

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Queda aprobada la reforma del Impuesto sobre Sucesiones en Cataluña

La Ley 3/2011, de 8 de junio, de modificación de la Ley 19/2010, del 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue publicada en el DOGC de 15 de junio.

Esta Ley es la norma que, empleando las competencias normativas de la Generalitat, procede a **introducir una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones con efectos desde el 1 de enero de 2011**. Con estas condiciones:

- **Se benefician de esta medida las personas que se encuentren incluidas en los grupos de parentesco I y II (es decir, cónyuge, ascendientes o descendientes)**. No se benefician las personas incluidas en los grupos III (hermanos, tíos-sobrinos) y IV (primos hermanos, demás parientes y extraños).

- **Los negocios jurídicos que pueden beneficiarse de la bonificación son las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida que se acumulan al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria**. No se aplica la bonificación a la donaciones ni al resto de transmisiones lucrativas inter vivos.

Otra de las reformas introducida consiste en el adelanto de la aplicación de las reducciones generales por parentesco cuya aplicación se había retrasado hasta el día 1 de julio de 2011. **Concretamente, el importe de las reducciones aplicables inicialmente a partir del 1 de julio de 2011 será aplicable desde el 1 de enero de 2011.**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea condena a Portugal por la obligación para los no residentes de nombrar a un representante fiscal

En su Sentencia de 5 de mayo de 2011, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha condenado a Portugal a modificar su normativa fiscal interna en relación con la obligación que tienen las personas físicas no residentes de nombrar un representante fiscal ante la Administración tributaria portuguesa.

El Tribunal considera que una norma como esa que supone la realización de trámites y la obligación de soportar el coste de la retribución del representante implica un obstáculo que puede disuadir a determinadas personas a efectuar inversiones en Portugal. **Ello supone una vulneración del artículo 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo que prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no admite como causa de exigencia del nombramiento de representante el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

El contenido de una sentencia como la reseñada resulta de relevancia para el caso español puesto que la normativa interna española también contempla la obligación jurídica para las personas físicas o jurídicas no residentes de la obligación de nombramiento de representante fiscal con residencia en

territorio español a efectos de sus relaciones con la Administración tributaria.

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

Posibilidad de romper la presunción de vinculación a efectos de la exención de las indemnizaciones por despido o cese

El artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reconoce el derecho a la exención respecto de la indemnización recibida por despido y en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Esta norma de exención sigue estando presente en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En desarrollo de esta disposición, el artículo 1º del Real Decreto 214/1999 que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como requisito para el efectivo disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) la real y efectiva desvinculación del

trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio – sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles.

Se plantea la duda sobre la interpretación de esta disposición en la que se presentan dos opciones hermenéuticas:

- a) No es aplicable la exención cuando se extingue un contrato para dar lugar al nacimiento de otra relación laboral bien con la misma empresa o con otra vinculada con aquella.
- b) Aún en los casos de vinculación entre empresas, se admite la prueba en contrario de la existencia de previa vinculación del trabajador con la nueva empresa.**

El **Tribunal Supremo en sus Sentencias de 7 y de 16 de diciembre de 2010 y de 14 de abril de 2011** considera que resulta aplicable la interpretación contenida en b) y ha admitido la ruptura de la presunción en los supuestos en los que los pilotos de VIVA AIR cesaron en su relación laboral con esta compañía y pasaron a incorporarse mediante contrato laboral en IBERIA que era sociedad matriz de VIVA AIR.

Es decir, que se interpretaba el requisito de la desvinculación como exigible respecto de la nueva persona jurídica empleadora y el empleado pero no desde el punto de vista de la existencia de vinculación entre los sucesivos empleadores.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca con independencia del momento del pago del justiprecio

La imputación temporal de la ganancia o pérdida de patrimonio derivada de una expropiación forzosa está condicionada al momento en el que se produce la transmisión de la propiedad sobre el bien o derecho expropiado.

