

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Nuevas medidas fiscales aprobadas durante el mes de agosto

La Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social introduce un nuevo beneficio fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relacionado con las aportaciones por las empresas de cantidades a seguros de dependencia.

Además, en el Consejo de Ministros de 19 de agosto de 2011 fue aprobado el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011. En este Decreto-ley se incluyen diversas medidas de carácter fiscal que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se introduce una nueva reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas compatible e independiente de las reducciones ya existentes sobre aportaciones a Planes de Pensiones y otros sistemas de previsión social.

Concretamente, en el caso de seguros colectivos de dependencia en los que el tomador del seguro sea exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponda al trabajador, las primas satisfechas por la empresa en virtud de estos contratos de seguro e imputadas al trabajador tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales.

Impuesto sobre Sociedades

Ampliación del plazo de compensación de bases imponibles negativas

Se modifica el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el plazo máximo de tiempo para proceder a la compensación de las bases imponibles negativas a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente, las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación **podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.**

De forma transitoria, se ha previsto que el plazo de 18 años será también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012. Es decir, que **las bases imponibles negativas pendientes de compensar a 31 de diciembre de 2011 se podrán beneficiar del alargamiento del plazo de compensación de 15 a 18 años.**

Limitación de la parte de la base imponible positiva susceptible de compensación con bases imponibles negativas

Para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuya cifra de negocios hubiera sido superior a 6.010.121,04 euros durante los doce

meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año **2011, 2012 ó 2013 se han introducido límites a la parte de la base imponible positiva a compensar con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.** Hay que destacar que esta medida afecta a sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tienen la condición de empresas de reducida dimensión a efectos de este Impuesto (los límites se aplican a partir de 6.010.121,04 euros de facturación mientras que la condición de empresa de reducida dimensión se mantiene en 10 millones de euros).

Los límites introducidos que hasta ahora nunca habían existido en la legislación española dependen del nivel de facturación de los sujetos pasivos.

- **Cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros, la compensación de bases imponibles negativas está limitada al 75 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación.**
- **Cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros, la compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación.**

Incremento del importe de los pagos fraccionados

Se incrementa el porcentaje aplicable al importe de los pagos fraccionados aplicables por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuya facturación sea superior a 20 millones de euros. Estos sujetos pasivos han de determinar la base de aplicación del pago fraccionado en función de la base imponible determinada de acuerdo con los ingresos y gastos de los tres primeros meses, de los nueve primeros meses y de los once primeros meses del ejercicio impositivo.

Una vez determinada la base imponible del pago fraccionado se aplica:

- **El porcentaje de ocho décimos al tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en los doce meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.** Si el tipo impositivo es del 30 por ciento, ello significa que el tipo aplicable al cálculo del pago fraccionado será del 24 por ciento. Con anterioridad, el porcentaje era de cinco séptimos, lo que daba lugar a un porcentaje del 21 por ciento.
- **El porcentaje de nueve décimos al tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en los meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de**

sesenta millones de euros. Si el tipo impositivo es del 30 por ciento, ello significa que el tipo de gravamen será del 27 por ciento. Con anterioridad, el porcentaje era de cinco séptimos, lo que daba un porcentaje del 21 por ciento.

Ha de resaltarse que la modificación adoptada está referida a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, es decir, a un pago a cuenta de la cuota resultante de la autoliquidación final. Por lo tanto, si resulta una cantidad de pagos a cuenta superior a la cuota final a ingresar, se podrá solicitar la devolución correspondiente de los pagos fraccionados excesivos.

Reducción del tipo de amortización aplicable a las inversiones en fondos propios de entidades

El número 5 del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula la posibilidad de que los sujetos pasivos del Impuesto puedan deducir en la base imponible el 5 por 100 anual del fondo de comercio financiero reflejado en el precio de las acciones y participaciones sociales de entidades residentes fuera del territorio español.

