

[www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)

## NOTICIAS QUE DEBEMOS CONOCER

*En rojo las noticias que favorecen a la Administración y en verde las que favorecen a los obligados tributarios*

### La Comisión Europea recomienda a los países miembros medidas contra la planificación fiscal agresiva

En el marco de la crisis económica global y de los problemas recaudatorios de los Estados miembros, la Comisión Europea ha ampliado su política de búsqueda de medidas para asegurar la efectiva tributación de las rentas derivadas de las actividades internacionales. A la política ya clásica de fomento del intercambio automático de información entre Administraciones tributarias en relación con las rentas sujetas a gravamen en la imposición directa, se ha añadido la fijación de unos criterios mínimos sobre el contenido material de la fiscalidad y sobre la conducta de los agentes en el mercado.

**Uno de los aspectos que se quiere encauzar por parte de la Comisión Europea consiste en la denominada “planificación fiscal agresiva”.** Se puede considerar este fenómeno como el resultado de aprovechar las especificidades de un sistema fiscal determinado o de las incoherencias entre dos o más sistemas fiscales con la finalidad de reducir la cuota tributaria que ha de ser satisfecha. Esta planificación fiscal agresiva puede adoptar numerosas formas aunque los objetivos principales de la misma suelen ser las dobles deducciones (ej. una misma pérdida es deducida a la vez en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia) o la doble no imposición (ej. una renta que no queda sometida a gravamen en el Estado de la fuente queda exenta de tributación en el Estado de residencia del titular de la misma).

La Comisión Europea ha pretendido que todos los Estados miembros de la Unión Europea adopten la misma política en relación con esta cuestión y para ello ha procedido a la emisión de **la Recomendación C(2012) 8806 de 6 de diciembre de 2012 relativa a la planificación fiscal agresiva en la imposición directa.** En este texto se

sugieren una serie de medidas para combatir ciertas estructuras de planificación fiscal utilizadas con mucha frecuencia que se basan en las incoherencias entre dos o más sistemas fiscales y que favorecen la aparición de supuestos de doble no imposición.

Las medidas sugeridas son las siguientes:

**a) Restricciones a la aplicación de las reglas destinadas a evitar la doble imposición**

Cuando, en el marco de los convenios de doble imposición celebrados entre Estados miembros o con otros Estados, los Estados miembros se hayan comprometido a no someter a gravamen una determinada categoría de renta deberían asegurarse que **tal renta exenta de gravamen en un Estado contratante queda sometida a gravamen en el otro Estado contratante**. Se entiende que la renta queda efectivamente sujeta a gravamen cuando la renta no se beneficia de una exención, ni de un crédito de impuesto total ni de un tipo de gravamen igual a cero.

Se invita a los Estados a incluir una cláusula como la siguiente en los convenios de doble imposición destinada a evitar la situación descrita con anterioridad:

*“Cuando el presente convenio prevea que una categoría de renta queda sometida a gravamen de forma exclusiva en uno de los Estados contratantes o que pueda quedar sometido a gravamen en uno de los Estados contratantes, la renuncia del otro Estado a someter a gravamen dicha renta queda condicionada a que tal elemento de la renta quede efectivamente sometido a gravamen en el primer Estado contratante”.*

La exención de gravamen de una determinada clase de renta puede deberse también al contenido de una norma de Derecho interno de un Estado miembro. En tales casos **se recomienda a los Estados a condicionar tal exención a la condición de que la renta proveniente del exterior quede efectivamente sometida a gravamen en el Estado de la fuente de la misma**.

**b) Introducción de una cláusula general antievasiva**

Uno de los instrumentos propuestos para combatir la planificación fiscal agresiva consiste en la introducción de una cláusula general antievasiva **destinada a combatir aquellos supuestos en los que no resultan aplicables cláusulas antievasivas especiales**. Tal regla antiabuso habría de ser diseñada para que actuara respecto de las operaciones efectuadas en el marco nacional, el de la Unión Europea y el de fuera de la Unión Europea.

