

www.fiscalmania.es

NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

Declaración de nulidad por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como es conocido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto cedido en cuanto a la mayoría de hechos imposables a las Comunidades Autónomas por la totalidad de la recaudación. Además, sobre estos hechos imposables cedidos las Comunidades Autónomas pueden ejercer su capacidad tributaria de gravamen.

Sin embargo, existen otros hechos imposables en los cuales la recaudación corresponde en todo caso al Estado español y sobre los cuales únicamente el Estado español puede ejercer su capacidad normativa. Concretamente, se trata de los siguientes supuestos:

- a) Supuestos en los que los causahabientes y los donatarios son no residentes en territorio español. En estos supuestos se aplica la obligación real de contribuir por la recaudación corresponde al Estado español y la normativa tiene origen estatal.
- b) Supuestos en los que el causante es no residente y los causahabientes son residentes. En estos supuestos se aplica la normativa estatal.
- c) Supuestos en los que se trasmite un bien inmueble situado en el extranjero y el donatario es residente. En este supuesto también se aplica la normativa estatal.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12) declara que la normativa estatal aplicable a estos supuestos de hecho es contraria a la libertad de circulación de capital en la Unión Europea contemplada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la

Unión Europea y a la libertad de circulación de capital en el seno del Espacio Económico Europeo prevista en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

La vulneración de este principio básico de la Unión Europea se fundamenta en **la existencia de una discriminación, de un tratamiento diferenciado, entre los residentes en España que pueden beneficiarse de las ventajas fiscales (reducciones más elevadas, deducciones y bonificaciones en la cuota) establecidas por las Comunidades Autónomas y los no residentes a los cuales se les aplica el régimen jurídico estatal que no contempla beneficios fiscales** y que, además, está totalmente desactualizado.

Algunos ejemplos pueden ayudar a entender la situación.

- Si una persona física fallece siendo residente en Madrid, a sus herederos residentes en España sea cual sea su lugar de residencia que son parientes próximos del causante se les aplica la normativa madrileña y pueden beneficiarse de la bonificación del 99 por ciento de la cuota resultante. Sin embargo, a los herederos no residentes en España se les aplica la modalidad de tributación de obligación real y la normativa aplicable será la estatal por lo que no podrán beneficiarse del régimen establecido en Madrid. **El Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que unas normas como éstas desincentivan el traslado de personas y la circulación de capitales en el seno de la Unión Europea.**
- Si una persona física residente en España recibe en donación un bien inmueble situado en Cataluña de un pariente próximo se le aplica la normativa catalana que contempla una tarifa progresiva con tres tramos que termina en el 9 por ciento. Si una persona física residente en España recibe en donación un bien inmueble situado en el extranjero se le aplica la normativa estatal con una tarifa progresiva con 16 tramos que finaliza con un tipo marginal del 34 por ciento. **Dada esta situación existe un incentivo fiscal a invertir en bienes inmuebles situados en algunas partes de España frente a la inversión en otros Estados.**

Dada la situación actual creada respecto de la normativa afectada cabe plantearse qué actuaciones pueden efectuar los obligados tributarios respecto de las cantidades ya satisfechas teniendo en cuenta la nulidad de las normas aplicadas en la liquidación exigida. Consideramos que **se ha de utilizar la vía de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones respecto de las autoliquidaciones presentadas cuyo plazo de prescripción no se hubiera producido ya. Respecto de aquellas autoliquidaciones cuyo plazo de solicitud de devolución ya hubiera quedado prescrito la solución pasa por la presentación de solicitud de responsabilidad**

patrimonial del Estado legislador durante el plazo de tiempo que va del 3 de septiembre de 2014 al 2 de septiembre de 2015.