La novedad que se acaba de introducir consiste en reducir el tipo de amortización aplicable anualmente que pasa del 5 al 1 por ciento durante los períodos impositivos iniciados durante 2011, 2012 y 2013.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Reducción del tipo impositivo aplicable en las entregas de viviendas

En el caso de entregas de bienes consistentes en bienes inmuebles aptos como viviendas que se produzcan entre los días 20 de agosto y 31 de diciembre de 2011 se aplicará en el IVA el tipo impositivo del 4 por 100 y no el tipo del 8 por ciento que se venía aplicando desde el 1 de julio de 2010.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

Ley General Tributaria

No basta la existencia de actuaciones de especial complejidad o la ocultación de las actividades empresariales o profesional para ampliar el plazo de duración del procedimiento

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011 (recurso 681/2009)** se ha de analizar la eficacia del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección en función de la motivación de dicha decisión.

La Sentencia afirma que la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección únicamente podía realizarse si concurría alguna de las dos siguientes circunstancias: que las actuaciones revistiesen especial complejidad o que en su curso se descubriese que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de sus actividades empresariales o profesionales. Además, **la Administración debía emplear la motivación para explicitar las razones que la impulsaban a ampliar el plazo de duración del procedimiento justificando suficientemente que concurría alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador había**

vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto (SSTS de 31 de mayo de 2010, recurso 2259/05 y 2 de febrero de 2011, recurso 57/07).

En el presente caso, en el que la cuestión que ha de ser objeto de regularización consiste en la **determinación del valor de mercado de unos bienes inmuebles que habían sido objeto de cesión en el marco de una disolución sin liquidación social, no se ha admitido como causas de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector las siguientes:** el volumen de operaciones, el hecho de que la entidad inspeccionada tributara en régimen de cifra relativa de negocio, el que en octubre de 1996 vendiera parte de su patrimonio empresarial y acordara su disolución sin liquidación y la cesión a su único accionista del patrimonio restante, situado en las provincias de Madrid, Asturias y Vizcaya; y que para valorar los bienes se precisara la intervención del equipo especial de valoraciones de la Oficina Nacional de Inspección o, en su caso, la de los equipos o unidades con competencia análoga en las indicadas provincias.

Dado lo concreto de la actuación a realizar ninguna de las circunstancias alegadas permite justificar la necesidad de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Es posible modificar la opción por la tributación individual/conjunta en los supuestos en los que el contribuyente no podía adoptar la decisión por causas no imputables al mismo

El contribuyente pretendió modificar la opción por la presentación de autoliquidación en su modalidad individual para incluir en ella a una hija cuya filiación extramatrimonial se había determinado legalmente con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación de la autoliquidación de IRPF correspondiente al año 2001.

El Tribunal Superior de Justicia de Catalunya acude en su Sentencia 418/2011 de 6 de abril (934/2007) a la doctrina que ya había elaborado en sus Sentencias núm.588/2004, de 3 de junio, 523/2005, de 17 de mayo, y 1191/2008, de 27 de noviembre en el sentido de entender que el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica pero que las normas han de ser interpretadas con arreglo a los criterios admitidos en Derecho entre los cuales se encuentra el principio de buena fe y de acuerdo con el principio constitucional de justicia.

Para que exista la opción como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados, de tal forma que **la norma no impide la rectificación de la declaración presentada en una u otra modalidad, si aquella se debiera a error material o a un cambio de circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo.**

En el presente supuesto el Tribunal se acoge a la existencia de circunstancias objetivas consistentes en el hecho de que jurídicamente la condición de filiación extramatrimonial no estaba determinada judicialmente (fue declarada con efectos retroactivos mediante la Sentencia de 10 de febrero de 2005 del Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción núm.3 de Mollet) para admitir la posibilidad de modificar la opción de tributación pasando a tributación conjunta al formar la hija menor de edad unidad familiar con su padre.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

El plazo para solicitar la devolución de las cantidades retenidas es de cuatro años y no de dos

Uno de los problemas que plantea la gestión de la imposición de las personas y entidades no residentes en territorio español es el del plazo del que disponen estas personas y entidades para solicitar la devolución

de las cantidades retenidas en exceso por aplicación de un Convenio de doble imposición que suponen la reducción del tipo de retención aplicable respecto del previsto con carácter general o, incluso, la aplicación de una exención de gravamen en el Estado del pagador de las rentas.

