

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

El Gobierno catalán presenta el proyecto de Ley de reforma de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Dada su adscripción al régimen de financiación de las Comunidades Autónomas previsto en la LOFCA, la Generalitat de Cataluña no tiene capacidad para proceder a la eliminación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino que su competencia estriba en la posibilidad de incrementar las reducciones respecto de la base imponible para generar la base liquidable, la modificación de la tarifa y de los coeficientes multiplicadores y el establecimiento de deducciones y bonificaciones en la cuota.

Empleando esta capacidad normativa se ha presentado un Proyecto de Ley por el cual se va a introducir una bonificación del 99 por 100 de la deuda tributaria resultante para aquellos sujetos pasivos que se encuentren en los grupos I y II de parentesco que incluyen al cónyuge y a la totalidad de

los descendientes, ascendientes, adoptados y adoptantes.

Estas normas se aplicarán de forma retroactiva desde el 1 de enero de 2011.

Si, finalmente, se aprueba la norma los pertenecientes a estos grupos de parentesco se beneficiarán de las siguientes ventajas fiscales:

- Aplicación de las reducciones por parentesco y complementaria de parentesco. El importe de las reducciones aplicables previstas desde el 1 de julio de 2011 será aplicable con seis meses de antelación desde el 1 de enero de 2011.
- Nueva tarifa menos progresiva.
- Eliminación de los coeficientes multiplicadores por razón de patrimonio preexistente.
- **Bonificación del 99 por 100 de la cuota.**

Para las personas que se encuentran en el resto de grupos (parientes o no) se aplicarán las mismas ventajas fiscales a excepción de la última de las citadas.

Todavía no ha sido adoptada una decisión en relación con la aprobación de modificaciones en la modalidad del Impuesto sobre Donaciones.

[Andorra aprueba las normas de desarrollo del intercambio de información fiscal previa solicitud](#)

Como consecuencia de la aprobación por Andorra de acuerdos internacionales de intercambio de información con transcendencia tributaria con Francia y España, Andorra ha debido establecer las reglas y procedimientos de Derecho interno para llevar a la práctica los compromisos de origen internacional asumidos.

La primera disposición adoptada en este sentido consistió en la Ley 3/2009, de 7 de septiembre, de intercambio de información en materia fiscal previa solicitud. Las reglas contenidas en esta norma son aplicables a los supuestos de acuerdos de intercambio de información a nivel administrativo en materia fiscal o, bien, a convenios para eliminar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. El desarrollo reglamentario de esta Ley es muy reciente y fue publicado en el Butlletí Oficial del Principat d'Andorra el día 2 de marzo de 2011.

Ha de destacarse de forma muy especial que la posibilidad de solicitar información con transcendencia tributaria prevista en las normas aprobadas solo será aplicable cuando los acuerdos de intercambio de información hayan entrada en vigor y se refieran a períodos impositivos que comiencen con posterioridad a la fecha de firma de estos instrumentos o a obligaciones tributarias nacidas a contar desde la misma fecha.

[¿Cómo han de ser las solicitudes de intercambio de información fiscal?](#)

La normativa presta una especial atención al contenido de las solicitudes previas de intercambio de información tributaria, en especial por lo que respecta al contenido de las mismas.

Las principales características que han de ser cumplidas son las siguientes:

- a) Ha de tratarse de solicitudes escritas enviadas al ministerio encargado de las finanzas de Andorra.
- b) Las solicitudes han de describir su objeto de formas que las solicitudes genéricas no serán atendidas.
- c) De forma obligatoria la solicitud ha de incluir la siguiente información:
 - Identidad de la persona afectada. Los datos relativos a la identidad de la persona afectada incluyen el nombre y apellidos o razón social, la

