

REVISTA FISCAL

Primer trimestre 2014

Sumario

Comentarios

- ✓ Breve referencia a recientes sentencias y resoluciones aparecidas en relación con el cómputo de los intereses de demora
- ✓ Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores
- ✓ Distintas modalidades de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la devolución de aportaciones a los socios con bienes hipotecados

Novedades legislativas

- ✓ Resumen de las principales medidas adoptadas en Cataluña por la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público a nivel tributario
- ✓ Resumen de las principales medidas adoptadas en la Comunidad de Madrid por la Ley 6/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas

Comentarios

Referencia a recientes sentencias y resoluciones aparecidas en relación con el cómputo de los intereses de demora

Gonzalo González

En primer lugar queremos hacer referencia a la reciente resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") de fecha 28 de octubre de 2013 dictada en unificación

de criterio que establece las pautas a seguir en el cómputo de los intereses de demora en los casos en los que se produce la anulación parcial o total de una liquidación por parte de los Tribunales emitiéndose una nueva liquidación.

La cuestión se centra en determinar la fecha final hasta la que se deben

calcular los intereses de demora.

Esta resolución analiza tres supuestos diferenciados:

- Supuestos en los que se produce la anulación parcial de la liquidación, bien sea por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe por lo que formalmente obligan, en ejecución de las mismas, a anular la liquidación inicial y a emitir una nueva que deberá dictarse de acuerdo con los criterios señalados por el órgano de revisión.
- Supuestos en los que el Tribunal estima totalmente el recurso subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando, en todo caso un nuevo procedimiento. Aquí se englobarían las estimaciones totales bien por razones de fondo o de procedimiento.
- Supuestos en los que el Tribunal anula la liquidación por razones de forma pero sin ordenar la práctica de una nueva liquidación sino que acuerda la retroacción de actuaciones.

En el primero de los casos analizados, (estimaciones parciales) entiende el TEAC que resulta aplicable el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria ("LGT") de forma que la fecha final del cómputo de los intereses será hasta el

momento en que se dicte la nueva liquidación en sustitución de la anulada.

Por el contrario, en los otros dos supuestos (estimación total con nuevas actuaciones o bien anulación total con retroacción de actuaciones) el TEAC entiende que no resulta de aplicación el citado artículo 26.5 de la LGT por lo que el devengo de intereses se computará sólo hasta el momento en el que se dictó la liquidación inicial posteriormente anulada.

En segundo lugar vamos a referirnos a la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 7 de marzo de 2013 (Rec. 137/2010) que se refiere a los intereses de demora calculados a favor del contribuyente. Nos referimos al supuesto en el que un contribuyente realiza una autoliquidación de la que resulta un importe a ingresar y, posteriormente, se produce una regularización tributaria de la que resulta una devolución a favor del mismo. En estos supuestos la Administración está calculando los intereses de demora sólo por el importe indebidamente ingresado por el contribuyente en su momento, pero no por el resto de la devolución que le corresponde con motivo de la regularización. Imaginemos que el contribuyente ingresó 2.000 euros en su autoliquidación y que, como consecuencia de la regularización, le resulta una cuota a devolver de 20.000 euros más los 2.000 euros inicialmente ingresados. La Administración sólo calcula intereses de demora sobre los 2.000 pero no sobre los restantes 20.000 euros. Pues bien, la Audiencia Nacional en la sentencia comentada rechaza el

criterio de la Administración y considera que el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente debe realizarse por la totalidad de la cuantía resultante de la regularización. Al respecto manifiesta que “si la razón de ser de los intereses de demora es la función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca es la indemnizatoria, como pone de relieve el artículo 1.108 del

Código Civil, como una reiteradísima jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado, y esta Sala ha reiterado en muy numerosas ocasiones, no existe razón jurídica alguna por virtud de la cual la privación de la disponibilidad del dinero por parte del interesado no venga acompañada de la modalidad compensatoria típica de las deudas monetarias, el pago de intereses, único caso en que el acreedor obtendrá la completa indemnidad...”

Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la AEAT

Lidia Bazán

El artículo 65.2 LGT dispone expresamente que no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas por retenciones o ingresos a cuenta, salvo en casos excepcionales. Por su parte, el RGR establece que únicamente serán aplazables o fraccionables dichas deudas en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) LGT, es decir, cuando la ejecución del patrimonio del obligado (i) pudiera afectar sustantivamente al mantenimiento de la capacidad productiva o (ii) pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

Con fecha 9 de diciembre de 2013 el Departamento de Recaudación de la AEAT ha dictado una nueva Instrucción en relación con la gestión de aplazamientos y fraccionamientos, que viene a complementar la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del

citado Departamento.

La propia “exposición de motivos” viene a explicar que el motivo de esta nueva Instrucción es corregir la práctica que se ha puesto de manifiesto en los últimos años: la mayoría de los aplazamientos solicitados y tramitados corresponden a solicitudes referentes a deudas de retenciones y se está dando una cierta utilización fraudulenta de la figura del aplazamiento, consistente en solicitar el mismo de manera recurrente y sistemática para que de hecho los periodos de ingreso voluntario se alarguen.

A raíz de lo anterior, la Instrucción establece las siguientes bases:

- (i) Recuerda el carácter inaplazable de las deudas por retenciones e ingresos a cuenta y la excepcionalidad de su concesión.
- (ii) La concurrencia de los supuestos excepcionales (artículo 82.2.b) LGT) deben estar perfectamente acreditados

en el expediente:

- a. El cuanto al requisito de afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo, se entiende referida a la actividad económica que ha dado lugar a la generación de las deudas por retenciones.
 - b. En cuanto al grave quebrando para los intereses, se entenderá referido a obligados tributarios cuya contribución a la Hacienda Pública sea de una magnitud tal que el cese de la misma pueda causar un impacto considerable en el Tesoro Público.
- (iii) Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que se presenten respecto de deudas originadas por la obligación de retener y que resulten inaplazables conforme a lo dispuesto en el artículo 65.2 LGT serán objeto de inadmisión. En este punto, conviene recordar que la inadmisión supone que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos (artículo 47.3 RGR) y por tanto, la deuda se encuentre en fase ejecutiva desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago.
- (iv) En caso de solicitarse el aplazamiento de deudas de diversa naturaleza, la notificación de la inadmisión de la solicitud relativa a las deudas

por retenciones advertirá que la no acreditación del ingreso de las mismas ante el órgano competente para la tramitación del aplazamiento de otras deudas podrá ser considerada como indicativo de una dificultad de tesorería de carácter estructural y, por tanto, dar lugar a una denegación de las restantes solicitudes que se estén tramitando.

El mismo artículo 65.2 LGT dispone que tampoco podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa (con independencia del origen de la deuda tributaria). Para este supuesto, la Instrucción establece las siguientes pautas:

- (i) Deudas devengadas tras la fecha del auto de declaración del concurso y antes de la fecha de eficacia del convenio: son inaplazables conforme a lo dispuesto en el artículo 65.2 LGT, al ser créditos contra la masa.
- (ii) Deudas devengadas tras la fecha de eficacia del convenio: son aplazables como cualquier deuda tributaria, si bien en los supuestos en los que se abra la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasarán a tener la consideración de créditos contra la masa, por lo que resultarán

inaplazables. En caso de que se conceda el aplazamiento, se incluirá una condición resolutoria para que, de darse la apertura de la fase de liquidación, se produzca la cancelación del acuerdo de aplazamiento.

- (iii) Aplazamientos solicitados con anterioridad al concurso pendiente de resolución: se deberá resolver el archivo por

pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento.

- (iv) Aplazamientos de créditos solicitados con posterioridad al auto de declaración de concurso: se inadmitirá la solicitud de aplazamiento, en la medida en que el pago de los créditos tributarios queda sometido al proceso judicial en virtud de la declaración de concurso.

Sobre las distintas modalidades de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la devolución de aportaciones a los socios con bienes hipotecados

Ana Jiménez

En este caso traemos a colación una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 14 de noviembre de 2013, que confirma la doctrina - ya revisada - de la Dirección General de Tributos sobre esta materia. En concreto, se trataba de un supuesto de disolución de una sociedad en la que, como cuota de liquidación, al socio se le entregaba una finca hipotecada, subrogándose el socio en la hipoteca que gravaba la finca, y no solo en la responsabilidad hipotecaria sino en la obligación personal con ella garantizada.

El contribuyente había considerado que una operación como la descrita

constituía el hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias (OS) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y sin embargo, la Administración había considerado que además, dicha operación constituía el hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), como "adjudicación expresa en pago de asunción de deudas".

En esta resolución el TEAC confirma que ambos gravámenes, de OS y TPO son compatibles en supuestos de ampliación de capital (compatibilidad al menos teórica, pues actualmente existe una exención general del gravamen de OS en ampliaciones de capital) cuando el contravalor del aumento consiste en un inmueble hipotecado, quedando una parte del valor del inmueble transmitido gravado por OS (el valor que corresponde con la cifra de capital) y la otra en concepto de transmisión onerosa (por el valor de la

deuda asumida). La aplicación de una u otra modalidad tiene su importancia pues si bien el gravamen de OS se aplica al tipo del 1%, en la modalidad de TPO se aplican tipos en torno al 6%-7% (la regulación en las distintas CCAA no es uniforme, pudiendo llegar incluso al 10%).

Y sin embargo, en el caso de reducción de capital o disolución de sociedades, el TEAC considera que en la cuantificación de la base imponible del gravamen de OS en estas operaciones la norma (artículo 19 TRLITP) toma en consideración el valor bruto (sin deducción de gastos y deudas) de los bienes entregados a los socios, y no la cifra del capital que se reduce/anula, lo que impide la tributación conjunta por ambos conceptos, al incluir como base imponible el valor total del inmueble.

De este modo, dice el TEAC, *“la tributación del valor del inmueble queda sujeta en su totalidad al concepto de OS, lo que imposibilita su tributación por el concepto de TPO”*.

Nos congratulamos de esta doctrina que, además de reconocer una interpretación más favorable para el contribuyente (1% de OS por el valor

total del inmueble adjudicado al socio), se basa en la aplicación directa de las normativa del impuesto en materia de cuantificación de la base imponible, sin necesidad de acudir a construcciones más complejas sobre las distintas modalidades de adjudicación a efectos del ITP (adjudicación en pago de deudas, adjudicación en pago de asunción de deudas y la adjudicación para pago de deudas) que pueden tener un tratamiento diferenciado a efectos del TPO y que, de haberse basado el TEAC en dicha distinción, no se habría cerrado la posible vía de conflictos con la Administración (al existir un cierto margen interpretativo sobre cuál es el alcance de cada modalidad).

En definitiva, en caso de aportación de bienes inmuebles hipotecados en casos de constitución de sociedades o ampliación de capital sí se puede devengar el gravamen de TPO (6%-7%) por el valor de la deuda hipotecaria y, sin embargo, en casos de reducción de capital o disolución de entidades adjudicando al socio un inmueble hipotecado, el valor total del inmueble queda sujeto al gravamen de OS (al tipo del 1%), no pudiendo aplicarse TPO sobre el valor de la deuda cedida al socio.

Resumen de las principales medidas adoptadas en Cataluña por la Ley 2/2014, de 27 de enero de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público a nivel tributario:

Carlos Prado

1. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*

Además de ciertos preceptos de carácter técnico con relación a las deducciones por inversión y rehabilitación en la vivienda habitual, se aprueba, en lo que concierne a la deducción en concepto de inversión por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de creación reciente, un porcentaje específico de **deducción del 50% en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación.**

2. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)*

Se recogen una serie de modificaciones de los elementos cuantitativos del tributo, entre las que destaca la **modificación de los porcentajes de bonificación aplicables en la cuota.** Así, si bien se mantiene la bonificación del 99% para los cónyuges, para el resto de parientes de los grupos I y II se establecen diferentes porcentajes en función de la base imponible. De este modo, se introduce progresividad en la bonificación,

de tal forma que, a menos valor de base imponible, la bonificación es más elevada, manteniéndose la bonificación del 99% para las herencias de valor más bajo -hasta 100.000 euros de base imponible-.

3. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Se regula por primera vez la **tributación de los arrendamientos**, de modo que se aprueba un tipo fijo y se introduce el régimen de autoliquidación del impuesto, que sustituye los efectos timbrados, utilizados hasta ahora como medio de pago.

Otras medidas relacionadas con este impuesto se refieren a obligaciones formales de los obligados tributarios y las autoridades que intervienen en el otorgamiento de los actos o contratos sujetos a tributación.

4. *Tributación del Juego*

Se aprueba un tipo impositivo para determinadas máquinas recreativas, de características más sencillas, y los tipos impositivos de las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias.

5. *Impuesto sobre Hidrocarburos*

Como consecuencia de la fusión en un único tributo, desde el 1 de enero de 2013, del impuesto sobre las ventas minoristas de

determinados hidrocarburos y el impuesto especial de hidrocarburos, y con el

establecimiento del tipo de devolución del impuesto para el gasóleo profesional.

Resumen de las principales medidas adoptadas en la Comunidad de Madrid por la Ley 6/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas:

Lidia Bazán

1. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*

Se modifica la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del impuesto, incluyendo una nueva reducción de los porcentajes marginales aplicables a cada uno de los tramos de base. **Se reduce 0,4 puntos porcentuales en cada uno de los tipos marginales.** Por ejemplo, el tipo máximo, aplicable a partir de 53.407,20 euros, se fija en el 21% frente al 21,40% aplicable en 2013.

2. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se reduce el tipo de gravamen aplicable a transmisión de inmuebles y constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, **del 7% al 6%.**

En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados se reducen los tipos máximos aplicables a las primeras copias de escrituras y actas notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, con el siguiente resultado:

- Los tipos aplicables a las transmisiones de viviendas se sitúan entre un 0,2% y un 0,75%, en función del valor real de las mismas.
- Los tipos aplicables a la constitución de hipotecas en garantía de préstamos para la adquisición de viviendas se sitúan entre el 0,4% y el 0,75% en función del valor real del derecho que se constituya.
- Se reduce el tipo general del Impuesto del **1% al 0,75%.**

3. *Impuesto sobre Hidrocarburos*

Se establece el tipo de devolución de la Comunidad de Madrid aplicable al gasóleo profesional, fijándose en 17 euros por cada 1.000 litros.

MARIMÓN ABOGADOS es un despacho fundado en 1931 que ofrece servicios legales en todas las áreas del derecho y que cuenta con oficinas en Barcelona, Madrid y Sevilla.

Nuestro despacho se ha adaptado a los cambios que se han ido produciendo en el mercado mediante la mejora constante de sus servicios y la ampliación de sus ramas de actividad, creando departamentos altamente especializados que cuentan con una vasta experiencia, lo que nos permite resolver cualquier tema legal desde la misma firma:

Mercantil	Fiscal	Laboral	Procesal
Concursal	Administrativo	Italian Desk	French Desk
German Desk	Penal	Aviación Comercial	TIC

El Departamento de Derecho Tributario está especializado en la planificación tributaria y asesoramiento de operaciones de reestructuración empresarial y compraventa de activos. En particular, las áreas de asesoramiento son:

- Empresa familiar
- Fiscalidad de las sucesiones y donaciones
- Fiscalidad inmobiliaria
- Planificación fiscal
- Procedimientos tributarios: fases económico-administrativa y contencioso-administrativa.
- Reestructuraciones empresariales: fusiones, escisiones, aportaciones, etc.
- Tributación de no residentes

Para cualquier aclaración o comentario sobre el contenido de esta Revista o sobre cualquier asunto relacionado con el Derecho Tributario, se pueden poner en contacto con las siguientes personas:

Ana Jiménez	ajimenez@marimon-abogados.com
Carlos Prado	cprado@marimon-abogados.com
Gonzalo González	gonzalez@marimon-abogados.com
Lidia Bazán	lbazan@marimon-abogados.com
Santiago Díez	sdiez@marimon-abogados.com

Los asuntos tratados en esta Revista han sido seleccionados de acuerdo con criterios subjetivos del Departamento Tributario de Marimón Abogados, no siendo nuestro objetivo ni presentar una revisión completa de la actualidad tributaria ni realizar un examen exhaustivo de los asuntos tratados, por lo que los comentarios vertidos no constituyen, en ningún caso, la opinión legal del Despacho. El derecho de cita respecto del contenido de esta Revista no autoriza a la transformación o modificación de los contenidos y opiniones de los comentarios.