

NOVEDADES TRIBUTARIAS NOVIEMBRE 2011 + I PATRIMONIO

I. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Breves comentarios a las medidas tributarias del 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

0. Introducción

El pasado día 20 de agosto se publicó este Real Decreto-ley cuyo acuerdo de convalidación ha sido publicado el día 3 de septiembre. Por un lado se regulan nuevos porcentajes para calcular los pagos fraccionados para grandes empresas y que afectarán este año a los correspondientes de los meses de octubre y diciembre de 2011, así como normas especiales para entidades en lo relativo a compensación de bases imponibles negativas y a la deducibilidad del fondo de comercio financiero de participaciones en entidades no residentes. Por otro lado se regula en el IVA un nuevo tipo de gravamen superreducido para las entregas de viviendas, aplicable solo hasta el 31 de diciembre de 2011.

1. Impuesto sobre Sociedades

1.1. Pagos fraccionados

Se eleva el porcentaje para calcular los pagos fraccionados, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013, a las empresas cuyo volumen de operaciones sea superior a 6.010.121,04 € y varía según la cifra de negocios de la entidad. Los pagos satisfechos antes del 20 de agosto de 2011 no se ven modificados. En el siguiente cuadro recogemos los nuevos porcentajes en función de la cifra de negocios cuando el tipo de gravamen es el general del 30 por 100:

Cifra de negocios €	%
< 20.000.000,00	$5/7 \times tg = 21\%$
<input type="checkbox"/> 20.000.000,00 < 60.000.000,00	$8/10 \times tg = 24\%$
<input type="checkbox"/> 60.000.000,00	$9/10 \times tg = 27\%$

tg = tipo de gravamen

1.2. Compensación de bases imponibles negativas

1.2.1. Se limita el importe a compensar por las bases imponibles negativas, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013, a las empresas cuyo volumen de operaciones (en los 12 meses anteriores al inicio de esos ejercicios) sea superior a 6.010.121,04 €, y varía según la cifra de negocios de la entidad. En el siguiente cuadro recogemos los nuevos límites:

Cifra de negocios €	% de compensación
< 20.000.000,00	100 %
□ 20.000.000,00 < 60.000.000,00	75 %
□ 60.000.000,00	50 %

En resumen, estas entidades solo podrán deducir el 75 ó el 50% de su base positiva del ejercicio con la compensación tributando, en consecuencia, por el 25 ó 50%, respectivamente.

1.2.2. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se amplía el plazo de compensación de las bases imponibles negativas para todas las empresas (cualquiera que sea su cifra de negocios) hasta los 18 años inmediatos y sucesivos, frente al actual de 15 años. El nuevo plazo 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.

1.3. Fondo de comercio

Para los períodos impositivos iniciados dentro de 2011, 2012 y 2013, se modifica el límite máximo anual para considerar como gasto fiscalmente deducible el fondo de comercio financiero incorporado a las participaciones en los fondos propios de entidades no residentes. La actual veinteaava parte pasa a ser de la centésima parte de la diferencia entre el precio de adquisición de las participaciones y el patrimonio neto de la entidad participada.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

2.1. Modificación del tipo de gravamen de las entregas de vivienda.

A partir del día 20 de agosto y hasta el 31 de diciembre de 2011 se aplicará el tipo superreducido del 4 por 100 a las entregas de edificios o partes de los

mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas dos plazas de garaje y anexos en ellos situados si se transmiten conjuntamente.

2.2. Supuestos dudosos sobre la aplicación del tipo superreducido

2.2.1. Pagos anticipados

En estos casos el impuesto se devenga cuando se realiza efectivamente el pago, por lo que el tipo aplicable será el vigente en ese momento. El tipo de gravamen respecto de los pagos efectuados antes del 20 de agosto de 2011, por las adquisiciones de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, habrá sido del 8 por 100. Los pagos anticipados que se realicen desde el 20 de agosto hasta el 31 de diciembre de 2011, por el mismo concepto que el anterior, tributarán al 4 por 100, con independencia de que el inmueble se entregue a partir de 2012 o antes.

2.2.2. Alquiler con opción de compra

Al no modificarse el artículo 91.Uno. 2. 17º de la Ley del Impuesto no será de aplicación el tipo superreducido a las rentas de alquiler, y se le aplicará el 8 por 100. Cuando las cantidades satisfechas por el alquiler se consideren precio de la adquisición y la opción se ejerza desde el 20 de agosto hasta el 31 de diciembre de este año, como la entrega tributará al 4%, habrá que rectificar el IVA repercutido por el alquiler que tributó al 8% para que quede gravada al 4%. Eso no ocurrirá si la opción se ejerce en 2012 ó siguientes, en cuyo caso la entrega se producirá al 8 por 100 (si no se vuelve a modificar el tipo).