- dirección o domicilio, así como cualquier otro tipo de información que sea necesaria para determinar la identidad de la persona afectada de forma que no pueda existir ninguna confusión.
- Período objeto de la petición. La petición de información debe hacer referencia a los períodos impositivos objeto de comprobación así como los períodos impositivos respecto de los cuales se solicita información en el caso de que difieran de los períodos objeto de comprobación.
 - La naturaleza de la información solicitada. La petición de información ha de precisar la naturaleza de las rentas y de las operaciones que generan las obligaciones tributarias, el correcto cumplimiento de las cuales es objeto de la investigación que motiva la solicitud de información.
 - La finalidad para la cual se solicitan las informaciones en aplicación de la normativa fiscal de la parte requiriente. En la solicitud de intercambio de información se ha de indicar la finalidad perseguida por la parte requiriente y precisar si esta finalidad es únicamente administrativa o si puede comportar una responsabilidad penal.
- Motivos y elementos que permiten pensar que la información solicitada puede previsiblemente resultar de interés para la Administración del Estado requiriente. La solicitud ha de precisar el motivo por el cual la información solicitada resulta de interés para la Administración del Estado requiriente en relación con la persona afectada.
 - La solicitud previa debe incluir los motivos y los elementos suficientes que permitan creer que la información solicitada está al alcance de la autoridad competente andorrana o en su posesión o bien que puede ser obtenida por una persona que se encuentra bajo su jurisdicción y, en la medida que se conozca, el nombre y dirección de la persona de la cual se puede pensar que tendría en su posesión o a su alcance la información solicitada.
- A estos efectos constituyen elementos suficientes cualquier documento o elemento que establezca y determine la relación entre la persona afectada y el poseedor de la información.
- Los documentos y elementos de referencia deben haber sido obtenidos de acuerdo con la

legislación aplicable a estos efectos.

- Declaración que certifique que la petición es conforme con las disposiciones legislativas y reglamentarias así como a las prácticas administrativas del Estado requiriente precisando el fundamento jurídico en el que se basa la petición así como el certificado de que la Administración del Estado requiriente podría obtener la información si esta se encontrara en su poder.
- Declaración extendida por la autoridad competente del Estado requiriente que certifique que la petición es conforme con el instrumento legal en el que se fundamenta.
- Declaración que acredita que el Estado requiriente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información solicitada a excepción de aquellos que le puedan comportar dificultades desproporcionadas.

¿Cuáles son las causas de denegación de asistencia?

Se han previsto una serie de causas por las cuales la autoridad competente andorrana puede denegar la asistencia solicitada por la Administración del Estado requiriente.

Estas causas se encuentran tasadas y son las siguientes:

- Adopción de medidas administrativas que derogan su legislación y su práctica administrativa.
- Comunicación de información que no podría ser obtenida en base a su legislación o en el marco de su práctica administrativa normal.
- Comunicar información que desvelaría un secreto comercial, industrial, profesional o un procedimiento comercial, así como información cuya comunicación iría contra el orden público.
- Proporción de información que pudiera desvelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado u otro representante legal reconocido cuando tales comunicaciones se produzcan con la finalidad de obtener o prestar asesoramiento jurídico, o se produzcan a efectos de su utilización en un proceso judicial en curso o previsto.

¿Cómo se desarrolla el procedimiento de obtención de la información?

Una de las singularidades del procedimiento andorrano de obtención de información es la de habilitar la posibilidad de presentación de recursos con carácter suspensivo.

El Ministerio responsable de finanzas de Andorra analizará la solicitud de intercambio de información recibida con la finalidad de controlar si se han cumplido los requisitos legalmente establecidos. Si los requisitos establecidos no se han cumplido, se devolverá la petición de información al Estado requiriente para que la pueda completar o modificar.

Si los requisitos establecidos se han cumplido, la petición de intercambio de información se notifica a la persona afectada en la forma prevista en el Código de la Administración. Al mismo tiempo, la petición se notifica de la misma forma a la persona poseedora de la información solicitada, si procede.