El artículo 67.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, fijaba un plazo de dos años frente al plazo general de cuatro años previsto en la Ley General Tributaria.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2011 (recurso 1623/2008) se apoya en el criterio establecido en las Sentencias 18 de mayo de 2005 y de 25 de marzo de 2010 en las cuales en base al principio de no discriminación por razón de nacionalidad recogido en los diversos Convenios de doble imposición celebrados por España en base al Modelo de la OCDE (“los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo, que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones” para aplicar el plazo más largo contenido en la LGT. Esta norma conlleva la imposibilidad de imponer un plazo de prescripción distinto que el que rige para los nacionales en materia de devolución de ingresos indebidos.

Esta regla resulta aplicable en relación con las personas y entidades residentes en países con los que España ha concluido un convenio de doble imposición que contiene esta cláusula de prohibición de discriminación como es el caso de los Estados Unidos, Irlanda, Reino Unido, Francia, Alemania y los Países Bajos.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Las organizaciones de productores de aceite de oliva no realizan prestaciones de servicios a efectos del IVA

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2011 (recurso 132/2008)** ha de determinar si las actuaciones que llevan a cabo las organizaciones de productores de aceite de oliva merecen o no ser calificadas como prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tales actuaciones consisten en la gestión de ayudas comunitarias destinadas a los socios de tales organizaciones de productores y que son recibidas en el marco de la Organización Común de Mercados en el sector de materias grasas.

Tras analizar la evolución normativa de origen comunitario, el Tribunal Supremo llega a la conclusión de que las organizaciones de productores de aceite de oliva no prestan servicios a sus miembros (lo que conduciría a la realización de una prestación de servicios a efectos de IVA) sino que

realizan una función de colaboración con la Administración competente. A causa de esta colaboración con la Administración, las organizaciones de productores perciben unas cantidades para su financiación que son un porcentaje sobre el importe total de las ayudas que se van a recibir en cada campaña.

Dadas estas premisas, hay que rechazar la posibilidad de considerar la actividad de las organizaciones de productores como actividad empresarial a efectos del IVA, así como que la percepción de cantidades imprimiese carácter oneroso a estas operaciones por lo que las mismas no generan el devengo del IVA.

Una asociación sin ánimo de lucro constituida en España se dedica a prestar servicios de mediación en la venta de cursos de español para extranjeros a personas físicas, así como de alojamiento. Además, organiza eventos y actividades culturales en España. La cuestión que se plantea es la de determinar cómo tributan estas actividades a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los servicios de mediación en la venta de cursos de español para extranjeros a personas físicas suponen que la asociación sin ánimo de lucro facilita a las personas físicas el contacto con la empresa que presta el servicio de enseñanza de español y cobra una comisión de esta empresa por la presentación de estos clientes. Esta prestación de servicios está sujeta y no exenta de IVA y conlleva la obligación para la asociación sin ánimo de lucro de repercutir las cuotas del IVA al 18 por ciento y de emitir la factura.

El planteamiento es idéntico cuando la mediación se efectúa en relación con el servicio de alojamiento prestado por una empresa tercera.

Por lo que respecta a la prestación de servicios de organización de eventos y actividades culturales realizadas en la Península o Islas Baleares, tal actuación

da lugar a la repercusión del IVA al tipo del 18 por ciento cualquiera que sea la naturaleza de los destinatarios de los servicios. Es decir que si la asociación es quien presta los servicios a la persona física será ella la que debe repercutir el IVA al 18 por ciento aunque no ha de emitir factura al ser el destinatario una persona física.

