

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

César García Novoa se ocupa de la tributación de las participaciones preferentes en el IRPF. Títulos que confieren al titular derecho a una parte alícuota del beneficio, preferencia en el cobro de la retribución y prioridad en el momento de la liquidación, y que no cotizan en Bolsa de forma que no garantizan liquidez inmediata. En el marco de la situación de las entidades financieras españolas se han comercializado durante más de una década, con el resultado final de todos conocido. Entre las salidas al desaguisado han existido alternativas: recursos ante la jurisdicción ordinaria reclamando la nulidad del contrato de adquisición; solicitud de arbitraje para anular los contratos por vulneración de la Ley de Defensa de los Consumidores; y procedimiento de canje con entrega al Fondo de Garantía de Depósitos de las acciones recibidas a cambio de las preferentes. En el ámbito de la imposición indirecta la emisión de las preferentes estuvo exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD. En la imposición directa, exentos los no residentes, examina la tributación de las retribución pagada al preferentista, que es gasto financiero para la entidad pagadora (sujeto a límites por razón de cuantía), y rendimientos de capital por cesión a terceros de capitales propios para el perceptor (prima la condición de deuda aunque computen como capital propio en las entidades). Para evitar el arbitraje algunas entidades vendieron participaciones preferentes por cuenta del cliente con relevantes quitas y garantizando precio mínimo. Para la DGT si el banco abona una cantidad adicional a la que deriva de la venta tal cantidad será rendimiento de capital mobiliario, calificación forzada, porque el pago no deriva de una cesión patrimonial, pero favorable en la medida en que permite compensar rendimientos positivos del preferentista, cosa que no ocurriría con una ganancia patrimonial. La calificación como rendimientos del capital mobiliario implica obligación de retener, en tanto que las ganancias derivadas de la transmisión de activos financieros con rendimiento explícito no están sujetas a retención. Esta calificación es criticable. La calificación como intereses excluye la de dividendo que es retribución vinculada al beneficio, con notas de variabilidad, incertidumbre y riesgo. La retribución fija o garantizada sobre un beneficio es una mera preferencia en el cobro del dividendo, pero no es un rendimiento fijo y cierto. En las preferentes no se devenga retribución alguna si no hay beneficio, y a efectos fiscales el artículo 25 LIRPF incluye dentro de los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios a los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos que faculten para participar en los beneficios. La calificación como rendimientos (negativos) derivados de la cesión de capital a terceros determina que sean compensables con rendimientos positivos de idéntica calificación, pero no con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, ni con la renta de la base general. En el canje de las participaciones preferentes por acciones se produce una pérdida que no se califica como tal sino como rendimiento de capital mobiliario negativo, aunque si las acciones recibidas se enajenan existirá ganancia o pérdida patrimonial con su correspondiente tratamiento según período de generación mayor o menor

de un año, sin posible compensación entre los dos supuestos, ni con los rendimientos negativos de la base de ahorro. También cabe la anulación de los contratos de suscripción de participaciones preferentes, por resolución judicial con obligación de restitución recíproca de las prestaciones y sus intereses (reajustados al legal) o por lado arbitral, que también suelen realizar un ajuste de intereses en función de los atribuidos a productos de ahorro. A este reajuste de intereses se le aplica el tratamiento de rendimiento negativo de capital mobiliario, a compensar con otros positivos de la misma naturaleza. Cabría plantearse si estos reajustes pueden dar lugar a solicitudes de devolución de ingresos indebidos por los impuestos indebidamente retenidos. La DGT considera que no existe ingreso indebido en el momento de la retención practicada, cuando posteriormente la operación queda sin efecto por resolución judicial firme. La norma reglamentaria permite la rectificación de autoliquidaciones instada por quien hubiera soportado indebidamente una retención, pero, en su momento el ingreso fue debido, aunque posteriormente se anulara el contrato que generó el rendimiento gravado. No procederá la solicitud de devolución, pero habrá una pérdida en sentido amplio que forma parte de la base general dado que no estamos en sentido estricto ante una transmisión.

María Jesús García Torres Fernández estudia la Reforma Tributaria derivada del proceso armonizador comunitario y su repercusión en el impuesto sobre sociedades. Entiende que la limitación de los gastos financieros deducibles no es una respuesta a la crisis económica sino que persigue el objetivo de adecuar nuestra normativa a los demás países de nuestro entorno, además de dar respuesta a problemas detectados por la inspección de los tributos, ante el fracaso de la norma de subcapitalización, que producía una situación de asimetría en el tratamiento de los gastos financieros asociados a la deuda generada para la adquisición de participaciones en sociedades filiales y el régimen de exención de los beneficios propio del régimen de la doble imposición intersocietaria. En este contexto los países europeos sustituyeron las normas de subcapitalización por limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros. Lo que en España se concreta en un nuevo supuesto de gasto no deducible para los intereses entre sociedades de un mismo grupo por préstamos destinados a la adquisición de participaciones en el capital de otras entidades del grupo, sin existencia de motivo económico válido. También se ha introducido limitación a la deducibilidad de gastos financieros netos cualquiera que sea su origen para los que se establecen los límites del 30% del beneficio operativo definido en la norma, y un millón de euros, siendo realmente una regla de imputación temporal, más que una prohibición de deducción, dado que el exceso no deducido traslada a ejercicios posteriores. Pero no se distingue la deuda abusiva de la que no lo es. También se declaran no deducibles las rentas negativas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero o por uniones temporales de empresas en el extranjero, excepto en caso de transmisión o cese en la actividad. Pero si el adquirente es una entidad del mismo grupo, se difiere la imputación al momento en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros. En las normas sobre doble imposición, en caso de rentas negativas derivadas de una transmisión de participaciones en entidades no residentes se ordena la minoración de dicha renta en el importe de la renta positiva de transmisiones precedentes que hubieran gozado de exención, y de los dividendos percibidos desde 1 de enero de 2009. Esta reforma también persigue la unificación del criterio de imputación de pérdidas de grupos de empresas internacionales, ante los riesgos de doble imputación de pérdidas y de evasión fiscal. Finalmente se ha modificado el momento del pago del gravamen de salida sobre empresas y activos y establecimientos permanentes, en caso de cambios de residencia con traslado al extranjero, sobre las plusvalías tácitas de los elementos patrimoniales transferidos. La Ley 22/2013 con efectos 1 de enero de 2013, introduce la opción por el aplazamiento del pago de la deuda tributaria devengada en estos casos, hasta la fecha de transmisión a terceros de los elementos afectados. Lo que elimina el problema detectado por las instituciones europeas en la exigibilidad inmediata del pago, por lo que también esta reforma es resultado de la armonización negativa desarrollada por la jurisprudencia del TJUE con la vista en la Directiva sobre asistencia mutua entre los Estados.

Teresa Mata Sierra describe la Organización y competencias de las Administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos con análisis particular del procedimiento inspector autonómico. El progresivo aumento de recursos financieros potencia la creación de Entes instrumentales, con fundamento en la eficacia y eficiencia, para el ejercicio de las potestades públicas de orden tributario, con independencia y autonomía. Al modo del Estado. La delegación de competencias estatales en los tributos cedidos incluye la gestión tributaria, con algunas exclusiones como las consultas, la recaudación tributaria con salvedades no significativas y previendo conciertos, la inspección tributaria incluyendo la cooperación con la estatal, y la revisión en vía administrativa. El artículo 27 de la Ley de Financiación de 2009 prevé que los tributos cedidos se regulan por la normativa estatal y el artículo 53 señala el carácter supletorio de las normas estatales. Debe entenderse que el campo normativo propio de las Comunidades Autónomas es el ámbito procedimental. En materia de gestión tributaria las CCAA pueden regular aspectos de gestión y de liquidación. En materia de recaudación son competentes en aplazamientos y fraccionamientos. En materia de inspección ejercen las funciones del artículo 141 de la Ley 58/2003. En materia de revisión en vía administrativa pueden asumir competencias revisoras con respeto a las normas estatales en el procedimiento económico administrativo cuando tenga lugar el traspaso de servicios y funciones adscritos a dicha competencia. En el plano organizativo Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña, Galicia, Baleares y Murcia han optado por la creación de Entes de Derecho Público a impulsos de una mal entendida autonomía fiscal que podría servirse igualmente con modelos colaborativos con la AEAT. Por razones de economías de escala, uniformidad en los criterios, centralización de la información tributaria, y minimización de la presión fiscal al ciudadano. En el caso de Asturias es muy escaso el acervo de la normativa autonómica de desarrollo, siendo el aspecto organizativo regulado en el Decreto 38/2005, y la función inspectora se regula por la normativa estatal; existe una Relación de puestos de trabajo publicada en 2009. En Cataluña la Agencia Tributaria Catalana se configura en la Ley 7/2007, desarrollada en el aspecto orgánico por la Orden de 24 de diciembre de 2007, conteniendo para la función inspectora un mayor desarrollo normativo, con modelo de actas. En Andalucía la Ley 23/2007 crea la Agencia Tributaria de Andalucía y el Decreto 324/2009 aprueba su Estatuto, siendo la Orden de 19 de enero de 2010 la que regula la función inspectora con delimitación de funciones y competencias. La Agencia Tributaria de Baleares se crea por la Ley 3/2008, y la Orden de 11 de noviembre de 2011 regula la función inspectora con remisión a la normativa estatal. La Agencia Cántabra de Administración Tributaria se crea por la Ley 4/2008, desarrollada por el Decreto 125/2008, con remisión a las normas estatales y modelo de actas de inspección propio. En Galicia el Decreto 202/2012 crea la Agencia Tributaria de Galicia, en la que se reserva al personal funcionario el ejercicio de potestades públicas, y las funciones inspectoras cuentan con la regulación contenida en la Orden de 20 de diciembre de 2012. La Agencia Tributaria de la Región de Murcia se aprueba por la Ley 14/2012, desarrollada por el Decreto 32/2006, siendo de aplicación a la función inspectora la normativa estatal. Llama la atención sobre la disparidad del criterio regulatorio de la función inspectora en las CCAA. A falta de normativa propia es aplicable la estatal, pero en cualquier caso debe existir separación entre las funciones de inspectores actuarios y el inspector jefe que liquida; debe existir organización del trabajo en equipo con asignación de competencias y funciones específicas, con expresión de la jefatura competente para liquidar, sancionar, y asignación de firma de actas, de forma que el personal laboral no funcionario no pueda firmar actas de inspección.