En los trece días naturales posteriores a la notificación, tanto la persona afectada como la poseedora de la información pueden formular ante la autoridad competente un recurso de oposición debidamente motivado. La autoridad competente dicta su resolución en los trece días naturales que siguen a la formalización de la oposición. Este recurso suspende la ejecutividad de la petición de información.

La decisión de la autoridad competente puede ser recurrida en el plazo de trece días naturales ante la Secció Administrativa de la Batllia d'Andorra, la cual, después del trámite de audiencia de la persona afectada, de la entidad poseedora de la información y de la autoridad competente, dicta resolución en un plazo máximo de trece

días naturales a contar desde la interposición del recurso jurisdiccional. Este recurso suspende la ejecutividad de la petición de información.

La resolución judicial es recurrible ante la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justicia en los trece días naturales posteriores a su notificación. Este recurso suspende la ejecutividad de la petición de información.

Oída la persona afectada, la entidad poseedora de la información y la autoridad competente, la Sala Administrativa del Tribunal Superior dicta resolución firme y definitiva en un plazo máximo de trece días a contar desde la formalización del recurso.

En el caso de que no se formule oposición a la decisión positiva de la autoridad competente, o que el recurso interpuesto sea desestimado por resolución firme y definitiva, la autoridad competente llevará a cabo las actuaciones destinadas a complementar la petición de información con solicitud previa.

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

Las diligencias argucia no son instrumentos eficaces para interrumpir el plazo de prescripción de la obligación tributaria

El Tribunal Supremo ha establecido hace muchos años la regla por la cual las actuaciones de la Inspección de Hacienda serán válidas para conseguir la interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria. Las condiciones son las siguientes:

- a) Se ha de tratar de una actividad real orientada a la liquidación o la recaudación de la deuda tributaria.
- b) Debe ser una actuación jurídicamente válida.
- c) Debe ser una actuación notificada al sujeto pasivo.
- d) Ha de ser una actuación precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate.

Sólo tienen capacidad interruptiva los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de conseguir aquel efecto sobre la prescripción, contribuyan eficazmente

a la liquidación, la recaudación o la imposición de una sanción en el marco del impuesto controvertido.

Por lo tanto, son diligencias argucia o irrelevantes las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2010 (recurso 4814/2007) y respecto de la investigación de las rentas declaradas y de la posible existencia de rentas no declaradas en relación con valores mobiliarios y otros elementos patrimoniales se califica como petición totalmente lógica la que tiene por objeto un requerimiento para la presentación de movimientos bancarios referidos únicamente a los períodos objeto de comprobación e investigación.

En un supuesto en el que la comprobación de la situación tributaria de una sociedad exige realizar actuaciones de comprobación respecto de otra sociedad con la que se mantenían relaciones financieras, el

Tribunal Supremo considera que se han producido diligencias irrelevantes ya que la regularización de la situación tributaria de la entidad primeramente inspeccionada se efectuó con anterioridad a la finalización de las actuaciones en relación con la entidad requerida (Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, recurso 741/2007).

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2010 (recurso 787/2005) se niega la condición de diligencia relevante a un supuesto en el que se anuncia la realización de actuaciones futuras de comprobación en relación con determinados períodos impositivos respecto de los cuales todavía no se había realizado actuación alguna.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2010 (recurso 11318/2004) se consideran como irrelevantes a varias diligencias firmadas por un subinspector ya que no había inspector asignado al procedimiento inspector cuando tuvieron lugar tales diligencias y las funciones de los subinspectores tienen carácter subalterno, dependiente y sometido a las órdenes, instrucciones y encomiendas del correspondiente superior, normalmente un inspector o jefe de unidad.

No se admite la existencia de diligencias argucia en un supuesto en el que el recurrente no argumentó cuáles eran las circunstancias que convertían las actuaciones realizadas

en actuaciones irrelevantes a efectos del desarrollo del procedimiento inspector (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2010, recurso 1247/2004).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La transmisión de la cartera de clientes por un agente de seguros con ocasión del cese en la actividad genera una ganancia de patrimonio que puede beneficiarse de los coeficientes de abatimiento

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2011 (rec. 5564/2006) ha de determinar cuál es el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado en la Ley 18/1991, de 6 de junio, de la transmisión por parte de una persona física que venía realizando la actividad de agente de seguros de los derechos sobre su cartera de seguros a la compañía de la que hasta aquel momento había sido representante con ocasión de su cese de actividad por jubilación.

El Tribunal Supremo ha de decidir, en primer lugar, sobre la calificación jurídica que ha de darse a las rentas generadas. Para ello, el Tribunal considera que los elementos patrimoniales afectos al patrimonio empresarial de la persona física (en este caso la cartera de seguros en vigor) pasan del patrimonio empresarial al patrimonio personal de la persona física sin que se generen ni incrementos ni pérdidas de patrimonio y esta

entrada en el patrimonio personal se efectúa sobre la base del coste histórico de adquisición.

Cuando se produce la transmisión de este activo a un tercero se origina, por tanto, un incremento o pérdida de patrimonio.

La siguiente cuestión que ha de dilucidarse es la de determinar si resultan aplicables o no los coeficientes de abatimiento por antigüedad a efectos de cálculo de la ganancia de patrimonio.

El Tribunal resuelve esta cuestión en base al contenido del artículo 41.Tres de la Ley 18/1991 por la cual se entenderá que no ha existido desafectación, salvo en los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad, si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la desafectación. **Esta norma conlleva que cuando el sujeto pasivo cesa en su actividad empresarial o profesional en ese mismo momento se entiende desafectado la totalidad de su patrimonio empresarial o profesional de modo que su posterior enajenación genera incrementos o disminuciones de patrimonios de bienes no afectos y, por ello, se benefician de la aplicación de los coeficientes de abatimiento cualquiera que sea el plazo de tiempo transcurrido entre la desafectación y la transmisión del activo.**

Esta es la norma aplicable en el presente supuesto en la que se ha

producido el cese en la actividad empresarial del corredor de seguros.

Se mantiene el criterio de la **Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2004.**

Impuesto sobre el Valor Añadido

La transmisión de una rama de actividad empresarial no queda sujeta al IVA aunque la empresa transmitente continúe desarrollando una actividad empresarial

En el presente supuesto una entidad transmitió determinados activos y pasivos ligados a la actividad de promoción inmobiliaria a determinados socios ante discrepancias en la gestión de la entidad. Los adquirentes continuaron con la realización de actividades de promoción inmobiliaria. A su vez, la sociedad transmitente se reservó activos y pasivos para ejercer la actividad de construcción y promoción.

La cuestión que se plantea es la de determinar si la transmisión de la rama de actividad es o no una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Ha de tenerse en cuenta que la sociedad transmitente ha continuado realizando actividades empresariales.

En la **Sentencia de 9 de marzo de 2011, la Audiencia Nacional (rec. 521/2009)** considera que no es necesaria la transmisión de todo el patrimonio empresarial sino que basta, para que la operación no quede sujeta a gravamen, que se transmita una rama de actividad

siempre que tenga sustancia independiente propia. El concepto de rama de actividad debe entenderse como aquel conjunto de bienes y derechos indispensables para la realización de la actividad de forma independiente y autosuficiente ya que no es necesaria la transmisión de un todo absoluto sino de un todo en relación a un concreto patrimonio, aquel que sirve y es imprescindible para la realización de la actividad de que se trate.

En el supuesto analizado se ha producido la transmisión de una rama de actividad ya que con el patrimonio recibido por la sociedad adquirente puede realizarse la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, por más que la entidad transmitente se haya reservado parte del patrimonio para continuar, por su parte, con la actividad de promoción.

La conclusión final a la que llega la Sentencia de la Audiencia Nacional es que **la transmisión de la rama de actividad de promoción inmobiliaria ha de calificarse como una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 37/1992 pues se transmite un patrimonio que hace posible que la empresa que lo recibe realice una actividad de promoción inmobiliaria.**

[Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#)

Para determinar la fecha de una transmisión se puede emplear la fecha

de un documento privado siempre que se demuestre que la fecha de la transmisión fue la que figura en el documento

La transmisión de la propiedad de un bien inmueble está condicionada en Derecho Civil y en Derecho Financiero a la existencia de título y modo. Por lo tanto, cuando se produce una compraventa además de este título se ha de proceder al modo, a la entrega de la posesión del bien inmueble. La existencia de tales circunstancias puede probarse por cualquier medio admitido en Derecho.

En el caso del documento privado el artículo 1227 del Código Civil advierte que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario por razón de su cargo. Esta norma ha de interpretarse en el sentido de que se trata de una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario que ha de ser suficiente, plena y convincente.

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2011 (recurso 108/2010)** se admite como prueba de la fecha de la adquisición de la finca mediante documento privado **la presentación de escritos ante la Administración Municipal y ante la Autoridad Militar en los años 1982 y 1983, respectivamente.**

En el mismo sentido se citan las **Sentencias de 29 de diciembre de 2010 (recursos 8/2010 y 21/2010) y 12 de enero de 2011 (recurso 376/2009).**

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el supuesto de la transmisión de las acciones mediante compraventa con pacto de reserva de dominio se imputará la renta a medida que se vayan percibiendo los pagos correspondientes

El Tribunal Supremo ha de analizar en la **Sentencia de 16 de marzo de 2011** el tratamiento fiscal que ha de darse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al supuesto del contrato de venta de las acciones de una sociedad anónima en el que se pacta el pago del precio por parte del comprador durante un plazo de diez años, la existencia de un pacto de reserva de dominio hasta el pago del último plazo y la cesión de los derechos políticos y económicos derivados de la tenencia de las acciones al comprador incluso antes de adquirir la plena propiedad.

El Alto Tribunal recalifica el contrato en el sentido de considerar que se produce la transmisión de la propiedad con una condición resolutoria del impago del precio en las condiciones convenidas.

Ello conlleva la aplicación de la regla especial de imputación de la renta prevista para las compraventas con pago aplazado en el artículo 56.4 de la

Ley 18/1991, de de junio. Se entiende que la transmisión de las acciones ya se ha celebrado y, por lo tanto, ha de imputarse un incremento de patrimonio pero el importe de este incremento de patrimonio no será el correspondiente a la totalidad del precio pactado en el contrato de compraventa sino que será el correspondiente a los cobros que se vayan efectuando. La ganancia de patrimonio ha de imputarse a medida que se hagan efectivos los sucesivos pagos parciales acordados.

Una persona física que presta servicios para una editorial de elaboración de materiales para enciclopedias y colecciones por fascículos ¿queda obligada a repercutir IVA por sus servicios?

El artículo 20.Uno.26º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que estarán exentos los servicios profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

Las prestaciones de servicios efectuadas por esta persona física encajan en el supuesto de la exención de IVA. En este sentido se pueden consultar las Resoluciones de la Dirección General de Tributos 0540-02 de 4 de abril de 2002 (*“de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido estarán sujetas pero exentas del citado tributo las prestaciones de servicios efectuadas por periodistas personas*

físicas que consistan en la redacción de textos para su publicación en periódicos o revistas, cualquiera que sea el formato, digital o papel, en que se edite la publicación”) y 0674-03 de 20 de mayo de 2003 (*“Las prestaciones de servicios, incluidas aquellas cuya contraprestación consista en derechos de autor, efectuadas por escritores personas físicas que consistan en la creación de obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas así como en la redacción de textos para su publicación en revistas”*).

Mi empresa se dedica al montaje de stands en ferias y exposiciones presta servicios en España y en otros países. Ha oído que se han producido cambios en cuanto a la aplicación del IVA.