No cabe aplicar exención alguna por ninguna de estas prestaciones de servicios ya que, por un lado, se trata de servicios de mediación y, por otro lado, se trata de servicios por los que se cobra un precio diferente de la mera cuota de asociado.

[¿Se han modificado las condiciones fiscales para aplicar el régimen especial del arrendamiento financiero?](#)

El número 4 del artículo 115 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades condiciona la aplicación del régimen especial de amortización aplicable a los bienes que son objeto de un contrato de arrendamiento financiero al hecho de que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o

tenga carácter creciente a lo largo del período contractual.

Esta condición ha sido excluida en los supuestos previstos en la disposición transitoria trigésima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades añadida por la disposición adicional primera Seis de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009. De acuerdo con esta disposición en los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011, el requisito establecido en el apartado 4 no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien si el importe anual de las cuotas en dichos períodos no excede del 50 por ciento del coste del bien en el caso de bienes muebles, o del 10 por ciento en el caso de bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Por lo tanto, si se cumple la condición cuantitativa y la temporal no será exigible el cumplimiento del requisito del número 4 del artículo 115 LIS.

Si no se cumplen las dos condiciones se habrá de respetar el contenido del número 4 del artículo 115 del Real Decreto legislativo 4/2004.

En este sentido se pueden citar las Resoluciones de la DGT V0706-10 y V0707-10 de 13 de abril de 2010.

La evolución de la deuda pública

En los últimos años la evolución de la emisión de deuda pública por parte de las Administraciones territoriales españolas ha seguido una curva paralela a la del crecimiento económico. Los años de crecimiento del PIB se han acompañado de importantes reducciones en el saldo vivo de deuda pública española y de porcentaje de la deuda pública sobre el PIB. **Si en 1998 el volumen de la deuda pública suponía el 64,10% del PIB, en 2004 ya sólo suponía el 46,20% del PIB y en 2007 el 36,10% del PIB.**

Los últimos años son años de crisis económica importante que han generado el crecimiento del gasto público y la necesidad de financiar el mismo en un contexto de reducción de los ingresos por la vía tributaria. **De ahí el crecimiento en los últimos años de la emisión de deuda pública como fórmula de financiación del gasto público. En 2009 la emisión neta de deuda pública del Estado ascendió a 116.880,70 millones de euros lo que dio lugar a un saldo vivo de 461.996,30 millones de euros. En 2010 se moderó el crecimiento de la deuda pública mediante la emisión neta de 64.147,30**

millones de euros y un saldo vivo de 526.143,60 euros a final del año.

Para valorar estas cifras hay que compararlas con el resto de ingresos y saber que en 2009, el resto de ingresos públicos estatales (incluyendo la totalidad de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades y las tasas estatales y la parte estatal de la recaudación del IRPF, IVA o Impuestos especiales, así como los ingresos patrimoniales estatales) sólo alcanzaron 102.038 millones de euros. En 2010 se redujo ligeramente la importancia de este recurso, aunque superó los ingresos totales estatales por impuestos directos (59.262 millones de euros).

Con estos datos se calcula que el volumen de la deuda pública total (estatal y no estatal) supone un 60,10% del PIB con un valor nominal de 638.767 millones de euros en 2010.

En 2011 se ha previsto que el pago de intereses suponga un gasto para el Estado de 27.400 millones de euros lo que supone una cantidad superior al presupuesto de ingresos estatales por el IVA (24.968 millones de euros).

Sin embargo, estos datos no deben dejar de ver el bosque formado por

Estados de la Unión Europea más endeudados que España. Además, de los casos de Grecia (142,80% PIB), de Italia (119% PIB), de Irlanda (96,20% PIB) y de Portugal (93% PIB), nos encontramos que los principales países de la Unión Monetaria y de la Unión Europea tienen niveles de deuda pública superiores al nivel español: Bélgica (96,80% PIB), Alemania (83,20% PIB), Francia (81,70% PIB) o Reino Unido (80% PIB).



Dr. José María Tovillas Morán

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

jmtovillas@ub.edu