En relación a los necesarios cambios normativos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que habrían de producirse en el sistema de puntos de conexión que resultan afectados por esta Sentencia consideramos que las propuestas más simples serían las siguientes:

- a) Supuesto en el que los causahabientes son no residentes en territorio español. Se puede conceder a los no residentes la opción de elegir entre tributar como no residentes por obligación real o tributar como residentes de la Comunidad Autónoma de residencia del causante.
- b) Supuesto en el que los donatarios son no residentes en territorio español. Se puede conceder la opción de elegir entre tributar como no residentes por obligación real o tributar como residentes de la Comunidad Autónoma de residencia del donante.
- c) Supuestos en los que el causante es no residente y los causahabientes son residentes. La solución podría pasar por conceder a los causahabientes la posibilidad de tributar de acuerdo con la normativa de la Comunidad Autónoma en la que estos son residentes.
- d) Supuestos en los que se transmite un bien inmueble situado en el extranjero y el donatario es residente. La propuesta consiste en permitir al donatario tributar de acuerdo con la normativa de la Comunidad Autónoma de la que es residente.

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 Sucesiones y Donaciones

En el caso de que la discapacidad no estuviera declarada en el momento del devengo se puede aplicar la reducción adicional si se prueba la realidad de la discapacidad en ese momento

El artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé que el devengo del impuesto en los supuestos de transmisiones mortis causa se produce en el momento de la defunción del causante. Por lo tanto, es al momento del devengo al que se ha de acudir para determinar si los sujetos pasivos tienen derecho a una reducción incrementada por razón de discapacidad.

La cuestión que se plantea en **la Sentencia 697/2014, de 31 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias** es la de decidir si nace el derecho a la aplicación de la reducción incrementada por razón de discapacidad en aquellos supuestos en los que el certificado emitido por los Servicios Sociales tiene efectos posteriores a los de la fecha de defunción o si se admite la existencia de la discapacidad en base a algún elemento de prueba admitido en Derecho.

La solución adoptada en esta sentencia es **la de admitir la existencia de medios de prueba diferentes de los certificados emitidos por los Servicios Sociales que acrediten la existencia de la discapacidad en el momento de la defunción generando, por lo tanto, el derecho a la aplicación de la reducción incrementada.**

Ley General Tributaria

La donación de bienes por parte de unos padres a su hija convierte a la hija en responsable solidaria por colaboración en ocultación de bienes del obligado tributario

La cuestión planteada en **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2014 (recurso número 353/2013)** estriba en determinar si procede la aplicación del supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a un supuesto en el que, una vez liquidadas por la Administración deudas tributarias por diversos tributos, los padres

proceden a la transmisión mediante donación mediante escritura pública de una vivienda y un garaje.

El artículo 42.2 Ley General Tributaria dedicado a los responsables tributarios dispone que *“2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias; incluido el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributarias, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”*.

La Sala considera que sí se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria pues la hija como donataria ha sido colaboracionista, ha cooperado con el deudor principal para intentar ocultar o transmitir bienes o derechos de dicho obligado al pago con la finalidad de impedir que la Hacienda Pública pudiera dirigirse contra los bienes y derechos de los que era titular el deudor principal. La aceptación por parte de la hija de forma consciente y voluntaria de la donación supone la colaboración de la misma con su padre en la ocultación de los bienes frente a la acción de cobro de la Hacienda Pública.

El alcance de la responsabilidad es el del valor de los bienes donados y que se pretenden ocultar (vivienda y garaje) y es el alcance de la responsabilidad exigible a la hija. El valor de tales bienes que se adopta como referencia es su valor en el momento en el que se produce la ocultación con independencia del valor, inferior o superior, que puedan tener en el mercado años después.

[Ley General Tributaria](#)

La notificación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección ha de efectuarse dentro del plazo inicial de doce meses de duración de dicho procedimiento

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de julio de 2014 (recurso número 113/2011)** analiza la corrección de la notificación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección con posterioridad a la finalización del plazo inicial de doce meses de duración del procedimiento.

La Sala considera que no existe un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que la regla general en cuanto al plazo de duración del procedimiento es de doce meses y solo en casos excepcionales, cuando concurran particulares circunstancias que impide o dificulten la culminación de las actuaciones dentro del plazo inicialmente previsto, debidamente

acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo del Inspector-jefe motivado.

En el supuesto planteado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses y se notificó con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses. Por lo tanto, se ha producido un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector que genera la no interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria que ha seguido transcurriendo.