En el caso de una expropiación forzosa tramitada por el procedimiento ordinario (artículo 51 de la Ley de

Expropiación Forzosa) la transmisión de la propiedad está condicionada a la producción del título y el modo lo que supone la exigencia de que se pague o consigne el justiprecio y se ocupe la finca, sin perjuicio de que el importe del justiprecio pudiera variar como consecuencia de procedimiento de revisión.

En el caso del procedimiento de expropiación forzosa por la vía de urgencia (artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa) este procedimiento excepciona la regla del previo pago. Las fases del procedimiento son las siguientes: emisión del acta previa de ocupación, formulación de las hojas de depósito previo a dicha ocupación, fijación de las cifras de las indemnizaciones derivadas de los perjuicios por la rápida ocupación, efectuado el depósito, abonadas o consignadas las indemnizaciones anteriores y, tras la realización de todas las actuaciones anteriores, se puede proceder a la ocupación de la finca. Se inician entonces, las fases de fijación de justiprecio y su pago.

Para el **Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de abril de 2011 (recurso 4458/2009) en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, una vez cumplidos los trámites preliminares contemplados en el artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación**

de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas indemnizaciones). Por lo tanto, la ganancia o pérdida de patrimonio se imputará al período impositivo en el que se produjo la ocupación de la finca con independencia del momento del pago del justiprecio.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Los pagos a sociedades por actuaciones musicales de artistas pueden quedar sometidos a gravamen en España aunque el Convenio no contemple esta posibilidad

Como es conocido el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE así como la práctica convencional española establecen en términos generales la posibilidad de que el Estado de realización de la actuación de un artista tenga capacidad de someter a gravamen las rentas derivadas de tal actuación aunque no sea el propio artista quien perciba las rentas sino una sociedad interpuesta (*“rent a star company”*).

El Convenio de Doble Imposición entre España y los Países Bajos se aparta en su artículo 18 de esta práctica convencional española y únicamente prevé la sujeción a gravamen en el Estado de realización de la actuación cuando el receptor de la renta coincida con la persona física que realiza actividades artísticas.

A pesar de que esta forma de reparto de la capacidad de gravamen está claramente expresada en el articulado del Convenio, la Administración ha manifestado desde hace años su postura a favor de considerar que las rentas derivadas de las actuaciones artísticas han de quedar sometidas a gravamen en todo caso en el territorio español.

El Tribunal Supremo ha expresado en sus Sentencias de 11 de junio de 2008 y de 13 de abril de 2011 su postura a favor de la sujeción a gravamen de las rentas derivadas de actuaciones artísticas en nuestro país si la actuación artística ha tenido lugar en este territorio.

Esta tesis se basa en:

- La consideración de que el artículo 18 del Convenio hispano-holandés debe ser interpretado a la luz de los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Es decir, que los propios países integrantes del Comité y firmantes, por tanto, del Modelo y de sus Comentarios expresamente reconocen la vigencia interpretativa de los comentarios actuales en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad (*“interpretación evolutiva”*).

- El contenido actual del articulado del Modelo de Convenio de la OCDE y de los Comentarios al artículo 17 del Modelo que prevén que cuando las

rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artistas o deportista.

Desde nuestro punto de vista, la tesis seguida por el Tribunal Supremo es errónea ya que parte de una premisa que no es correcta. Tal premisa es que la operación intelectual que se está realizando es la interpretación del contenido del artículo 18 del Convenio hispano-holandés. La interpretación es la operación por la cual se descubre el sentido de las palabras empleadas por el legislador para describir la conducta que se quiere prohibir, obligar o facultar.

En el presente supuesto, se está creando un nuevo supuesto de hecho susceptible de quedar sometido a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no cabe en una interpretación mínimamente rigurosa del contenido real del artículo 18 del Convenio. Se está acudiendo a la técnica de la analogía para introducir un nuevo supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria lo cual supone una vulneración del artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o 23.3 de la anterior Ley General Tributaria.