En este sentido, se sugiere la introducción de la siguiente disposición en la normativa tributaria del Estado afectado:

*“Se considerarán inexistentes los montajes artificiales o conjuntos artificiales de montajes constituidos con la finalidad esencial de evitar la imposición o beneficiarse de una ventaja fiscal. A efectos exclusivamente tributarios las autoridades nacionales determinarán la existencia de los montajes artificiales en base a su realidad económica.”*

El concepto de montaje seguido por la Comisión es muy amplio ya que incluye cualquier clase de régimen, transacción, medida, operación, acuerdo, subvención, entente, promesa, compromiso o hecho, en una o varias etapas. **Esta o estas figuras son contrarias al objeto, espíritu y finalidad de las disposiciones fiscales que resultan aplicables en el supuesto general.**

Para determinar si un montaje tiene el rasgo de artificial o no se tendrán en cuenta diversos elementos del mismo entre los que destacan:

- a) La calificación jurídica otorgada a las diferentes etapas que componen el montaje es incompatible con la calificación jurídica que ha de atribuirse al montaje analizado en su globalidad.
- b) El montaje o conjunto de montajes han sido adoptados de una forma diferente o inusual respecto de las formas típicas que son adoptadas para la realización de las diferentes operaciones.
- c) El montaje o conjunto de montajes contienen elementos que tienen por efecto el de compensarse o anularse.
- d) Las operaciones realizadas tienen efectos circulares.
- e) El montaje o conjunto de montajes comporta beneficios fiscales considerables pero tal incentivo no se refleja ni en los riesgos comerciales adoptados por el contribuyente ni por los flujos de tesorería de este último.
- f) El beneficio fiscal devengado antes de impuesto es irrelevante en relación con el importe de la ventaja fiscal devengada.

La transcendencia de la ventaja fiscal obtenida derivada de la existencia del montaje o de los montajes se puede medir mediante la comparación entre la cuota tributaria

derivada de la realización de los negocios típicos o usuales sin la presencia del montaje o de los montajes y los siguientes parámetros:

- a) **Una fracción de la renta no se incluye en la base imponible.**
- b) **El contribuyente se beneficia de una deducción.**
- c) **Se obtiene una pérdida fiscal.**
- d) **Se elimina la aplicación de retención en la fuente.**
- e) **Se compensa el impuesto pagado en el extranjero.**

Los Estados miembros han de informar a la Comisión Europea de las medidas adoptadas en relación con la puesta en práctica de esta Recomendación.

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

### Ley General Tributaria

#### **Corresponde a la Administración la motivación de la existencia de dilaciones imputables al obligado tributario**

La liquidación administrativa derivada de un procedimiento de inspección ha sido notificada al obligado tributario una vez transcurrido el plazo inicial de doce meses de duración del procedimiento. En dicha liquidación se afirma la existencia de varios períodos de tiempo durante los cuales se han producido dilaciones imputables al contribuyente que se sustraen a efectos de cómputo del plazo de duración de este procedimiento.

**La Audiencia Nacional en su Sentencia de 3 de mayo de 2012 (recurso 217/2010) parte de la concepción de dilación imputable al obligado tributario como un supuesto en el que no sólo se ha de superar el plazo concedido para llevar a cabo una determinada actuación inspectora o aportar datos o documentación sino que se necesita un elemento teleológico por virtud del cual esta superación del plazo ha impedido el correcto desarrollo de las actuaciones inspectoras.**

Este segundo requisito para la existencia de una dilación exige del Inspector-Jefe autor de la liquidación que pone fin al procedimiento administrativo una motivación del cómputo del plazo de duración del procedimiento y de los períodos de tiempo en los que se considera que se ha producido una dilación imputable al contribuyente.

**Esta motivación contenida en el acuerdo de liquidación debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciénolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes de las anteriores.**

En el supuesto planteado la justificación de la consideración de determinados períodos de tiempo como de dilaciones se ha basado en una fórmula como la de **a “petición del contribuyente” sin aportar prueba alguna que la posible pérdida de tiempo que se haya producido sea imputable al obligado objeto de la inspección. En consecuencia, no existe una válida motivación de la presencia de dilaciones y los días correspondientes a las mismas suman en el cómputo de la duración del procedimiento.**

## IRPF

### **Se pueden aportar pruebas de no residencia fiscal en España que rompan la presunción de residencia fiscal en España derivada de la presentación de una autoliquidación de IRPF**

El régimen fiscal de impatriados existente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite a las personas físicas que se convierten en residentes fiscales en España la tributación aplicando las reglas propias del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (es decir, tributando únicamente por las rentas de fuente española pese a tener la condición de residentes en territorio español).

Una de las condiciones legalmente exigidas para poder aplicar este régimen es de carácter negativo y consiste en no haber sido residente en España durante los diez años anteriores al nuevo desplazamiento al territorio español.