La Sala no admite la alegación efectuada por la Administración consistente en afirmar que el plazo de notificación de la ampliación de las actuaciones inspectoras debe ampliarse con los días correspondientes a las dilaciones imputables al sujeto pasivo. Es decir, que los días correspondientes a dilaciones imputables al sujeto pasivo son días que han de descontarse para determinar si se ha respetado el plazo inicialmente previsto de doce meses para la notificación del acuerdo de ampliación.

[Ley General Tributaria](#)

Solo se podrá considerar un retraso en el suministro de documentación el que impida a la Administración tributaria continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2014 (recurso número 3706/2012)** ha de analizar si las diversas incidencias que se han ido produciendo a lo largo del procedimiento de inspección tienen o no la naturaleza de dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración y se han de descontar del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

La Sala expone cuál es la definición correcta de dilación en el procedimiento. Se trata de una figura que **ha de ser conectada con la de paralización, obstaculización o impedimento relevante para que la Inspección pueda efectuar adecuadamente su actividad de comprobación e inspección.** Como consecuencia de ello, no se produce la dilación cuando a lo largo del espacio temporal afectado por demoras o cumplimientos defectuosos se han podido emitir una o varias diligencias pues tales demoras o cumplimientos defectuosos no han requerido un tiempo extra para el desarrollo satisfactorio del procedimiento.

Además, **se ha de exigir de la Inspección la motivación de la calificación de determinados lapsos de tiempo como dilaciones imputables al contribuyente** haciendo referencia a la causa de tal calificación, la concreta documentación requerida, su influencia para la regularización, la constatación de si tal documentación fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, la especificación del plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones que no puede

ser inferior en ningún caso a diez días, a la existencia o no de las consecuencias de la falta de aportación. Finalmente, la motivación del acuerdo debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciénolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores.

La conclusión a la que se llega en el supuesto analizado es que **no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado puesto que no se ha incluido la motivación de las razones por las cuales el retraso producido ha generado ha afectado al normal desarrollo del procedimiento de inspección.**

Esta tesis se apoya en el contenido de **las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero, 21 de marzo y 14 de octubre de 2013.**

Una sociedad editorial española publica el libro escrito por un escritor residente en Italia. ¿Cómo ha de ser la tributación en España de los derechos pagados al mismo?

Los pagos de derechos derivados de un contrato de edición tienen la calificación de cánones de acuerdo con el número 3 del artículo 12 del Convenio de doble imposición entre España e Italia.

Al tratarse de cánones derivados de la cesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria se aplica un sistema de imposición compartida entre el Estado de residencia de la entidad pagadora (España) y el Estado de residencia del autor (Italia). Además, el tipo máximo de imposición aplicable en España es del 4 por ciento, de acuerdo con el número 2.a) del artículo 12 del Convenio.

Sin embargo, la entidad española puede exigir al autor residente en Italia para la aplicación del tipo del Convenio que éste último aporte un certificado de residencia fiscal en Italia a efectos del Convenio hispano-italiano emitido por las autoridades fiscales italianas.

En caso de no aportar este certificado, la entidad pagadora residente en España ha de proceder a practicar una retención del 24,75 por ciento sobre los pagos exigibles en 2014. Esta cantidad puede quedar reducida al 20 por ciento en 2015 si se aprueban los cambios normativos proyectados.

Desarrollo de los “safe harbours” fiscales en la Reforma fiscal

Uno de los elementos a destacar de los Proyectos de reforma fiscal que se están debatiendo actualmente en el Congreso de los Diputados consiste en la propuesta de un número significativo de soluciones objetivas para determinar la cuantificación de la base imponible, en especial, en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

El legislador ha optado por incluir en la legislación unas reglas objetivas relativamente fáciles de aplicar que, si se respetan, generan el nacimiento para el obligado tributario de derecho a un determinado tratamiento fiscal que no será discutido por los órganos de la Administración tributaria en fase de comprobación. Se emplea la técnica de las presunciones legales y la técnica de los criterios de valoración legalmente establecidos expresos para sugerir la conducta que han de seguir los contribuyentes y evitar conflictos futuros. **El obligado tributario que sigue los criterios previstos legalmente desembarca en un “safe harbour” en el que gana seguridad jurídica y comodidad frente a las actuaciones comprobadoras de la Administración aunque, quizás, pierde en respeto por el principio de capacidad económica relativa.**