Hasta el 31 de diciembre de 2010 la opinión uniforme en los Estados contratantes es que los servicios prestados con ocasión de ferias y exposiciones (alquiler de “stands” para la exhibición, construcción de los “stands”, alquiler de mobiliario y otros servicios) constituyen una prestación de servicios única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos servicios pueden calificarse en función de las reglas de localización como servicios directamente relacionados con inmuebles (por ejemplo, con el inmueble en el que se desarrolla la

feria, exposición o congreso) , bien de servicios accesorios a los propios de los organizadores de tales eventos. En cualquier caso, la regla es que estos servicios se entienden prestados en el territorio en el que se desarrolle la feria o exposición. Por lo tanto, se aplicará el IVA español si los servicios se prestan en la Península o Islas Baleares.

A partir del 1 de enero de 2011, la regla de localización que se aplica a estos servicios es la regla general. Ello implica que estos servicios se entenderán localizados en el territorio de aplicación del IVA cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional.

En caso de que el destinatario de los servicios sí tenga la condición de empresario o profesional, los servicios se localizarán en el territorio donde radique la sede de su actividad económica, o tenga un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual (DGT V2849-10, de 30 de diciembre de 2010).

La utilización de la figura de la simulación

Con frecuencia los profesionales del asesoramiento jurídico-tributario expresan su descontento con la cada vez más habitual utilización por parte de los órganos de la inspección de la figura de la simulación como instrumento para proceder a la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes. Ante un entramado de sociedades más o menos complejo en las actas de inspección se opta por proceder al levantamiento del velo societario tras calificar las sociedades existentes como meras pantallas destinadas a ocultar la identidad de los titulares finales de los bienes o de las rentas.

De acuerdo con el artículo 16 de la Ley General Tributaria la presencia de actos o negocios simulados ha de conllevar la aplicación a tales actos o negocios simulados del hecho imponible efectivamente realizado por las partes. Por lo tanto, la efectiva existencia de simulación en los actos o negocios declarados es el presupuesto habilitante indispensable para la exigencia de las obligaciones tributarias que habrían quedado ocultas. Ello implica un trabajo previo de la

Administración de determinar qué entidades son las que tienen un carácter ficticio y porqué tienen tal carácter. Para ello han de tenerse en cuenta elementos tales como la mayor o menor antigüedad de la entidad, el análisis de las actividades desarrolladas a lo largo del tiempo (actividades con sustantividad propia; obtención de rentas pasivas), la existencia o no de empleados, el cumplimiento o no de las obligaciones contables y registrales...

Dadas las importantes consecuencias que genera la declaración de la existencia de simulación únicamente tras un análisis detenido y exhaustivo de los elementos de hecho y de derecho, puede y debe la Administración declarar la existencia de simulación o de levantamiento del velo societario y las consecuencias fiscales que se derivan de ello.

A pesar de la importancia de recoger de forma adecuada antecedentes y elementos de prueba para poder afirmar la existencia de simulación, es posible citar supuestos en los que los órganos de la Administración no han actuado con este nivel de rigor exigible. Han declarado unilateralmente la presencia de simulación y han imputado a las personas físicas las

rentas e ingresos obtenidos por las sociedades o entidades cuya existencia se pone en cuestión.

El uso de la figura de la simulación como forma de reacción del ordenamiento jurídico es una opción legítima en manos de la Administración para hacer frente al posible incumplimiento de las normas fiscales. Sin embargo, el uso de esta institución debe efectuarse con el debido cuidado y respeto por los diversos elementos legales previstos para configurar cualquier obligación tributaria. No en vano este tipo de obligaciones se fundamenta en el principio de legalidad y en el principio de imposibilidad de alteración de los elementos de la obligación tributaria.

Como consecuencia del empleo de la simulación se están dejando de lado las apariencias jurídicas y se pretende entrar en el substrato de los negocios y actos jurídicos que se han realizado de forma efectiva. Ello conlleva la construcción de una realidad fiscal que no puede hacerse en base al capricho o las preferencias del Inspector actuario sino que ha de basarse en el empleo de las figuras propias del Derecho Tributaria que constituyen las piezas necesarias para demostrar el posible nacimiento de una obligación tributaria.

Una vez se produce la elección por el levantamiento del velo societario como reacción ante la conducta del obligado tributario, comienza una fase de reconstrucción de la realidad jurídica

que necesita emplear los elementos estructurales de la obligación tributaria. Ha de determinarse de forma exacta cuál es el hecho imponible que se ha realizado describiendo la totalidad de sus aspectos objetivos y subjetivos. El empleo de figuras como la de la imputación temporal de rentas, del devengo y de la exigibilidad ha de ser riguroso. La aplicación de las reglas de individualización de las rentas y de determinación de los sujetos pasivos y otros obligados tributarios es indispensable. Los aspectos relativos a la cuantificación de la obligación tributaria que hubiera nacido y que se ha de imputar a personas y entidades que formalmente no han recibido tales rentas también han de ser tenidos en cuenta. El disfrute por parte de los obligados tributarios de beneficios fiscales potencialmente aplicables debe garantizarse sin que los aspectos formales resulten un freno para ello (no en vano se está configurando un nuevo entramado jurídico-fiscal que supera el que formalmente aparecía en un principio).

Los operadores jurídicos hemos de ser, pues, muy exigentes con la utilización de la técnica de la simulación y con los resultados de la reconstrucción de la realidad fiscal que genera. La defensa del principio de seguridad jurídica, de legalidad y de capacidad económica nos amparan.

¿Cuáles son las fuentes de riqueza que han de conllevar la tributación?

Los especialistas en Hacienda Pública acostumbran a decir que los tributos y, en especial, los impuestos pretenden someter a gravamen las principales manifestaciones de capacidad económica como son la obtención de rentas o ingresos, la titularidad del derecho de propiedad o de otros derechos reales sobre bienes y derechos o la transmisión de bienes y derechos.

Desde el punto de vista jurídico la doctrina suele distinguir entre el objeto-fin de gravamen (la forma de riqueza de entre las citadas con anterioridad que quiere someterse a gravamen mediante el nacimiento de la obligación de pago de un determinado tributo) y el objeto material de gravamen que es la forma concreta de riqueza que se somete a gravamen con una determinada figura del sistema tributario.

Así, se explica que con un tributo como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles aunque el gravamen recaiga efectivamente sobre la titularidad de un derecho real sobre un bien inmueble, la forma de riqueza que se quiere gravar es la renta obtenida por el titular del derecho real. No se pretende que el titular de la finca haya de vender la misma para poder pagar la cuota tributaria anual sino que destine una parte de su renta anual al pago de la cuota del IBI.

De esta planteamiento se puede deducir que durante bastantes años han coexistido en el sistema tributario español unos impuestos que tiene por objeto material y por objeto-fin el gravamen de la renta obtenida por una persona física o por una persona jurídica como son el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades y toda una lista de otros impuestos que, si bien tenían por objeto-fin la renta, su objeto material de gravamen consistía en situaciones diferentes a la mera obtención de renta por parte de una persona o entidad. Así, existían impuestos que tenían como objeto material la tenencia de un bien inmueble (IBI), la mera realización de actividades económicas (IAE) o el Impuesto sobre el Patrimonio. De esta forma la obtención de renta entendida como manifestación de riqueza más adecuada de una persona quedaba sometida a gravamen por una pluralidad de figuras del sistema tributario que, a su vez, completaban el IRPF.

Sin embargo, este equilibrio se ha modificado sustancialmente en los últimos años en base a la eliminación o la reducción muy importante del ámbito de aplicación de estas figuras. En este sentido, se pueden citar los casos del Impuesto sobre Actividades Económicas respecto del que ya en 2003 se redujo de forma sustancial el número de sujetos pasivos, del Impuesto sobre el Patrimonio del que desde 2008 se ha eliminado el gravamen efectivo, o, más recientemente, del recurso cameral permanente que se articulaba como

una tributación adicional sobre la renta empresarial afectada a determinados organismos o, incluso, el Impuesto sobre Operaciones Societarias en el que quedaba sometida a gravamen la renta de los aportantes de capital a una sociedad ya fuera en el momento de su constitución o en el de ampliación de su capital social.

Diferente es, a nuestro entender, el caso del Impuesto sobre Sucesiones en el que, si bien nos encontramos en un proceso de reducción casi completa del importe de las cuotas tributarias exigibles, la configuración inicial del mismo en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, lo había convertido en un impuesto que tenía como objeto-fin y como objeto material de gravamen el patrimonio recibido por parte de una persona física de forma gratuita. Esta tesis se explicaba por la coexistencia de mínimos exentos muy reducidos en el caso de las transmisiones mortis causa, de la ausencia de mínimos exentos en el caso de las transmisiones inter vivos, de la tarifa muy progresiva y de la existencia de coeficientes multiplicadores que elevaban de forma muy importante la cuota tributaria.

La vigencia del sistema tributario español ha de buscar un nuevo equilibrio. Se han de redefinir las formas de riqueza que han de merecer la atención del legislador para convertirse en los objetos materiales de nuevos tributos que coadyuvan a la mejora de los ingresos públicos y no cercenen el desarrollo de la actividad económica. Este nuevo diseño de las

figuras que han de estar presentes debe tener en cuenta la potencia recaudatoria que se va a asignar a las mismas. Por si lo hubiéramos olvidado, tal actuación ha de efectuarse en un marco de continuada crisis económica con importante reducción de la actividad económica, con un crecimiento muy importante del gasto social y con un elevado nivel de competencia fiscal internacional.

Pueden advertirse ya algunos pasos que se están dando:

- **Incremento de la importancia de los impuestos indirectos en sus diferentes vertientes.** Por un lado, se ha producido un incremento de los tipos impositivos de IVA por lo que respecta al tipo general y al tipo reducido. Por otro lado, se van a elevar los tipos correspondientes a los Impuestos Especiales como consecuencia de la necesidad de recuperar una parte de los costes sociales que generan. Finalmente, las Comunidades Autónomas elevaron en su día los tipos impositivos aplicables al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y probablemente ahora vuelvan a hacerlo utilizando como fundamento la pérdida de ingresos producida por la eliminación del Impuesto sobre Operaciones Societarias.

- **Aparición de impuestos sobre los ingresos de determinadas empresas que actúan en ciertos sectores de actividad.** Las reformas en la financiación del ente estatal RTVE y en las funciones de Correos y Telégrafos, SA han generado la aprobación de contribuciones obligatorias para las entidades del sector privado explotadoras de televisiones privadas o de los servicios de mensajería no reservados al prestador universal de servicios. **Se han fundamentado estas nuevas figuras en base a los mayores ingresos que van a obtener las empresas de dichos sectores. Nos parece, sin embargo, que estas medidas suponen una vulneración del principio de igualdad. Si estas empresas perciben más ingresos, tendrán más beneficios y tributarán más por el Impuesto sobre Sociedades.** Si los márgenes son más elevados también ingresarán mayores cantidades por el IVA. No es necesaria la creación de estas nuevas figuras tributarias. Si se necesita mayor recaudación por el Impuesto sobre Sociedades es a través de dicha figura a través de la cual se ha de proceder a obtener mayores ingresos.
- **Desarrollo de las figuras de tasas, en especial en las Comunidades Autónomas.** Ello supone la financiación de

determinados servicios públicos por parte de los usuarios de los mismos. La figura del “copago” se encuadraría en este contexto aunque se ralentizará su aplicación por la visibilidad de esta exigencia a los ciudadanos que podría conllevar riesgos electorales a los impulsores de medidas de este tipo.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho
Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu