestos directos desciende.** Así, los ingresos por impuestos directos ascienden a 94.040 millones de euros lo que supone una reducción de 2.112 millones de euros respecto del año 2012. Se pueden destacar los siguientes hechos:

- **En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los ingresos han pasado a ser de 69.946 millones de euros lo que supone un descenso de 685 millones de euros.** Estos resultados se han producido a pesar de que se han recaudado 267 millones de euros adicionales por el gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías. En 2007 con el tipo marginal máximo del IRPF situado en el 43%, existiendo la exención sobre premios de loterías y aplicando un tipo único sobre las rentas del ahorro del 18% aunque con un porcentaje de paro inferior al 8%, la recaudación ascendió a 72.614 millones de euros. **La subida de los tipos prevista para los años 2012 y 2013 está muy lejos de dar los frutos recaudatorios que se esperaban de ella.**
- **En el Impuesto sobre Sociedades también se ha producido un descenso de la recaudación por importe de 1.471 millones de euros alcanzando únicamente 19.964 millones de euros en 2013.** Estos resultados pueden deberse al hecho de que se ha modificado el sistema de pagos fraccionados en el sentido de aumentar los mismos y de establecer un importe mínimo de los mismos que, en el momento de presentar la autoliquidación, genera la existencia de unas importantes cuotas diferenciales a devolver. **La recaudación total en 2013 es inferior a la mitad de la recaudación total del año 2007.**

Por lo que respecta a los impuestos indirectos, **la recaudación generada en 2013 es superior a la producida en 2012. Así, se pasó de una recaudación de 71.594 millones de euros a otra de 73.733 millones de euros lo que supone un crecimiento de 2.139 millones de euros.** También en el caso de los impuestos indirectos existen importantes diferencias en la evolución de cada uno de ellos.

- La recaudación del IVA asciende a 51.939 millones de euros. **Este dato supone una mayor recaudación por importe de 1.476 millones de euros.** Sin embargo, los datos no son espectaculares si se tiene en cuenta que durante todo el año el tipo general aplicable ha sido el 21% mientras que en el año 2012 sólo lo fue

durante cuatro meses. En 2007 con un tipo general del 16% la recaudación por IVA ascendió a 55.581 millones de euros.

- **También se ha producido un crecimiento de la recaudación producida por los Impuestos Especiales por importe de 864 millones de euros en 2013 pasando la recaudación de 18.209 millones de euros en 2012 a 19.073 millones de euros en 2013.** Este incremento es desigual ya que, frente al incremento de la recaudación por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por importe de 1.337 millones de euros en parte por la integración del Impuesto Minorista sobre Ventas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco ha reducido su recaudación en 534 millones de euros.

Aspectos negativos	Aspectos positivos
La recaudación por impuestos directos se redujo en 2013 en 2.112 millones de euros. Ha descendido la recaudación del IRPF en un importe de 685 millones de euros. En el momento de aprobar la subida de los tipos del IRPF se preveyó un incremento de la recaudación en 4.000 millones en 2012 y en 6.000 millones en 2013. El Impuesto sobre Sociedades ha visto también mermada su recaudación en 1.471 millones de euros. La previsión de incremento de la recaudación con los cambios fiscales era de 8.500 millones de euros en 2012 y de 6.000 millones en 2013. La mayor recaudación por IVA prevista para los años 2012 y 2013 como consecuencia de la subida de los tipos había de ser de 1.550 millones de euros	Se ha incrementado la recaudación total por impuestos en 27 millones de euros. La recaudación por los impuestos indirectos ha crecido en 2.139 millones de euros. La recaudación por IVA ha crecido en 2013 en un total de 1.476 millones de euros.

y de 10.100 millones de euros, respectivamente. Se han recaudado 430 millones de euros menos de los previstos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y 560 millones de euros menos de los previstos en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.	Se ha producido un crecimiento de la recaudación por los Impuestos Especiales por importe de 864 millones de euros.
--	--

Se publica el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014

El BOE de 31 de marzo de 2014 publicó la Resolución de 10 de marzo de 2014 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014.