La deducción fiscal del importe de las amortizaciones es una de las cuestiones respecto de las cuales la fijación de criterios normativos de deducción tiene mayor tradición. Así, la regla general sigue siendo que los gastos derivados de la amortización de elementos del inmovilizado es deducible si tal amortización corresponde a una depreciación efectiva del activo. Junto con esta regla genérica lo habitual es que se establezcan unas tablas de amortización que si se respetan en cuanto al porcentaje de amortización aplicado a cada elemento del inmovilizado serán respetadas por la Administración. Hasta ahora en la regulación del Impuesto sobre Sociedades español el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contenía en su anexo unas tablas de amortización bastante detalladas en función del sector de actividad al que se afectaba un determinado elemento de activo. **En el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades existe una única tabla de amortización con seis tipos de activos de inmovilizado material, publicada en el texto legal, y aplicable a todos los sectores económicos con lo que se simplifica el cálculo de los elementos de amortización.**

Además, también con el objetivo de simplificar el cálculo de los gastos fiscalmente deducibles derivados de la aplicación de amortizaciones, se establece la regla de

libertad de amortización para los elementos de inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.

La deducibilidad fiscal de los gastos por atenciones a clientes o proveedores (ej. obsequios, comidas de negocios, viajes de negocios) es una de las cuestiones que más conflictos genera en el momento en el que tiene lugar la comprobación de las autoliquidaciones de Impuesto sobre Sociedades. **La solución proyectada consiste en fijar la regla por la cual los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del uno por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.** La aplicación de esta norma implica que las atenciones a clientes que respeten este límite cuantitativo no darán lugar a un especial interés de los órganos de la Administración en el momento de someter a comprobación los ejercicios sociales en los que se haya aplicado esta regla.

La cuestión del tratamiento de los pagos a administradores sociales que ha sido muy polémica hasta ahora también ha sido resuelta de una forma bastante simple. Con independencia de la naturaleza y corrección jurídico-privada de la renta percibida por los administradores sociales, **tienen la condición de gastos deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.**

Además, **determinadas limitaciones a la deducibilidad de gastos presentes en el Proyecto de Ley entran en juego cuando los mismos han superado la cantidad de un millón de euros** con lo que la inmensa mayoría de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no se ven afectados por las reglas restrictivas de la deducibilidad. Esta solución puede encontrarse en la deducibilidad de los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil de administrador o de miembro del Consejo de Administración (art.15.i), la posibilidad de deducir sin limitaciones los gastos financieros hasta un millón de euros anuales (art.16.4) o el hecho de que las restricciones en la compensación de bases imponibles positivas con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no se aplican por el primer millón de euros de bases imponibles negativas (art.26.1).

Por último, se ha de destacar la modificación y elevación de rango de **la norma de valoración de las operaciones entre los socios personas físicas profesionales y las sociedades profesionales.** De acuerdo con esta última, se considera como valor de mercado la retribución percibida por el socio profesional persona física si se cumplen los siguientes parámetros:

- a) La entidad ha de obtener ingresos derivados del ejercicio de actividades profesionales que superen el 75 por ciento de los ingresos totales y ha de

disponer, además, de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad.

- b) La cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no ha de ser inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- c) La retribución de los socios-profesionales ha de determinarse en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad siendo necesario que consten por escrito los criterios cuantitativos y/o cualitativos aplicables.
- d) La retribución no puede ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces el IPREM (**aunque no se precisa si éste se determina en función de doce o catorce pagas**).

Consideramos acertada esta política de creación de criterios legales de valoración de operaciones o de deducción de gastos ya que se facilita la preparación de liquidaciones por parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, se eliminan elementos de conflicto en fase de comprobación aunque se pierda en calidad de determinación de la base imponible en cuanto a la capacidad económica relativa.



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