

NOVEDADES TRIBUTARIAS ENERO 2012

I. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Breves comentarios al Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público

1. Introducción

El pasado 31 de diciembre se publicó el Real Decreto-ley 20/2011, esta norma se promulga para suplir la Ley de Presupuestos que no se ha publicado al prorrogarse los de 2011 y para intentar corregir la deriva de nuestro déficit público. En lo tributario atañe al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades, al IVA, a los Impuestos Especiales, al IBI, a tasas y hasta a la Ley General Tributaria.

Lo que llama la atención en mayor medida es que, para los ejercicios 2012 y 2013, se establece una tarifa complementaria a la estatal de la base liquidable general con 7 tramos y tipos que van del 0,75 al 7% y una complementaria a la del ahorro con 3 tramos y tipos que van del 2 al 6%, todo ello con el reflejo correspondiente en las retenciones. Por otra parte, se restablece la deducción por adquisición de vivienda en los términos vigentes en 2010, esto es, sin limitarla por la renta del contribuyente.

En el Impuesto sobre Sociedades lo más destacable es la prórroga a 2012 del tipo reducido para micropymes que mantienen empleo y la subida general de la retención en paralelo al IRPF.

En IVA se prorroga a todo 2012 el tipo del 4% para las entregas de viviendas.

Por último, para paliar la situación financiera de las Corporaciones Locales, y que no se ponga en peligro esa parte del control del déficit, se establece también con carácter transitorio, para 2012 y 2013, el incremento de tipo impositivo para los inmuebles con un valor catastral superior a la media.

2. Modificaciones tributarias del Real Decreto 20/2011

Impuesto sobre la Renta

✓ Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal

- La subida transitoria (2012 y 2013), mediante la nueva escala aplicable a la base liquidable general va desde un 0,75%, para las rentas más bajas, hasta un 7% para las rentas más elevadas, añadiéndose un tramo más respecto a los que tiene la tarifa estatal normal. A continuación reproducimos esta tarifa complementaria.

Base Liquidable - Hasta euros	Incremento en cuota estatal - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Al importe resultante de aplicar esta escala complementaria se le resta también el resultado de llevar los mínimos personales y familiares a la misma.

La tarifa agregada en las CCAA que en 2012 tenían una tarifa autonómica como la que aplicaron en 2010 por defecto, quedaría así (presumiblemente esta será también la tarifa aplicable al cálculo de las retenciones sobre rentas del trabajo):

Base Liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.707,20	24,75%
17.707,20	4.382,53	15.300,00	30,00%
33.007,20	8.972,53	20.400,00	40,00%
53.407,20	17.132,53	66.593,00	47,00%
120.000,20	48.431,24	55.000,00	49,00%
175.000,20	75.381,24	125.000,04	51,00%
300.000,20	139.131,24	en adelante	52,00%

- Incremento del gravamen correspondiente a la base liquidable del ahorro para los ejercicios 2012 y 2013

Base Liquidable - Hasta euros	Incremento en cuota estatal - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	en adelante	6

Así, los nuevos tipos de gravamen agregados de la base liquidable del ahorro quedan de la siguiente manera:

Base Liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	11,50 +9,50 = 21%
6.000,00	14,50 +10,50= 25%
24.000,00	16,50 + 10,50 = 27%

✓ **Deducción por inversión en vivienda habitual y por las cantidades depositadas en una cuenta ahorro vivienda.**

Se recupera esta deducción para todos los contribuyentes del Impuesto eliminando, por lo tanto, la redacción vigente en 2011 que impedía o limitaba la deducción a partir de ciertos niveles de renta.

- Deducción estatal del 7,5% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual (la parte autonómica de la deducción, salvo que la Comunidad haya establecido otro porcentaje será también del 7,5%).
- La base máxima de la deducción es de 9.040 euros.
- Se mantiene en los mismos términos que para 2011 la deducción por inversión en vivienda habitual para los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública. Recordemos que, en este caso los porcentajes estatal y autonómico son del 10% (deducción 20%) y la base máxima de 12.080 euros/año.

✓ **Incentivos fiscales para empresarios y profesionales**

- Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

Este incentivo fiscal a la formación se prorrogó ya el año pasado para 2011. De nuevo se prorroga un año más, de tal manera que el empleador tendrá derecho a aplicar la deducción prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y para el empleado los elementos entregados por la empresa o los gastos pagados se considerarán retribuciones en especie que no tributan.

- Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación del empleo

También se prorroga durante un año más la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas. Recordamos que este beneficio fiscal consiste en que si el empresario o profesional mantiene empleo en 2012 respecto a 2008, podrá reducir los rendimientos netos positivos de la actividad un 20%, siempre que los rendimientos se declaren por el empresario o profesional, la cifra de negocios sea inferior a 5.000.000 € y la plantilla media no alcance 25 empleados. El importe de la reducción no podrá ser superior al 50% del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de los trabajadores.

2.2 Impuesto sobre Sociedades

- ✓ Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

- Igual que sucede para el IRPF este incentivo fiscal se prorroga un año más de tal manera que dará derecho a deducción del 1 ó 2% (este último porcentaje sobre el exceso de los gastos del período respecto a la media de los dos ejercicios anteriores) de los gastos o inversiones satisfechos para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

- ✓ Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

- Este incentivo, paralelo al regulado para los empresarios o profesionales en términos de reducción del rendimiento neto, se prórroga, hasta 2012. De tal manera que, para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012, estas entidades aplican el tipo de gravamen del 20% sobre los primeros

300.000 € de base imponible y el 25% por el exceso sobre dicho importe cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5.000.000 € y la plantilla media no llegue a 25 empleados, siempre que, al menos, se mantenga plantilla en el ejercicio iniciado en 2012 respecto a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo iniciado en 2009.

- ✓ Se mantienen los porcentajes de los pagos fraccionados para 2012, incluso en lo concerniente a la modificación introducida por el Real Decreto-ley 9/2011 que, para entidades con cifra de negocios en el ejercicio anterior entre 20 y 60 millones de euros elevó el porcentaje del 21 al 24% y para que tuvieran una cifra de negocios superior lo fijó en el 27%.

2.3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

- ✓ El nuevo tipo de imposición complementaria para las transferencias de rentas al extranjero por establecimiento permanentes, para 2012 y 2013, pasa del 19 al 21%.
- ✓ El tipo de gravamen general para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente pasa del 24 al 24,75%.
- ✓ El tipo de gravamen de los rendimientos del capital mobiliario (dividendos e intereses) y de las ganancias patrimoniales obtenidos sin establecimiento permanente pasa del 19 al 21%.

2.4. Retenciones y pagos fraccionados

- ✓ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Para el cálculo de las retenciones a practicar a las rentas del trabajo se añade a la tarifa vigente en la actualidad la tarifa complementaria aplicable, según esta norma, a la base liquidable general.
 - Se aumenta hasta los 33.007,20 euros la cuantía del total de retribuciones a percibir por los contribuyentes, actualmente fijada en 22.000 euros, para que tengan derecho a la reducción en dos puntos del tipo de retención cuando hayan adquirido su vivienda habitual a través de financiación.
 - Las retenciones a practicar en el mes de enero de 2012 se calcularán aplicando la tarifa del Impuesto vigente para 2011 y teniendo en cuenta lo correspondiente a la adquisición de vivienda vigente en aquella fecha. Las posteriores retenciones, que no correspondan a rentas del mes de enero, tendrán que calcularse con la nueva tarifa vigente para 2012 y 2013.
 - El porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por la condición de administradores o miembros de consejos de administración pasa del 35 al 42% (desde 1 de enero de 2012).

- El nuevo tipo de retención aplicable a los rendimientos del capital mobiliario, a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, a las derivadas de aprovechamientos forestales de vecinos en montes públicos, a los arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles, a los premios, al arrendamiento de negocios, muebles o minas, a los derechos de imagen, a los rendimientos de propiedad intelectual o industrial o a los derivados de la prestación de asistencia técnica será desde el 1 de enero de 2012 del 21%.
- ✓ Impuesto sobre Sociedades
 - El nuevo tipo de retención con carácter general para 2012 y 2013 se eleva al 21%, anteriormente se encontraba en el 19% (desde 1 de enero de 2012).
- ✓ Impuesto sobre la Renta de no Residentes
 - En este impuesto los tipos de retención cambian coincidiendo con los nuevos tipos de imposición según lo expresado en el apartado 2.3 anterior.

2.5. Impuesto sobre el Valor Añadido

- ✓ Tipo de gravamen para las entregas de viviendas

El tipo de gravamen superreducido del 4% que se reguló para las adquisiciones de vivienda a partir del día 20 de agosto y hasta el 31 de diciembre de 2011, se mantiene hasta el 31 de diciembre de 2012.

2.6. Impuestos especiales

- ✓ Se modifica el importe de referencia para calcular la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional, expresado en euros por cada 1.000 litros, pasando de 278 euros a 306 euros, para adaptar el mínimo de imposición aplicable en España a lo dispuesto en la Directiva. Esto supone en la práctica la eliminación de la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos.

2.7. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

- ✓ Para los períodos impositivos iniciados en 2012 y 2013 los tipos de gravamen del Impuesto para los inmuebles calificados de naturaleza urbana, de uso no residencial y de uso residencial, quedan incrementados. Este incremento se produce plenamente para los que tengan uso no residencial y, en cuanto a los de uso residencial, solo opera respecto a la mitad de inmuebles con mayor valor catastral dentro de cada municipio y que tengan dicho uso.

- El 10% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5% en 2012 y al 0,6% en 2013.
- El 6% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos, como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2002 y 2004, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5%.
- El 4% para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2008 y 2011.
- Los incrementos no serán de aplicación a los municipios cuyas ponencias de valores hayan sido aprobadas entre los años 2005 y 2007. Tampoco variará el impuesto para el periodo impositivo que se inicie en 2013 en aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.
- En el supuesto de que el tipo aprobado por un municipio para 2012 ó 2013 fuese inferior al vigente en 2011, en el año en que esto ocurra se aplicará lo dispuesto en este artículo tomando como base el tipo vigente en 2011.
- El tipo máximo aplicable no podrá ser superior, en ningún caso, al regulado en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

2.8. Incentivos al mecenazgo. Actividades prioritarias:

- Cuando los donativos, donaciones y aportaciones se realicen a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo que enumera la Disposición adicional trigésima de esta Ley, el porcentaje de deducción previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en el Impuesto sobre Sociedades llega al 40% y en el IRPF el porcentaje es del 30%.

- Actividades:
 - Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.
 - La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
 - La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
 - Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
 - Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
 - La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XII de esta Ley.
 - La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, la salud, la genómica, la proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
 - El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
 - Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.
 - Proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca.

2.9. Tasas

- ✓ Se cuantifican los parámetros necesarios para calcular el importe de la tasa de dominio público radioeléctrico.

2.10. Otra normativa tributaria de interés

- ✓ Ley General Tributaria
 - Se añade que esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. Se define qué debe entenderse por asistencia mutua.
 - Se especifica que corresponden a la AEAT competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua y que podrán establecerse obligaciones tributarias en este sentido.
 - No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.
 - Se introduce una nueva Subsección dentro del Título II, Capítulo I, Sección 2ª. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley.

- También se consideran obligados tributarios aquellos a los que se puedan imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
- El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

- Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado.
- La regla de aplazamientos y fraccionamientos de los pagos también es de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.
- Las actuaciones por las que se interrumpen los plazos de prescripción y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.
- Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.
- Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite, que permita la adopción de medidas cautelares, no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

- La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.
 - Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda, al procedimiento que corresponda.
 - Se introduce un nuevo Capítulo VI en el Título III, Asistencia mutua.
- ✓ Compensación equitativa por copia privada (canon digital)
- Se suprime el canon digital y se ordena al Gobierno que establezca reglamentariamente el procedimiento de pago a los preceptores con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES

Posibilidad de aplicar la libertad de amortización a inversiones de activos afectos a actividades económicas situados en el extranjero y en los que se materializa una reinversión de beneficios extraordinarios.

La sociedad transmite participaciones en otra entidad, de un porcentaje superior al 5%, reinvertiendo la totalidad en elementos del inmovilizado material afectos y situados tanto en España como en el extranjero.

En primer lugar, como se desprende del tenor literal de la Disposición Adicional Undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, es indiferente que los elementos objeto de la reinversión estén localizados en el extranjero.

En segundo lugar, el ejercicio de la libertad de amortización es compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en cuanto a que se puede aplicar aquél beneficio a un activo en el que se materializa la reinversión.

D.G.T. Nº V2288-11, 27 de septiembre de 2011

Venta de un vehículo automóvil afectado parcialmente a la actividad por el que dedujo el 50% de las cuotas de adquisición en el IVA.

En un principio el Centro Directivo entendía que, cuando se transmitía un activo afecto parcialmente al patrimonio empresarial o profesional, la base imponible venía constituida, como en general, por la total contraprestación que se hubiera acordado, sin que fuera procedente reducir su importe.

Sin embargo, ahora considera que la afectación de un automóvil en el porcentaje del 50% debe manifestarse completamente, y no solo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción.

Por lo tanto, la base imponible de la entrega del automóvil debe ser el 50% de la contraprestación, dado que la otra mitad corresponde a la transmisión no sujeta de la parte que no se afectó al patrimonio empresarial.

D.G.T. Nº V2017-11, 8 de septiembre de 2011

Suspensión del devengo de intereses de demora con la declaración de concurso.

El Tribunal determina que, aunque una entidad se encuentre incurso en un procedimiento concursal, ello no impide para que la Administración tributaria siga con la comprobación e investigación que esté llevando a cabo con el concursado. La Administración Tributaria puede practicar las correspondientes liquidaciones tributarias aunque se haya producido la declaración de concurso del obligado tributario.