En el supuesto planteado el interesado en acogerse al régimen especial de trabajadores impatriados había presentado la declaración de IRPF por obligación personal de contribuir en el año 1998 por lo que se rompía el plazo de diez años previos sin tener la condición de residente fiscal en España y, como consecuencia de ello, no nacería el derecho a la aplicación del régimen español. El hecho de haber presentado la declaración de IRPF por obligación personal por el propio sujeto pasivo conlleva la entrada en juego de la regla contenida en los artículos 116 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.4 de la vigente Ley 58/2003 según la cual los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

En su **Sentencia de 16 de mayo de 2013 la Audiencia Nacional (recurso 226/2010) califica la disposición anterior como una presunción legal relativa, iuris tantum, que admite prueba en contrario**. Lógicamente, esta prueba en contrario ha de ser aportada por el obligado tributario que presentó inicialmente la autoliquidación.

Partiendo de este planteamiento, **la Audiencia Nacional reconoce la permanencia del interesado en Canadá durante más de 183 días en el año 1998 y el error cometido en el momento de presentar la autoliquidación de IRPF al analizar los diversos medios de prueba aportados**: a) la cotización a la Seguridad Social española por un período de ciento ochenta y un días inferior al legal; b) la certificación del Director de Recursos Humanos de la empresa en la que constata que el obligado tributario trabajó para dicha empresa con contrato laboral indefinido en sus oficinas de una ciudad canadiense; c) fax emitido por las autoridades fiscales canadienses en el que se incorporan las copias de las declaraciones tributarias realizadas en Canadá en los ejercicios 1997 y 1998; y d) el permiso de residencia canadiense obtenido el 11 de junio de 1998.

## IRPF

### **La incapacidad declarada judicialmente que da lugar al incremento del mínimo exento en el IRPF ha de ser declarada por la jurisdicción civil y no por otra jurisdicción**

El artículo 60.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé que los sujetos pasivos del impuesto tendrán derecho al mínimo por discapacidad incrementado por acreditar una minusvalía igual o superior al 65 por 100 las personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente aunque no alcance dicho grado.

Por lo tanto, se trata de una norma por la cual la tenencia de la consideración de incapacitado por declaración judicial conlleva automáticamente el derecho a efectos del IRPF de aplicar el mínimo por discapacidad incrementado.

La cuestión que se ha planteado es la de determinar si situaciones de discapacidad reconocidas por la jurisdicción social o contencioso-administrativa suponen el acceso inmediato a la minusvalía igual o superior al 65 por 100 a efectos del IRPF.

**La resolución del Tribunal Económico-Administrativa Central 00/3651/2012, de 24 de abril de 2013** se apoya en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que dispone que en el supuesto en el que la normativa tributaria no defina un concepto se empleará su sentido jurídico, técnico o usual según convenga. La ausencia de definición fiscal de incapacidad declarada judicialmente en la normativa tributaria conlleva la aplicación de la definición jurídica de carácter civil que ha desarrollado las instituciones de la capacidad y de la discapacidad. También se basa el TEAC en el artículo 14 LGT que prohíbe el uso de la analogía para ampliar más allá de sus estrictos términos el ámbito del hecho imponible, exenciones o beneficios fiscales.

**La conclusión a la que llega el TEAC es que la expresión “incapacidad declarada judicialmente” empleada en el último inciso del segundo párrafo del artículo 60.3 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere únicamente a la incapacidad civil contemplada en los artículos 199 y siguientes del Código Civil y 748 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin que pueda entenderse como tales las declaraciones emitidas por los órganos de otras jurisdicciones como pueden ser la social o la contencioso-administrativa.**

¿Cómo ha de declarar un asalariado una renta del trabajo que no ha percibido realmente de la empresa para la que presta sus servicios al estar la misma en concurso?

El artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como regla general que las rentas del trabajo han de imputarse al período impositivo en el que resultan exigibles. Una de las excepciones a esta regla general sobre imputación temporal de las rentas está constituida por el supuesto en el que, por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciben en períodos impositivos distintos a los de su exigibilidad.

Para estas hipótesis en la que cabe el supuesto de hecho descrito, la renta del trabajo se imputará al ejercicio en el que la renta será exigible pero tal imputación se efectuará mediante la presentación de una autoliquidación complementaria correspondiente al ejercicio en el que la renta era exigible sin que, por ello, se exijan al contribuyente, intereses de demora, sanciones ni recargos.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguientes plazo de declaración por el IRPF.

En los supuestos en los que el administrador de una sociedad presta dinero a la misma los intereses satisfechos por tal préstamo se incluyen en la parte general de la base imponible del IRPF del administrador persona física por la parte que exceda de un límite previsto legalmente y se incluyen en la renta del ahorro por la parte en que no excedan de dicho límite. ¿Cómo se han de reflejar las cantidades que se califican como renta del ahorro en el modelo 193?

En la Orden de 1 de diciembre de 2011 (BOE número 303 de 17 de diciembre de 2011 pág.138436) se incluyen los diseños lógicos para la preparación del modelo 193 y en relación con las claves de percepción de rentas del capital mobiliario se indica que:

La clave “D” corresponde a rendimientos o rentas obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas cuando el receptor sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La clave "B" corresponde a los otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

*"Cuando se emplee la clave "D" deberá tenerse en consideración lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los efectos de la distribución de las percepciones entre las claves "B" y "D". De este modo, en aquellos casos en que el perceptor haya cedido capitales propios por un importe superior al resultado de multiplicar por tres su participación en los fondos propios de la entidad vinculada prestataria, deberá declararse la percepción atendiendo al siguiente reparto:*

*Se declararán con la clave "B" los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que procedan de la parte de los capitales cedidos que no exceda del resultado de multiplicar por tres su participación en los fondos propios de la entidad.*

*Se declararán con la clave "D" los rendimientos del capital mobiliario previsto en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que procedan de la parte de los capitales cedidos que exceda del resultado de multiplicar por tres su participación en los fondos propios de la entidad".*

Por lo tanto, por la parte de los intereses que no supere el resultado de multiplicar por tres la participación en los fondos propios de la entidad pagadora se aplicará la clave B y no la D.

### Inicio del cómputo del plazo de prescripción

Cuando en el año 1963 los redactores de la Ley General Tributaria decidieron incluir la prescripción como forma de extinción de la obligación tributaria regularon dicha figura incluyendo, además de la fijación del plazo de tiempo de prescripción, un régimen jurídico complejo relativo a la misma que incluía aspectos tales como la determinación del inicio del cómputo del plazo de prescripción, la posibilidad de interrupción del mismo o la aplicación de oficio de la institución.

Esta técnica jurídica ha sido mantenida en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003 manteniendo una norma relativa al inicio del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación que se sitúa en el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el inicio del cómputo del plazo de prescripción se sitúa el 1 de julio de cada año en relación con el hecho imponible devengado el 31 de diciembre del año anterior.

La obligación tributaria que nace con ocasión del devengo es puesta en conocimiento a la Administración a través de la actuación del propio sujeto pasivo que, al presentar la autoliquidación, declara y liquida la misma. **El hecho imponible declarado y cuantificado reflejado en la autoliquidación es único, correspondiente a un determinado período impositivo o período de liquidación, y resultante de la aplicación de los diferentes elementos estructurales del tributo (exenciones, reducciones en la base imponible, deducciones y bonificaciones, tipos especiales). La prescripción surge en relación de la obligación tributaria en su globalidad, como un conjunto único cuya extinción se produce también de una forma única.**

El cálculo de la cuota a ingresar está influido en numerosas ocasiones por la aplicación de beneficios fiscales cuya consolidación está vinculada al cumplimiento de los requisitos legalmente previstos cuyo plazo de maduración va más allá del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se aplican. De ahí surge la duda sobre el tratamiento a otorgar al supuesto en el que con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación. La regla general establecida en el artículo 122.2 LGT es la de que el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo

en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora. Existen supuestos específicos en los que el legislador se ha decantado por otra opción como en el caso de la exención por reinversión en vivienda habitual en el que se ha de presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio en el que se aplicó el beneficio fiscal de forma indebida con los intereses de demora correspondientes.

**Estas fórmulas de regularización de la indebida aplicación de un beneficio fiscal inicialmente válido no afectan a las reglas de inicio del plazo de prescripción, no modifican la determinación legal del momento de inicio del cómputo de la prescripción. No se crean reglas especiales sobre esta cuestión vinculadas con la modificación del derecho a la aplicación de un incentivo fiscal.**

El correcto tratamiento de una actuación como es la de la presentación de autoliquidación complementaria a efectos de la prescripción **pasa por la utilización de la institución de la interrupción del plazo de prescripción**. Con toda claridad se produce el supuesto de interrupción del plazo de prescripción previsto en el artículo 68.2.c) LGT consistente en la interrupción por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en  
[www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)