Impuesto sobre el Valor Añadido

En el caso de entrega de una finca la fecha del devengo coincide con la fecha de la escritura pública de compraventa

En una operación consistente en la compraventa de bienes inmuebles se ha planteado la cuestión de la determinación del momento del devengo del IVA.

El artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé que en el caso de que el hecho imponible realizado consista en una entrega de bienes, el devengo se producirá en el momento de la puesta a disposición del bien. Este concepto de puesta a disposición del bien puede entenderse de dos maneras diferentes:

- a) Como el de entrega de la posesión efectiva del bien.
- b) Como el de la transmisión del título de propiedad o entrega jurídica.

Para resolver la cuestión planteada **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2011 (recurso 288/2010)** recurre a la doctrina civilística de forma que, siguiendo la doctrina elaborada por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, la entrega del bien puede efectuarse, desde el punto de vista jurídico, mediante la figura de la “ficta traditio” regulada en el artículo 1462 Código Civil (“*Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la*

entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”).

Es decir, que desde la perspectiva del Derecho Civil **la celebración de escritura pública sirve de entrega del bien inmueble y, por lo tanto, de transmisión de la titularidad del mismo al comprador. Desde el punto de vista del Derecho Tributario se considerará que ese es el momento de puesta a disposición del bien y, por lo tanto, de devengo del IVA en las entregas de bienes.**

Un investigador residente en Estados Unidos se encuentra realizando en España una investigación por la cual recibe una beca que se materializa por el cobro mensual de una cantidad satisfecha por una Fundación vinculada con una Universidad Privada. Se plantea la cuestión de determinar cuál es la forma de tributación de las rentas percibidas por el investigador a efectos del IRPF español.

Se ha de partir de la base de que, a efectos de aplicación del Convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos, el investigador tiene la condición de residente fiscal en Estados Unidos ya que así lo indica expresamente el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de Estados Unidos. Por lo tanto, el investigador no tendrá la condición de residente a efectos fiscales en territorio español y no se le aplicará el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Habrá que analizar su tratamiento fiscal desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de no Residente y del contenido del Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos.

Se ha de proceder a calificar la renta percibida por el investigador desde el punto de vista del Convenio de Doble Imposición entre España y Estados

Unidos que ha enumerado una serie de rentas y ha previsto un sistema de reparto de la potestad de gravamen entre los dos Estados contratantes para cada una de ellas.

El artículo 22 del Convenio se refiere a las rentas percibidas por estudiantes y por personas en prácticas. Creemos que la renta percibida por el investigador se ajusta al contenido del número 1 del artículo 22 y no en el número 2.

“1.a) Las personas físicas que sean residentes de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante y que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante con el propósito principal de:

- i) Realizar estudios en una Universidad y otra institución de enseñanza reconocida de ese otro Estado contratante, o*
- ii) Obtener la formación práctica necesaria para el ejercicio de una profesión o especialidad profesional, o*
- iii) Realizar estudios o investigaciones como beneficiarias de una beca, bolsa, o premio de una organización gubernamental, religiosa, benéfica, científica, literaria*

o de enseñanza, estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante respecto de las cuantías mencionadas en el subapartado b) de este apartado durante un período no superior a cinco años desde la fecha de su llegada a ese otro Estado contratante.

b) Las cuantías a que se refiere el subapartado a) de este apartado son:

i) Las cantidades recibidas del extranjero por conceptos distintos de la prestación de servicios para su manutención, educación, estudios, investigación o formación práctica;

ii) La beca, bolsa o premio; y

iii) Las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese otro Estado contratante cuya cuantía no exceda en total de 5.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto de cualquier período impositivo.”

Desde el punto de vista de la actividad desarrollada, la realización de la actividad de investigación queda encuadrada en el supuesto iii) realización de estudios o investigaciones como beneficiario de una beca de una organización benéfica como es la Fundación vinculada a una Universidad Privada.

Desde el punto de vista de las cantidades percibidas, las mismas pueden entenderse encuadradas en la letra b) ii) ya que, con independencia de que se cobre mes a mes la cantidad fijada, la naturaleza de la cantidad recibida es la de beca.

Como conclusión se puede afirmar que las rentas percibidas por el investigador son rentas percibidas por una persona física residente en Estados Unidos y que han de calificarse como percepciones de las incluidas en el artículo 22 del Convenio hispanoamericano quedando exentas de tributación en España.

En el caso de que la Fundación Privada hubiera practicado retenciones sobre las rentas satisfechas, el investigador tiene derecho a la devolución de las cantidades que le hubieran sido retenidas por parte de los pagadores. La solicitud de devolución se ha de presentar a través del modelo 210 en relación con la totalidad de las rentas percibidas en 2010.

Los Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 2011

En el Proyecto de Ley de Presupuestos generales de la Generalitat de Catalunya para 2011 se ha previsto que ingresos y gastos asciendan a 32.630 millones de euros. Ello supone que los gastos no van a reducirse sino que, por el contrario, van a incrementarse ligeramente respecto de años anteriores (2010→ 32.518 millones de euros; 2008→ 28.243 millones de euros; 2007 → 26.685 millones de euros).

Por lo que respecta a la composición de los ingresos ha de destacarse el peso de tres partidas:

- Los tributos cedidos que al sumar 17.220 millones de euros representan un 52,77 por 100 del total de ingresos.
- La emisión de deuda pública que ascenderá a 10.115 millones de euros y **supone el 31 por 100 del total de ingresos.**
- La cuantía de las transferencias corrientes y de capital provenientes del Estado español es de 4.540 millones de euros y

supone el 13,91 por 100 de los ingresos totales.

Estos tres capítulos representan el 97,68 por 100 de los ingresos totales previstos.

Estos datos nos sugieren una serie de reflexiones:

- La reforma del sistema de financiación autonómica que se realizó a través de la Ley Orgánica 3/2009 y de la Ley 22/2009 pretendió incrementar la corresponsabilidad fiscal por parte de las Comunidades Autónomas a través del incremento del porcentaje de cesión derivado de los principales impuestos cedidos (la cesión del IRPF pasó del 35 al 50%, en el IVA la evolución fue del 35 al 50% y en los principales impuestos sobre consumos específicos se incrementó la cesión del 40 al 58%). **Sin embargo, la reducción de la actividad económica generada por la crisis ha supuesto que, a pesar de que la recaudación derivada de los tributos cedidos sigue siendo la principal fuente de ingresos de las Comunidades**

- Autónomas desde la reforma de 2002, esta figura ha perdido una parte del peso que tenía (en 2007 los tributos cedidos alcanzaban el 64 por 100 de los ingresos totales).** Desde el punto de vista positivo, en el momento en que se produzca la tan ansiada recuperación económica manifestada mediante una mayor actividad empresarial y el crecimiento del empleo, esta evolución de la actividad conllevará unos mayores ingresos por el IRPF al existir más empleados y más IVA al producirse mayor actividad y, a su vez, la parte correspondiente a las Comunidades Autónomas crecerá más al ser mayor el porcentaje de cesión.
- De forma paralela al crecimiento hipotético de los ingresos derivados de los tributos cedidos, se producía en el planteamiento de la reforma de la financiación autonómica una reducción de las transferencias provenientes del Estado. **Tal reducción ha sido real y efectiva (en 2007 las transferencias estatales suponían el 24 por 100 de los ingresos totales).** De forma que en 2007 la suma de los ingresos por tributos cedidos y transferencias estatales llegaba hasta el 88 por 100 de los ingresos totales. **En 2011 sólo alcanzan el 66,68 por ciento.**
 - **La necesidad de financiación derivada del incumplimiento de las expectativas creadas por la mayor cesión de porcentajes de tributos cedidos y de la disminución de las transferencias estatales ha conducido a la necesidad de acudir al crédito como forma de financiación de la Comunidad Autónoma** (sólo el 7 por 100 de los ingresos totales en 2007). La otra cara de esta necesidad es el hecho de que los gastos financieros ascienden en 2011 a 1.478 millones de euros.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho
Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu