

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración

Publicado el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016

En el Boletín Oficial del Estado del martes 23 de febrero de 2016 se ha publicado la Resolución de 22 de febrero de 2016 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016.

El análisis de las líneas básicas de control tributario previstas para el año 2016 permite observar que son pocas las diferencias respecto de las líneas básicas publicadas de los años anteriores 2014 y 2015. Existen ámbitos de la actividad económica de volumen considerable y que pueden generar conductas de defraudación fiscal en las que se puede observar que los ejes fundamentales de la función pública comprobadora no se alteran de un año para otro. A título de ejemplo, se pueden citar sectores como el de la planificación fiscal internacional, de los servicios de alto valor añadido o de la colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas en los que son prácticamente inexistentes los cambios del año 2015 al año 2016.

Uno de las novedades más destacadas, quizás la más destacada, y, además, supone un cambio en la orientación general de la política de inspección tributaria llevada hasta ahora en España, consiste en favorecer el desarrollo de la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y la empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias. La política de la inspección había sido de forma habitual la de descubrir hechos imponible y rentas no declaradas, comprobar el contenido de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios y, en su caso, emitir las liquidaciones correspondientes con la finalidad de regularizar la situación tributaria.

Los criterios seguidos por los funcionarios de la Inspección en el momento de proceder a la determinación de las cuotas tributarias correctas muchas veces no coincidían con los criterios de los contribuyentes y sus asesores lo que conllevaba la aparición de numerosos conflictos de naturaleza tributaria en los cuales la última palabra la tenían los tribunales contencioso-administrativos años después de surgido el conflicto.

El correcto desarrollo de la relación cooperativa conlleva una mayor transparencia fiscal empresarial y una relación entre los órganos de comprobación y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que se va a iniciar con anterioridad a la finalización del período impositivo. **Mediante el impulso de actuaciones dirigidas a que las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias faciliten a la Administración tributaria determinada información directamente relacionada con sus actuaciones y decisiones en materia fiscal se genera un más adecuado y temprano conocimiento y evaluación mutua de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales.** En virtud de la información recibida, los órganos de la Inspección de los tributos realizarán actuaciones inmediatas de verificación y análisis de la información voluntariamente aportada por las empresas adheridas al Código y planificarán y desarrollarán las actividades informativas y de control que estimen convenientes.

Junto con esta medida de carácter innovador se han de destacar que las líneas estratégicas del Plan de Control Fiscal no se apartan de las establecidas en años anteriores y las innovaciones son puntuales. Las principales de ellas son las siguientes:

- a) **Lucha contra la utilización en determinados negocios del denominado “software de ocultación” consistente en el uso de programas y herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de la contabilidad.** Uno de los aspectos de esta lucha contra la utilización del “software de ocultación” consiste en la realización de actuaciones presenciales selectivas y coordinadas sobre sectores que, potencialmente, se encuentren en ámbitos económicos en los que se aprecie el riesgo de uso de programas de ocultación de ventas, contando incluso con autorización de la autoridad judicial competente.
- b) **En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se anuncia un mayor control de rentas declaradas exentas que suponen gasto fiscalmente deducible en los pagadores de las mismas.** Dentro de este capítulo se encontrarían las rentas exentas por aplicación de la exención por realización de trabajos en el extranjero, las indemnizaciones derivadas de despido o los pagos por dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

Uno de los aspectos de la gestión del IRPF que puede ser una novedad beneficiosa tanto para la Administración como para los contribuyentes es **el impulso del procedimiento Verifica que agiliza el proceso de devolución significativamente al acelerarse al máximo los trámites de notificación y alegaciones.**

- c) **En relación con el control aduanero se destaca el control de los productos sujetos a los Impuestos Especiales con objeto de detectar la venta no declarada de los mismos y la consiguiente defraudación tanto de los propios Impuestos Especiales como del IVA y los impuestos directos correspondientes a los beneficios obtenidos.**

- d) **Las nuevas medidas prevista para evitar el fraude fiscal derivado de la obtención de rentas y la tenencia de patrimonios en el extranjero publicadas consisten en la explotación de los datos provenientes de la operativa de instrumentos financieros emitidos con cargo a cuentas abiertas en el exterior de entidades financieras no residentes (lo que supone una extensión del ámbito objetivo de interés que sobrepasa las tarjetas de débito/crédito) y la utilización de la información disponible sobre bienes patrimoniales con origen en rentas no declaradas en ejercicios prescritos para verificar las rentas objeto de declaración en ejercicios no prescritos.**

- e) **En el ámbito de la economía digital la única innovación que se introduce se refiere a la comprobación de los beneficios obtenidos por los distintos agentes económicos que utilizan Internet como medio para publicitar bienes y servicios a través, por ejemplo, del marketing de afiliación.**

- f) **En cuanto a la adopción de medidas para evitar la defraudación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se recogen como nuevos instrumentos la extensión del uso de los expedientes de investigación dirigidos a la formulación de las “denuncias tempranas” en orden a poner de manifiesto la existencia de suficientes indicios delictivos para la apertura de diligencias de investigación y adopción de las medidas que resulten precisas para la instrucción penal y se va a ampliar el control del reembolso del IVA soportado en las adquisiciones de bienes efectuadas por los viajeros no residentes en el territorio de aplicación del IVA.**

Situación actual de los acuerdos entre la Unión Europea y otros Estados sobre intercambio de información tributaria

La Unión Europea ha celebrado diversos acuerdos internacionales con Estados de Europa que tenían hasta hace pocos años la condición de paraísos fiscales con el objetivo de establecer un sistema de intercambio automático de información sobre cuentas financieras.

El 19 de diciembre de 2015 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el Acuerdo entre Suiza y la Comunidad Europea por el cual Suiza y cada uno de los Estados contratantes procederán a intercambiar de forma automática información sobre cuentas financieras de sus residentes respectivos a partir del 1 de enero de 2018. Esta información supondrá que los Estados miembros de la Unión Europea recibirán cada año los nombres, direcciones, números de identificación fiscal y fecha de nacimiento de sus residentes titulares de cuentas en Suiza, así como informaciones sobre activos financieros y saldo de las cuentas. **Suiza ha informado de que no admitirá ninguna solicitud de información basada en datos obtenidos ilegalmente.**

El 24 de diciembre de 2015 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el Acuerdo entre Liechtenstein y la Comunidad Europea por el cual Liechtenstein y cada uno de los Estados contratantes procederán a intercambiar de forma automática información sobre cuentas financieras de sus residentes respectivos a partir del 1 de enero de 2017.

El 31 de diciembre de 2015 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el Acuerdo entre San Marino y la Comunidad Europea por el cual San Marino y cada uno de los Estados contratantes procederán a intercambiar de forma automática información sobre cuentas financieras de sus residentes respectivos a partir del 1 de enero de 2017.

El 12 de febrero de 2016 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea la Decisión del Consejo de firmar el Acuerdo entre Andorra y la Comunidad Europea por el cual Andorra y cada uno de los Estados contratantes procederán a intercambiar de forma automática información sobre cuentas financieras de sus residentes respectivos a partir del 1 de enero de 2018.

El 22 de febrero de 2016 la Unión Europea y Mónaco acordaron celebrar un Acuerdo para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras de sus residentes respectivos a partir del 1 de enero de 2018. Se prevé la firma del Acuerdo durante la primera mitad de 2016.

Ha de destacarse que, desde la perspectiva de los Estados miembros de la Unión Europea, **Austria únicamente comenzará a intercambiar información de cuentas financieras de forma automática a partir del día 1 de enero de 2018.**

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

IRPF

La falta de beneficios económicos no impide considerar a una actividad como una actividad económica por cuenta propia

En el supuesto planteado una persona física desarrollaba una actividad profesional con carácter de principal y, además, estaba dado de alta en la realización de actividades empresariales hípicas (cría y doma de caballos) y forestales.

Los órganos de la Inspección no admitieron estas actividades empresariales como tales y procedieron a la eliminación de los gastos deducidos en la autoliquidación del IRPF vinculados a tal actividad económica (gastos de salario y cotizaciones a la Seguridad Social del mozo de cuadra; gastos de mantenimiento y reparación). La justificación dada por los órganos de la Inspección para negar la condición de empresarial a la actividad de cría de caballos se basa en la existencia de pérdidas durante siete años derivadas de la realización de tal actividad.

El **Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de febrero de 2016 (recurso 4066/2014)** considera que, al definir las actividades económicas, el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas únicamente condiciona la existencia de actividad económica a la ordenación del trabajo y capital por cuenta propia con la intención de intervenir en el mercado de bienes y servicios. **A sensu contrario, no se supedita la existencia de actividad económica a la obtención de ganancias o pérdidas en el ejercicio.**

Es indudable, sin embargo, que si la esencia de toda actividad económica es la obtención de beneficio, es evidente que no puede sostenerse su existencia desde un punto de vista racional, cuando las pérdidas son constantes y mantenidas durante diversos ejercicios. **Ahora bien, la conclusión precedente requiere un análisis exhaustivo y completo de la actividad que demuestre, tanto por los medios, de todo orden utilizados, como por los fines pretendidos, su irracionalidad. Sin pruebas no se puede admitir la irracionalidad de la actividad empresarial efectuada.**

Tampoco se puede admitir que el hecho de que la actividad de hípica sea un entretenimiento excluya automáticamente la condición de actividad económica.

IVA

El principio de prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración fundamenta el derecho a la solicitud de devolución de ingresos tributarios indebidos de una empresa no establecida

Una sociedad establecida en los Países Bajos procedió a presentar la solicitud de devolución de cuotas de IVA repercutidas por sujetos pasivos establecidos en el Territorio de Aplicación del Impuesto. Con posterioridad a la presentación de la solicitud y, tras unas actuaciones de comprobación de los órganos competentes de la Administración tributaria española, se descubrió que existían otras facturas emitidas a la sociedad de los Países Bajos como destinataria de las mismas fechas a las que correspondían a las incluidas a la solicitud.

La sociedad establecida en los Países Bajos pretendió modificar la solicitud de devolución pero tal modificación no fue aceptada ya que había caducado el plazo legalmente previsto para proceder a la solicitud de la devolución de cuotas de IVA soportadas.

Sin embargo, **la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2016 (recurso de casación 2248/2014) busca un fundamento por el cual la sociedad establecida en los Países Bajos pueda obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas en España al no haber realizado actividades económicas en dicho territorio.**

El fundamento en el que se apoya la Sentencia es el de **la prohibición del enriquecimiento injusto y el de la neutralidad del IVA. Se inspira también esta sentencia en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007.**

La conclusión final es que la solicitud presentada que es ampliación de la anterior es extemporánea. Pero se ha de proceder, siguiendo el procedimiento legalmente establecido, a la determinación de la procedencia del derecho de la entidad solicitante a la devolución ya sea como ingreso indebido o como crédito a su favor, previa comprobación de los requisitos que legal y reglamentariamente se establecen, en las cuantías que resulten pertinentes y mediante las rectificaciones que corresponden, a fin de evitar un enriquecimiento injusto para la Administración.

ITP y AJD

La emisión de una liquidación por el ITP que resulta improcedente no produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por el AJD

En una operación de compra de unos bienes inmuebles efectuada en el año 2000 se procede a la renuncia a la exención de IVA y a la liquidación del AJD.

La oficina gestora de la Comunidad Autónoma inicia un procedimiento de comprobación a raíz del cual se procede a declarar inválida la renuncia a la exención de IVA y la sujeción a ITP que es objeto de liquidación administrativa. Con posterioridad, los órganos económico-administrativos procedieron a anular la liquidación girada por el ITP por entender que se cumplían todos los requisitos para la válida renuncia a la exención de IVA.

Con posterioridad, la Comunidad Autónoma procede a la liquidación de AJD durante el año 2009.

Lógicamente, se plantea la cuestión de la prescripción del derecho de la Comunidad Autónoma a liquidar el AJD correspondiente a un devengo producido en el año 2000 y la posible interrupción de la prescripción con ocasión del procedimiento de comprobación que produjo la liquidación inicial por ITP luego anulada.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2016 (recurso 3625/2014) se reconoce que no ha existido una actividad de la administración pública tendente a interrumpir el plazo de prescripción porque la actuación de comprobación inicial no fue encaminada a la liquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados sino a la de un impuesto totalmente diferente, como es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que somete a gravamen las operaciones de carácter oneroso, por más que ambos se encuentren regulados en el mismo texto normativo.

Por lo tanto, la liquidación practicada en segundo lugar por el concepto de Actos Jurídicos Documentados es una liquidación “ex novo” girada cuando ya había transcurrido el plazo de prescripción ya que las actuaciones realizadas en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no surte efectos interruptivos de la misma.

No resulta aplicable la reforma del artículo 68 de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en relación con la interrupción del plazo de prescripción puesto que el legislador considera que, cuando se trata de impuestos distintos, sólo la actuación errónea de la Administración basada en incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción y no, por el contrario, cuando la causa de aquella sea otra distinta de la expresada.

Dos cónyuges residentes en España son titulares por mitades de una cuenta corriente abierta en el Reino Unido. Entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015 el saldo de la cuenta se redujo en 25.000 euros. ¿Están obligados a presentar el modelo 720 correspondiente al ejercicio 2015?

El artículo 42bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de gestión e inspección tributarias regula la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

En el número 5 del artículo se establece la norma por la cual la obligación de presentar la declaración habrá de cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente al que se refiera la información a suministrar. La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos de las cuentas abiertas en entidades financieras se ha incrementado en más de 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En el supuesto planteado no se ha producido un incremento del saldo conjunto de las cuentas abiertas en las entidades financieras sino que se ha producido una reducción del mismo por lo que no procede la presentación de una nueva declaración.

Una sociedad residente en Singapur es cuentapartícipe en relación con una inversión inmobiliaria en España en la que se va a producir la venta del bien inmueble con la generación de un beneficio. El gestor del contrato de cuentas en participación es una entidad residente en España. ¿Cómo tributará el beneficio en sede de la sociedad residente en Singapur?

El contrato de cuentas en participación está regulado en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio. Mediante este tipo de contrato una parte cede a la otra la utilización de un capital con la finalidad de intervenir en sus operaciones mercantiles, participando ambos (gestor y partícipe) en los resultados prósperos o adversos de la operación en la proporción pactada. El partícipe no participa ni en el capital social ni en los fondos propios de la entidad gestora.

La Dirección General de Tributos en varias resoluciones ha considerado que el negocio de cuentas en participación supone una cesión a terceros, el gestor, de fondos propios

del partícipe y genera rentas que han de calificarse como de rendimientos del capital mobiliario a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (V0320-05 de 1 de marzo de 2005; V0295-06 de 17 de febrero de 2006; y V2210-13 de 5 de julio de 2013).

La calificación como rendimientos del capital mobiliario de los beneficios repartidos por parte de la entidad gestora a la entidad cuentapartícipe residente en Singapur conlleva la calificación de la renta como de dividendos (artículo 10) o de intereses (artículo 11) de acuerdo con lo previsto en el Convenio de doble imposición entre España y Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de 13 de abril de 2011 (BOE de 11 de enero de 2012). Cualquiera que sea la calificación que se dé, de entre las dos propuestas, a la renta satisfecha por el gestor al partícipe se reconoce convencionalmente al Estado de origen de las rentas, en este caso España, el derecho a someter a gravamen la renta con el límite del tipo máximo del 5 por ciento (inferior al tipo del 19 por ciento de derecho interno español).

Por lo tanto, el gestor habrá de proceder a aplicar el tipo máximo de retención del 5 por ciento sobre el importe bruto de los beneficios satisfechos al cuentapartícipe que acredite su condición de residente en Singapur.

Hacia la búsqueda de la justicia fiscal

En el mes de enero de 2016 fue publicado un Informe de OXFAM Intermon titulado “Una economía al servicio del 1%” que contiene un documento que se refiere específicamente a la situación en España. En dicho documento se denuncia la concentración de la riqueza en un número muy poco numeroso de ciudadanos, el crecimiento de la desigualdad y el desarrollo de políticas que favorecen a determinados grupos sociales vinculados con los Gobiernos.

Se denuncia en la página 8 de este documento que España recibe numerosas inversiones procedentes de “paraísos fiscales”. Se acompaña esta afirmación del ejemplo de Luxemburgo del que se dice que en 2014 acaparó el 14% de la inversión directa proveniente del exterior. En 2013 la inversión directa proveniente de los Países Bajos y de Luxemburgo sumaban el 52% de las inversiones foráneas en España.

Consideramos que la calificación como paraísos fiscales de Luxemburgo y de Países Bajos no es nada rigurosa puesto que, desde el punto de vista jurídico, los Países Bajos nunca han sido considerados como tales y en el caso de Luxemburgo las sociedades holding de 1929 dejaron de tener tal condición hace ya algunos años.

En cualquier caso, se ha destacar que, **según datos de la OCDE, en 2013 la presión fiscal ascendía en España al 32,7% del PIB mientras que en Luxemburgo ascendía al 38,4% del PIB y al 36,70% del PIB en los Países Bajos.**

En Luxemburgo el tipo general del IVA es del 17% (el más bajo de la Unión Europea), el tipo marginal máximo en el IRPF es el 40% al que se le añade un recargo mínimo del 7% y otro recargo temporal del 0,5% y el tipo del Impuesto sobre Sociedades es del 29,22% en términos generales.

En los Países Bajos el tipo general del IVA es del 21%. En el IRPF se establece un sistema de tributación diferenciada entre los diferentes tipos de ingresos: el tipo marginal máximo en el IRPF es del 52% para las rentas del trabajo y de la tenencia de la vivienda habitual; en el caso de las rentas derivadas de la titularidad de más del 5% de la titularidad de una empresa el tipo es del 25%; y en el caso de las rentas del capital se aplica el tipo del 30% al 4% de rentabilidad presunta sobre el capital. En el Impuesto

sobre Sociedades existen dos tipos impositivos aplicables uno del 20% por los primeros 200.000 euros de base imponible y el 25% sobre el exceso.

Ciertamente, en los sistemas tributarios de estos Estados existen determinadas ventajas fiscales que sirven para dotar de atractivo a estas localizaciones. Por ejemplo, en el caso de los Países Bajos existe un régimen muy desarrollado de exención de los dividendos y de las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de otras entidades. Además, los pagos de intereses y de cánones están exentos de tributar cuando son de fuente holandesa. En el caso de Luxemburgo existen importantes beneficios fiscales para las instituciones de inversión colectiva establecidas en dichos Estados así como para los vehículos de gestión de patrimonios.

Estas políticas fiscales pueden ser **una de las causas por las cuales el nivel de paro en estos países sea del 5,82% en Luxemburgo y del 6,5% en Países Bajos en enero de 2016 y que el salario mínimo interprofesional sea de 1.923 euros en Luxemburgo y de 1.508 euros en los Países Bajos en 2016.**

La conclusión que podemos extraer es que **la existencia de ventajas fiscales en relación con determinadas actividades económicas no necesariamente suponen una vulneración de la equidad fiscal cuando resultan una puerta abierta para el desarrollo de ciertos sectores empresariales que conllevan creación de empleo y crecimiento económico que puede destinarse a financiar los gastos públicos.**



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