Pero no se trata de esto en el caso examinado por el Tribunal, sino de una liquidación de intereses de demora sobre una cantidad que la empresa debía ingresar por autoliquidación de IVA y respecto a la que solicitó aplazamiento, habiéndolo denegado la Administración tributaria. En dicha liquidación se giraron intereses de demora desde la finalización del plazo voluntario de ingreso hasta la denegación, dándose la circunstancia de que la entidad había sido declarada en concurso con anterioridad al fin de dicho periodo voluntario de ingreso.

No obstante, dentro de los intereses legales o convencionales, cuyo devengo se suspenden al ser declarada una entidad en concurso, deben incluirse los intereses de demora tributarios y, por lo tanto, éstos se suspenden, siendo exigibles una vez el concurso llegue a una solución de convenio o liquidación.

T.E.A.C. Resolución Nº 1792/2010, de 28 de noviembre de 2011

Momento en el que unas personas que no eran empresarios o profesionales, en el IVA, pasan a serlo por entenderse que realizan la actividad económica de urbanización de terrenos.

En este caso, la Inspección cuestionó la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por una entidad que adquirió, de dos personas físicas, una parcela, basándose en que estos no habían adquirido la condición de empresarios y profesionales.

Los hechos que quedan probados es que las citadas personas habían adquirido la parcela a otra sociedad que sí había soportado costes de urbanización, los que fueron repercutidos en esa venta.

Por lo tanto, el Tribunal considera que las personas físicas, cuando transmiten la finca, habían adquirido la condición de empresarios por haber soportado las cargas de urbanización (se le habían repercutido los costes) y existía intención confirmada (incluso por las expresiones contenidas en la escritura de adquisición) por elementos objetivos de destinar los terrenos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Para que se someta su transmisión a IVA no es necesario que los terrenos se califiquen como solares ni que se cuente con una licencia de edificación. Basta con que la entrega suponga un eslabón en la cadena de producción de edificaciones.

En este caso fue la empresa que transmitió a las personas físicas la que adquirió la condición de empresario y, posteriormente, por asumir los costes la adquieren estos últimos.

T.E.A.C. Resolución Nº 3752/2009, de 8 de noviembre de 2011

Los ciudadanos residentes fuera de la Unión Europea aplican el mismo tipo de gravamen, en el IRNR, para las transmisiones de inmuebles, que el regulado para los residentes.

Un ciudadano de nacionalidad Suiza, y con residencia en EE.UU., vende un inmueble situado en España. La cuestión que se plantea es si es correcto el tipo de gravamen que aplica la Administración del 35 por 100, por el beneficio obtenido en la venta del inmueble, en lugar de aplicar el tipo de del 15 por 100, vigente para las compraventas entre residentes en el momento de autos.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional entiende que el tipo de gravamen es del 35 por 100 porque el vendedor no es ciudadano residente en el territorio de la Unión Europea y, por lo tanto, no se produce discriminación entre ciudadanos de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia no comparte el criterio administrativo. Determina que en este caso hay que aplicar el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre EE.UU.

y España. El citado Convenio regula que los nacionales de un Estado contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que estén o pueden estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. Como los Convenios tienen fuerza de ley y sus preceptos son aplicables de forma directa, el tipo de gravamen ha de ser el vigente en el momento del devengo regulado para los residentes en España.

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, Sentencia Nº 627/2011, de 14 de septiembre de 2011

Para aplicar el supuesto de no sujeción, en el IVA, por transmisión del patrimonio, a raíz de una operación de reestructuración empresarial, es necesario que el patrimonio transmitido se explote de manera independiente por la entidad beneficiaria.

Como consecuencia de una operación de escisión una entidad se divide en otras dos transmitiendo a las mismas todos los elementos materiales, permisos y derechos que posibilitan a las sociedades beneficiarias continuar con el negocio escindido, en esta ocasión la explotación del juego. La cuestión consiste en si es o no de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en la norma para la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en virtud de operaciones de reestructuración empresarial.

La Administración entiende que no es de aplicación, ya que es necesario que se transmita una rama de actividad que exista previamente en la entidad transmitente. En este caso existe una sola actividad en la escindida.

El Tribunal no comparte el criterio de la Administración. Entiende que lo fundamental, de acuerdo con la Directiva, es que los bienes transmitidos sean susceptibles de explotación independiente y que la actividad se siga ejerciendo. Como en el caso planteado los bienes transmitidos permiten la explotación independiente de la actividad a las dos entidades beneficiarias, la operación no se encuentra sujeta al Impuesto.

Audiencia Nacional, Sentencia Nº 419/2009, de 5 de octubre de 2011