2.2.3. Ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales

Como no se ha modificado el artículo 91.Uno. 3 de la Ley del Impuesto, no se puede aplicar el tipo superreducido a las ejecuciones de obra cuando se consideren entregas de bienes. Esto sucede cuando tienen por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y el empresario que ejecuta la obra aporta una parte de los materiales utilizados y el coste de los mismos excede del 33 por 100 de la base imponible.

B) Breves comentarios el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio con carácter temporal

El pasado 17 de septiembre se publicó el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter

temporal, al cual podéis acceder desde nuestra web, www.reaf.es, en el apartado de Legislación y Doc. Técnica.

Esta modificación normativa tendrá la incidencia práctica que las Comunidades Autónomas, utilizando su capacidad normativa, decidan. Como sabes, los parlamentos territoriales pueden decidir sobre aspectos tan fundamentales del tributo como el mínimo exento, los tipos impositivos, deducciones y bonificaciones. No obstante, parece que los sujetos pasivos por obligación real de contribuir se ven plenamente afectados por este cambio independientemente de las legislaciones autonómicas.

El restablecimiento temporal del Impuesto sobre el Patrimonio se realiza mediante las siguientes modificaciones de la ley 19/1991:

- ✓ La exención del valor de la vivienda habitual del contribuyente, que hasta 2007 era de 150.253,03 euros, pasará a ser de 300.000 euros. Conviene recordar que este importe es para cada contribuyente, por lo que un matrimonio que posea una vivienda adquirida en gananciales no tributará por ella si su valor no excede de 600.000 euros.
- ✓ Se recupera en este tributo la obligación de los sujetos pasivos no residentes de nombrar representante en relación con las obligaciones respecto al mismo cuando operen mediante establecimiento permanente o cuando, por la cuantía y características del patrimonio, lo requiera la Administración Tributaria. Además, se hace responsable solidario del ingreso de la deuda tributaria al depositario o gestor de los bienes de los no residentes en la parte correspondiente a los bienes o derechos que tenga depositados o que gestione.
- ✓ Se establece un mínimo exento de 700.000 euros (que reduce la base imponible para llegar a la liquidable) cuando antes ascendía a 108.182,18 euros. No obstante, la Comunidad Autónoma, como hemos dicho, podrá fijar otro.
- ✓ El mínimo exento se aplica, al contrario de lo que ocurría en 2007, también a los sujetos pasivos que tributan por obligación real.
- ✓ Vuelve a entrar en vigor la bonificación del 75% de la cuota correspondiente a bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en Ceuta y Melilla.
- ✓ Se restablece la obligación de declarar para sujetos pasivos con cuota a ingresar o, en todo caso, cuando el valor de los bienes y derechos sea mayor de 2.000.000 de euros (antes si esa cuantía superaba 601.012 euros). Según queda la norma, parece que, aunque alguna Comunidad Autónoma elevase mucho el mínimo exento o bonificase totalmente la cuota, los contribuyentes con bienes y derechos con valor superior a 2.000.000 de euros deberían presentar la declaración.
- ✓ El Impuesto vuelve a estar totalmente bonificado y desaparece la obligación de declarar en el año 2013.

II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES

Imposibilidad de aplicar, en el Impuesto sobre la Renta, la exención de trabajos realizados en el extranjero por el consejero delegado de una compañía.

Se trata de un consejero delegado, de la filial española de una matriz con domicilio en Italia y filiales también en otros países, que es nombrado miembro del comité internacional del grupo y, por ello, deberá realizar funciones directivas y estratégicas, para lo que habrá de desplazarse periódicamente al extranjero aunque manteniendo la residencia en España.

Como es sabido, el Impuesto declara exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero cumpliéndose una serie de requisitos.

Pues bien, la Dirección General, interpretando que la expresión “trabajos”, contemplada en la letra p) del artículo 7 que regula esta exención, debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, o a relaciones laborales de carácter especial. Sin embargo, como el consultante es miembro del Consejo de Administración no se desplaza como trabajador por cuenta ajena, ya que su relación con la empresa no tiene las notas de dependencia y ajenidad y, por tanto, no se le puede aplicar la exención.

D.G.T. Nº V1567-11, 16 de junio de 2011

Cómputo de los trabajadores con reducción de jornada por cuidado de hijos, para el cálculo de la plantilla media, a efectos de la reducción del rendimiento neto positivo para micropymes que mantengan empleo y a otros efectos.

Según la disposición que regula este incentivo, para el cálculo de la plantilla media (se entiende que ésta se mantiene cuando la de 2009, 2010 ó 2011 no sea menor que la de 2008) se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

Según informe de la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo e Inmigración, la situación de una trabajador con reducción de jornada por cuidado de hijo supone que reduce sus horas de trabajo y, en proporción, se le reduce el salario, pero ello no implica una novación del contrato ni la modificación de las condiciones laborales, aplicándose en todo momento el régimen jurídico del contrato a tiempo completo y no las especialidades del contrato a tiempo parcial.