En el mismo se pueden detectar novedades respecto de los programas de actuación presentes en los Planes Anuales de años anteriores aunque existen muchas cuestiones respecto de las cuales existe continuidad y mantenimiento del foco de atención.

Plan de actuación en relación con la Fiscalidad internacional

Dada la relevancia que han adquirido las operaciones económicas con el exterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha creado una Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional destinada a planificar centralizadamente las actuaciones a realizar y establecer criterios uniformes de actuación y métodos de trabajo comunes a las unidades con competencia inspectora.

Los principales objetivos de comprobación en el ámbito de la fiscalidad internacional que suponen una novedad en este Plan de Control tributario siguen siendo los mismos que en años anteriores como son:

- La utilización abusiva de mecanismos “híbridos”, ya sean “entidades híbridas” o “instrumentos financieros híbridos”, que, aprovechando la diferente calificación de determinadas formas jurídicas u operaciones en los sistemas fiscales de distintos países y el juego de los Convenios de Doble Imposición, determinen una minoración artificial de su tributación.
- Control de las operaciones realizadas con paraísos fiscales. Sin embargo, en el nuevo Plan de control no se hace referencia a aquellos países que han dejado de tener la condición de paraísos fiscales recientemente.

- Control de los precios de transferencia.

Las novedades más destacados, desde nuestro punto de vista, en la materia estriban en:

- a) La detección de establecimientos permanentes radicados en España para aquellos contribuyentes que tributan como no residentes sin establecimiento permanente, especialmente en el marco de grupos multinacionales con presencia en España. Para ello se prestará especial atención a la estructura y funcionalidad tanto de las entidades filiales residentes en España como de las no residentes.
- b) Actividades desarrolladas en España por profesionales, artistas o deportistas no residentes, al objeto de verificar su correcta tributación.

Economía digital

Una de las novedades más destacadas del Plan de Control tributario se refiere a la comprobación del correcto cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario de aquellos agentes económicos que realizan su actividad a través de Internet y de páginas web.

Las áreas de atención prioritaria serán las siguientes:

- a) Captación y explotación de la información disponible en Internet que permita descubrir actividades ocultas.
- b) Actuaciones de control sobre las personas físicas o entidades titulares de páginas web receptoras de publicidad para asegurar la adecuada tributación de los ingresos por publicidad en España.
- c) Actuaciones de control sobre aquellos fabricantes o prestadores de servicios que comercialicen sus bienes o servicios a través de Internet para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas generadas en la actividad económica.

Fraude organizado

En relación con la lucha contra el fraude organizado se mantiene el control sobre determinados sectores de riesgo ya habitualmente incluidos en los Planes de Control como son la inspección de la correcta emisión de facturas por parte de contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos, o las tramas de fraude del IVA en operaciones intracomunitarias o las actividades profesionales efectuadas a través de sociedades mercantiles.

Las principales novedades respecto de las formas de control de estas modalidades defraudatorias son las siguientes:

- a) Detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas ilocalizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades.
- b) Intensificación de las actuaciones de control de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro al objeto de evitar supuestos de utilización abusiva del régimen fiscal especial. En este marco, se prestará especial atención a la información que puede ser remitida por las entidades públicas que ejerzan funciones de patronazgo sobre las citadas fundaciones.
- c) Actuaciones de comprobación del IVA soportado incluido como deducible tanto por los sujetos pasivos que opten por el régimen de IVA de caja como por aquellos otros que realicen adquisiciones a aquellos que estén en dicho régimen.
- d) Nuevos controles en relación con los nuevos impuestos medioambientales.

Recaudación

También en materia de recaudación se mantendrán algunas de las líneas de actuaciones ya seguidas desde hace años como la utilización de expedientes de derivación de responsabilidad, de adopción de medidas cautelares o de intervención de los órganos de la Administración en los procedimientos concursales.

Entre las novedades destacan las siguientes:

- a) Intensificación de la presencia efectiva de los órganos de recaudación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes de los obligados tributarios.
- b) Práctica de embargos de los bienes situados en sus sedes y de cuantos créditos sea posible en función de la información contable que se pueda recabar.
- c) Utilización de la información obtenida por medio del modelo 720 para la intensificación de las actuaciones de embargo de bienes o derechos situados en el extranjero de los titulares que sean deudores de la Hacienda Pública.

Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas y las Haciendas forales

Se mantiene la idea de la importancia de la comunicación de información con transcendencia tributaria entre las Administraciones tributarias del Estado y de las diferentes Comunidades Autónomas reproduciendo el mismo texto que en el Plan de control tributario de 2013.

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

La norma de imputación temporal de las rentas en el momento en el que adquiera firmeza la resolución judicial que reconozca el derecho al cobro tiene el carácter de norma de derecho necesario

La cuestión objeto de conflicto en el procedimiento contencioso-administrativo resuelto por **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 238/2014 de 24 de marzo de 2014 (recurso 450/2013)** se refiere a la aplicación de las reglas de imputación temporal de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Concretamente, se trata de un supuesto en el que una vivienda había sufrido un daño que dio lugar a una indemnización. El importe de tal indemnización fue fijado por el Tribunal Supremo mediante sentencia que devino firme en el año 2006 y se ha de analizar cuál es la regla de imputación temporal de rentas aplicable a este supuesto de hecho en relación con la ganancia de patrimonio generada.

La norma sobre imputación temporal a este supuesto de hecho es la contenida en **el artículo 14.2.a) 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 (existe una disposición idéntica en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**. La misma recoge como norma especial de imputación temporal que, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en el que la resolución adquiera firmeza.

La Sala expone que esta disposición relativa a la imputación al período impositivo en el que la resolución adquiera firmeza tiene carácter imperativo y ha de ser aplicada a los supuestos de hecho que entren dentro de su ámbito de aplicación. Los supuestos que resultan encuadrables en el ámbito objetivo de la disposición especial han de ser tratados de acuerdo con la disposición especial. No se puede emplear de forma sustitutiva el régimen de las operaciones a plazo o con precio aplazado que introduce una opción a favor del contribuyente.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La aplicación de la exención contenida en el artículo 7.p) por realización de trabajos en el extranjero no exige la generación de un beneficio por la realización del trabajo

El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduce una exención de tributación aplicable cuando se den los siguientes requisitos: **que los trabajos se hayan realizado de forma efectiva en el extranjero, que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y que los trabajos se realicen en un territorio en el que se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un paraíso fiscal.**

En el supuesto resuelto por **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 360/2014 de 27 de marzo de 2014 (recurso 1094/2011)** se analiza el derecho a la aplicación de la exención en un caso en el que el contribuyente inició una relación laboral con una sociedad residente en España con un establecimiento permanente en Inglaterra. La labor de esta persona consistía en favorecer la expansión de dicho establecimiento permanente mediante la coordinación del trabajo de los comerciales ingleses para la distribución de equipamiento de hostelería en el Reino Unido, la gestión administrativa de la oficina comercial en Inglaterra y la tarea comercial respecto de los grandes clientes del establecimiento permanente.

La Administración negaba el derecho a la aplicación de la exención de las rentas generadas por dicha actividad en base al incumplimiento de la exigencia de prueba de que los servicios laborales prestados en el seno de un grupo empresarial tenían como único beneficiario a la entidad no residente.

La Sala niega la existencia de este requisito. No es necesario probar que los servicios prestados en el seno del grupo empresarial tenían como único beneficiario a la entidad no residente. El artículo 7.p) de la Ley del IRPF no contempla entre los requisitos la existencia o no de un beneficio o que el mismo se proyecte o no sobre una entidad concreta o sobre un grupo empresarial.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La reducción por obtención de rendimientos netos de arrendamientos de viviendas es aplicable cuando se trate de arrendamientos a personas jurídicas para constituir la vivienda de determinados empleados

El artículo 21.2 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 establecía la existencia de una reducción del importe de los rendimientos netos derivados del arrendamiento de viviendas a favor del arrendador de un 50 por ciento

(en la actualidad la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ha incrementado el porcentaje general de reducción hasta el 60 por ciento).

Una cuestión que se ha planteado desde la aparición de este beneficio fiscal es el de si procede el mismo en aquellos supuestos en los que el arrendatario de las fincas destinadas a vivienda tiene la condición de persona jurídica (generalmente, sociedad mercantil) que la destina al uso por parte de uno de sus empleados (generalmente, directivos).

En el supuesto planteado en **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 357/2014, de 27 de marzo (recurso 1004/2011)**, los arrendatarios de las viviendas son una embajada, un banco y una sociedad anónima y en los contratos de arrendamiento se establece la cláusula por la cual la vivienda arrendada había de ser ocupada con carácter exclusivo como vivienda o residencia permanente por unos empleados concretos y sus familias.

La Sala considera que el único requisito legalmente exigible para gozar de la reducción consiste en que se ha de tratar del arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda como residencia o morada permanente a una persona física. La normativa legal no exige que la vivienda deba ocuparse por el propio arrendatario. Por lo tanto, la reducción legalmente prevista resulta aplicable al arrendamiento de vivienda destinado a ser ocupado por una persona física y su familia aunque el arrendatario sea una persona jurídica.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

La aplicación del tipo del 5 por ciento de tributación en la fuente sobre los dividendos previsto en el Protocolo al Convenio de doble imposición hispano-holandés es independiente del nivel de participación de la sociedad holandesa en la sociedad española pagadora

El artículo 10 del Convenio de doble imposición entre España y los Países Bajos de 15 de junio de 1971 contempla un sistema de tributación compartida sobre los dividendos entre el Estado de residencia del receptor de los mismos y el Estado de residencia del pagador de los mismos.

La capacidad de gravamen del Estado de residencia del pagador de los dividendos, es decir, del Estado de la fuente queda limitada por los porcentajes máximos de tributación fijados en el propio artículo. Así, el tipo máximo de retención sobre los dividendos obtenidos en España por personas o entidades residentes en España queda limitado al 15 por ciento máximo. Cuando se cumplan determinadas condiciones en cuanto a la participación de sociedades residentes en los Países Bajos en el capital de las sociedades pagadoras residentes en España (en el caso de que la sociedad holandesa tenga una participación de, al menos, el 50 por ciento en la sociedad

residente en España o tenga, al menos, una participación del 25 por ciento siempre que otras sociedades residentes en los Países Bajos siempre que otras sociedades residentes en los Países Bajos tengan esa misma participación o más en la sociedad española) el tipo máximo se reduce hasta el 10 por ciento máximo.

Estas normas se completan con el contenido de la disposición VII del Protocolo en la que se establece la regla por la cual se aplica el tipo máximo del 5 por ciento en la fuente en los casos en los que los dividendos estuvieran exentos de gravamen en los Países Bajos (participation exemption).

La cuestión que ha sido resuelta por **el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 6 de marzo de 2014 (recursos 906/2012 y 882/2013)** ha consistido en determinar si la aplicación del tipo impositivo reducido en la fuente del 5 por ciento exige como requisito que la sociedad residente en los Países Bajos posea un nivel de participación de los exigidos en el artículo 10 del Convenio para aplicar el tipo impositivo del 10 por ciento.

El Tribunal Supremo confirma que **el contenido del número VII del Protocolo incluye un supuesto de limitación de la tributación al 5 por ciento por los dividendos satisfechos por entidades residentes en España si se cumplen los requisitos previstos en la legislación holandesa para que los dividendos provenientes del exterior queden exentos de tributación a nivel de la sociedad matriz residente en los Países Bajos. Esta limitación del gravamen exigible en la fuente es independiente del nivel de participación del que disponga la sociedad matriz residente en los Países Bajos respecto de la sociedad filial residente en España. No son aplicables en este punto los requisitos en cuanto al nivel de participación previstos en el artículo 10 del Convenio.**

Una sociedad residente en España ha realizado la venta de un solar por lo cual posee un importante nivel de tesorería. Esta sociedad tiene varios accionistas personas físicas residentes en España y un accionista sociedad mercantil con el 67% del capital social residente en Bélgica. Se plantea la cuestión de determinar cuál es la fórmula más barata desde el punto de vista fiscal para repartir los beneficios: reparto de dividendos o liquidación social con reparto del neto resultante a los socios.

En el caso del reparto de dividendos, los accionistas personas físicas residentes en territorio español habrán de incluir los dividendos en la base imponible del ahorro que tributará según la escala del 21, 25 y 27%. Además, en el momento de efectuar el pago de los dividendos la entidad pagadora deberá proceder a la práctica de la retención del 21%.

Por lo que respecta al reparto de dividendos a la sociedad residente en Bélgica, de acuerdo con el artículo 10.2.b) del Convenio de Doble Imposición entre España y Bélgica de 14 de junio de 1995 los dividendos que satisfaga una sociedad española a una sociedad residente en Bélgica que posea directamente, al menos, el 25% del capital social de la sociedad pagadora residente en España quedarán exentos de tributación en el Estado de la fuente, es decir, en España.

Los dividendos recibidos por la sociedad belga quedarán exentos de tributación en Bélgica por el 95% de su importe. Por lo tanto, únicamente se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades belga el 5% del importe de los dividendos. El tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades aplicable en Bélgica es el 33% más un recargo del 3%.

En el caso de que se produjera la disolución de la sociedad con transferencia de dinero a los socios, las consecuencias fiscales serían las siguientes:

- Por lo que respecta a los socios residentes personas físicas se exigirá el 1% del impuesto sobre Operaciones Societarias por el valor real de los bienes y derechos adjudicados a los socios. Además, los socios obtendrán una ganancia de patrimonio a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos y el valor de las aportaciones a los fondos propios de la sociedad que han

efectuado. Esta ganancia de patrimonio se incluirá en la renta del ahorro si la transmisión se produce transcurrido un año o más de titularidad de las acciones de la sociedad. Al incluirse en la base imponible del ahorro tributará a los tipos del 21, 25 y 27%.

- Desde el punto de vista de la sociedad residente en Bélgica la liquidación de su participación en el capital social de la sociedad española genera la tributación por el Impuesto sobre Operaciones Societarias al 1% sobre el valor de los bienes y derechos recibidos con ocasión de la disolución social.

También genera una ganancia de patrimonio susceptible de quedar sujeta a gravamen en territorio español, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.5 del Convenio hispano-belga dado el hecho de que se trata de una ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de una participación en el capital social superior al 25%. El tipo aplicable en España será el 21% previsto en el artículo 25.1.f).3º) del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La ganancia de patrimonio quedará exenta de tributación en el Impuesto sobre Sociedades belga.

Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (II)

Eliminación de beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Comisión ha efectuado un análisis completo de las diversas reglas especiales presentes en la regulación actual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y ha propuesto una serie de medidas tendentes a la eliminación de los beneficios fiscales presentes en la normativa actualmente vigente con el objetivo de simplificar el impuesto y de ampliar las bases reduciendo los tipos impositivos.

En relación con las rentas del trabajo en especie se propone la supresión de los siguientes supuestos exentos:

- a) Las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad de sus trabajadores, cónyuges y descendientes con el límite anual de 500 euros por persona.
- b) La entrega por la empresa a los trabajadores de sus propias acciones o de acciones de sociedades de su grupo de forma gratuita o a precio inferior al de mercado.

Por lo que respecta a **la reducción aplicable sobre los rendimientos del trabajo o de actividades económicas notoriamente irregulares o cuyo plazo de generación supera el plazo de dos años** las principales modificaciones sugeridas por la Comisión son las siguientes:

- a) El porcentaje de reducción del 40% debería reducirse al 30% en consonancia con la reducción de tramos y tipos previstos para la tarifa en la parte general de la renta.
- b) En el caso de rendimientos de actividades económicas el porcentaje de reducción del 40% habría de tener como base máxima de aplicación el importe de 300.000 euros.
- c) No debería admitirse la aplicación de la reducción del 40% en aquellos supuestos en los que el rendimiento notoriamente irregular o cuyo plazo de

generación supera el plazo de dos años se obtenga de forma fraccionada durante varios años.

En relación con **los dividendos** se aboga por la eliminación de la exención de los 1.500 euros anuales.

También se pretenden eliminar importantes regímenes especiales en relación con los **rendimientos de actividades económicas**:

- a) Supresión, sin excepción alguna, del método de estimación objetiva por índices, signos o módulos de las actividades empresariales incluidas las agrarias. Esta medida se apoya en la necesidad de apoyar la tributación según la verdadera capacidad económica y de eliminar la generación de fraude fiscal derivado de la existencia de facturas falsas emitidas por empresarios sujetos a este régimen de determinación de la base imponible de actividades económicas.
- b) El ámbito de aplicación del método de estimación directa simplificada debería reducirse sensiblemente dejando de aplicarse a las actividades que superasen una determinada cifra de ingresos anuales. En la actualidad, el límite máximo son 600.000 euros en el ejercicio inmediatamente anterior.
- c) Supresión de la reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas en caso de tener un principal cliente (aplicable, en especial, por los trabajadores autónomos económicamente dependientes). Esta medida se adopta de forma paralela al proyecto de eliminación de esta reducción en el caso de obtención de rendimientos del trabajo.

Las especialidades a eliminar en el régimen de cuantificación de **las ganancias y pérdidas de patrimonio** son las siguientes:

- a) Supresión de la actualización de los valores de adquisición en el caso de transmisión de bienes inmuebles. Esta especialidad no parece que sea un régimen fiscal privilegiado sino una constatación del efecto de la inflación en la valoración de los activos. La solución podría ser la contraria y extender la actualización a todos los bienes y derechos objeto de transmisión.
- b) Supresión de las medidas transitorias relativas a la aplicación de los coeficientes de abatimiento por los bienes adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1995.

En relación con **las aportaciones a Planes de Pensiones y otros instrumentos de previsión social y la deducción por adquisición de vivienda habitual** las restricciones que se proponen son las siguientes:

- a) Mantener la obligación de que las rentas invertidas en los instrumentos de previsión social provengan de las rentas del trabajo y de las rentas de actividades económicas.
- b) Reducir el importe máximo de las aportaciones a los instrumentos de previsión social ya que en el resto de países de la OCDE estas cantidades son mucho menos elevadas que las actualmente existentes en el IRPF español.
- c) En relación con la deducción por adquisición de vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 2013 se tendría que prever un calendario de aplicación transitoria de la deducción con una fecha final predeterminada para evitar arrastrar la aplicación de esta ventaja fiscal durante numerosos años.

Nuevo planteamiento en cuanto a los rendimientos producidos por los bienes inmuebles

La Comisión divide los rendimientos de bienes inmuebles en tres categorías actualmente ya existentes. Se trata de la imputación de una renta derivada del hecho de ser titular de un bien inmueble a disposición de los contribuyentes siempre que no se trate de la vivienda habitual, de los bienes inmuebles afectos a la realización de actividades empresariales o profesionales en los que las rentas derivadas de los mismos están integradas en los rendimientos derivados de las propias actividades económicas y, por último, de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles a terceros y que, por ello, generan un rendimiento.

Los principales cambios se refieren a la primera clase de rentas derivadas de la mera titularidad de bienes inmuebles. Hasta ahora la imputación de la renta se efectúa empleando como criterio de referencia el valor catastral de las fincas. La Comisión constata en su Informe que la valoración de los bienes inmuebles que resulta del catastro inmobiliario presenta graves defectos como son su alejamiento del valor de mercado de los bienes inmuebles y del diferente momento temporal de adopción de los diferentes valores asignados.

Por ello, la Comisión propone la creación de una nueva figura denominada **“valor de referencia” determinada por el Catastro**. La característica básica del valor de referencia es que se trata de una valoración muy dinámica de cada finca en función de los datos sobre operaciones inmobiliarias que va obteniendo y sistematizando el Catastro inmobiliario. Se propone que **la valoración de referencia sea actualizada diariamente gracias al tratamiento de los datos recibidos de escrituras públicas, inscripciones en los Registros de la Propiedad, liquidaciones tributarias o informes de expertos y que sea de acceso público para todos por vía telemática**. El valor catastral se calculará en función de este valor de referencia.

El valor catastral servirá, como hasta ahora, para cuantificar la imputación de renta a la persona física titular del bien inmueble a su disposición. Otra de las novedades previstas es **la supresión de la exención de la imputación correspondiente a la vivienda habitual del contribuyente siguiendo la política de eliminación de las ventajas fiscales presentes en la vigente regulación del IRPF**. Como medida de protección de los contribuyentes más modestos se propone, de igual manera, el mantenimiento de la exención en aquellos casos en los que la base imponible de los miembros de la unidad familiar no supere los 20.000 euros anuales y el valor catastral del bien inmueble no supere los 90.000 euros. Estos límites cuantitativos han de completarse con el establecimiento de medidas destinadas a paliar el error de salto. **La última novedad respecto de esta cuestión se refiere a la inclusión de las rentas derivadas de la imputación de rentas en la renta del ahorro.**

Mínimo personal y familiar

La Comisión opta por **la utilización del principio de renta disponible o renta discrecional a efectos de definir el objeto material que ha de ser objeto de gravamen en el IRPF**, es decir, que el nacimiento de la obligación tributaria por la obtención de renta únicamente puede producirse una vez se han satisfecho las necesidades económicas básicas del contribuyente y de su familia. La capacidad económica susceptible de ser gravada es el exceso que supera la parte de la renta indisponible por necesitarla para las necesidades básicas del contribuyente y de su familia. Esta teoría conlleva **la aplicación de las medidas destinadas a la subjetivización del tributo mediante reducciones en la base imponible**. Este es el modelo vigente en las Reformas del IRPF de 1998 y de 2002. Como es conocido, en la Reforma del IRPF de 2006 se optó por modificar el sistema de subjetivización de forma que se procedió a deducir en la cuota el importe de los mínimos exentos por cada contribuyente y su familia.

Sin embargo, la Comisión reconoce que **las dificultades presupuestarias actuales justifican el mantenimiento provisional del actual sistema de deducciones en la cuota tributaria a efectos de modular el importe de la obligación tributaria en función de las condiciones personales y familiares del contribuyente.**

Otras de las medidas concretas que se sugieren consisten en:

- a) La **elevación del mínimo por cónyuge e hijos** aplicando una cuantía adicional y más elevada para los hijos menores de tres años cuando ambos cónyuges desarrollen su actividad laboral fuera del hogar conyugal.
- b) La revisión del **mínimo por dependencia**.

- c) Asumir la obligación de revisión de los mínimos exentos personales y familiares de forma regular con periodicidad **no superior a cuatro ejercicios** (la última actualización del mínimo personal y familiar se produjo en el año 2007).



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