En consecuencia, el cálculo medio de la plantilla debe realizarse computando a los trabajadores por la jornada contratada, independientemente de que gocen, de manera temporal, de la reducción de jornada por cuidado de hijo.

Sin embargo no se aplica este criterio respecto al cómputo del personal asalariado en el régimen de estimación objetiva según Consulta DGT V1748-11.

D.G.T. Nº V1782-11, 11 de julio de 2011

No es posible aportar pruebas en la vía económico-administrativa cuando las mismas pudieron ser aportadas en el procedimiento de comprobación e investigación.

El Tribunal determina que la vía económico-administrativa no es el momento procesal oportuno para aportar ciertas pruebas que pudieron haber sido aportadas, ante la Inspección, durante el procedimiento de comprobación e investigación. Admitirlas en esta vía supondría sustraer a la Administración de las facultades que justifican el procedimiento de inspección como de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando, en su caso, la regularización que proceda.

Salvo circunstancias excepcionales no puede quedar al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que puedan convenir a sus intereses.

T.E.A.C. Resolución Nº 00/2722/2009, de 28 de septiembre de 2011

Invalidez de una notificación cuando no consta el aviso del Servicio de Correos del intento de notificación en el domicilio

La Ley establece que, cuando no sea posible efectuar una notificación en el domicilio al interesado, o a su representante, por causas no imputables a la Administración Tributaria, se hará constar en el expediente las circunstancias de los intentos infructuosos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar, en caso contrario, habrá que realizar al menos dos.

En esta ocasión, el recurrente alega que se ha omitido el aviso del Servicio de Correos del intento de notificación en su domicilio y, por consiguiente, no ha podido retirar la notificación.

El Tribunal da la razón al recurrente porque, efectivamente, no consta la entrega de dicho aviso en el domicilio y eso es motivo de indefensión. La omisión de dicho requisito constituye un error procedimental que invalida la notificación de la liquidación.

T.E.A.C. Resolución Nº 00/4306/2009, de 22 de septiembre de 2011

Deducibilidad, en el Impuesto sobre Sociedades, del gasto derivado de la retribución a un administrador

En esta ocasión un administrador posee el 97 por 100 del capital social de la entidad. Recibe de su entidad una remuneración por el cargo de consejero delegado. La Inspección no considera deducible el gasto contabilizado por dicha retribución porque el administrador no tiene una relación laboral con la sociedad y no se cumplen los requisitos que exigen las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre, caso Mahou, para que las retribuciones como administrador sean deducibles. Entre otras cosas no consta en los estatutos sociales que el cargo de administrador debe ser retribuido.

El Tribunal, por el contrario, sí acepta el gasto como deducible porque se encuentra debidamente contabilizado y se trata de un gasto real que ha efectuado la entidad por la actividad comercial, administrativa y de gestión del administrador. La retribución, además, ha sido declarada por el administrador como ingreso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La falta de mención en los estatutos sociales del carácter retribuido del cargo no impide la deducibilidad del gasto, pues la exigencia mercantil debe entenderse como meramente formal. Es un requisito que tiene una finalidad garantista y no finalista.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sentencia Nº 403/2011, el 13 de mayo de 2011

No tiene incidencia la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta, presentada cuando ya se está comprobando un incentivo fiscal del Impuesto sobre Sucesiones que se determina precisamente en función de las rentas obtenidas en el IRPF.

El día 31 de agosto de 1998 una sobrina recibe de su tío fallecido una oficina de farmacia. En la autoliquidación del Impuesto se aplica la reducción del 95 por 100 por adquisición de empresa individual. La Administración no admite la reducción porque no se cumplen los requisitos regulados en la norma para tener derecho a la misma. En concreto el que se refiere a que los rendimientos obtenidos de la actividad excedan del 50 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así queda de manifiesto en la autoliquidación presentada en junio de 1998 que refleja que los ingresos provenientes de la actividad de farmacia no constituían la principal fuente de renta del sujeto pasivo, el causante, requisito que exige la Ley del Impuesto para tener derecho al incentivo fiscal.

La heredera presenta una autoliquidación complementaria del IRPF, de su tío, correspondiente al año 1998, declarando unos rendimientos procedentes de la oficina de farmacia que ahora sí superan el 50 por 100 de la base imponible. El cálculo realizado en un principio por su tío no se había hecho correctamente.

El Tribunal no toma en consideración la autoliquidación complementaria presentada por la heredera porque las circunstancias, que determinan si el heredero tiene o no derecho a la aplicación del incentivo fiscal, son las que existen en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones. Además la autoliquidación complementaria no responde a una rectificación de un error material de la autoliquidación inicial sino a un error de derecho.

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 2124/2006, de 17 de febrero de 2011