

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

[Entrada en vigor del Convenio de Doble Imposición entre España y Hong Kong](#)

El 14 de abril de 2012 fue publicado en el Boletín Oficial del Estado el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta entre España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong.

[Baja como paraíso fiscal](#)

Como ha sucedido en supuestos anteriores, este Convenio tiene una gran importancia para las relaciones económicas entre España y este territorio ya que incluye una cláusula de intercambio de información tributaria entre los dos de forma que **en el momento de su entrada en vigor el 13 de abril de 2012, Hong Kong ha dejado de tener la condición de paraíso fiscal a efectos de la normativa interna española.**

Junto con la previsión de intercambio de información tributaria entre las Administraciones fiscales de los dos Estados se admite expresamente la posibilidad para las Administraciones fiscales de aplicar las normas internas incluidas las normas anti-abuso destinadas a prevenir la evasión y elusión fiscales, con independencia de su denominación (número 2 del Protocolo) y se excluye la aplicación de las reglas sobre limitación de la tributación en la fuente sobre rentas del capital mobiliario (dividendos, intereses y cánones) y ganancias de patrimonio en aquellos supuestos en los cuales el fin primordial de la creación o cesión del derecho que crea el cobro de dividendos, intereses y cánones o de la transmisión de los bienes sea el de conseguir los beneficios contenidas en dichas normas (medida introducida para evitar el treaty shopping).

A diferencia de lo que sucede en otros Convenios de Doble Imposición no existe en éste ninguna cláusula de exclusión del ámbito de aplicación del mismo de alguna jurídica beneficiaria de un régimen fiscal privilegiado.

Reparto de la potestad tributaria

En cuanto al sistema de reparto de la capacidad tributaria sobre las rentas se sigue el Modelo de la OCDE en el sentido de privilegiar al Estado de la residencia en cuanto a tal capacidad.

En relación con **la tributación de los beneficios empresariales**, este Convenio sigue la pauta tradicional por la cual la capacidad de gravamen se encuentra limitada a la existencia de un establecimiento permanente situado en el territorio del Estado en el que se ejerce la potestad impositiva. La definición de establecimiento permanente se basa en el contenido del Modelo de Convenio de la OCDE. La única especialidad se refiere al tratamiento de las obras de construcción, instalación o montaje que para suponer la existencia de un establecimiento permanente han de durar únicamente nueve meses frente a los habituales doce meses.

Uno de los aspectos más originales del Convenio estriba en el tratamiento de **las rentas derivadas del capital mobiliario**. Para dividendos se ha previsto **un sistema de imposición exclusiva en el Estado de la residencia del receptor de los dividendos cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea una sociedad (distinta**

de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.

En el caso de los intereses y cánones se ha previsto un sistema de imposición compartida con un tipo máximo de tributación en la fuente del 5 por ciento. Sin embargo, **en el caso de pago de intereses existen importantes supuestos de exención de gravamen en la fuente**. A los casos más habituales de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor si, por ejemplo, el receptor de los intereses es un Estado contratante, una subdivisión política o una entidad local del mismo, el Banco Central u otra entidad pública o si el pagador es una de las entidades anteriores, se unen los casos en los que **el receptor de las rentas sea una institución financiera o es un fondo de pensiones**.

En cuanto al sistema de reparto de la capacidad de gravamen sobre **las ganancias de patrimonio**, junto a la regla general de tributación exclusiva en el Estado del transmitente de los bienes, se hallan supuestos en las que la tributación es compartida. Los activos sobre los que recae la potestad compartida son los que con más frecuencia en la práctica convencional española son objeto de tal sistema de reparto en cuanto a la capacidad de gravamen. Así, la capacidad de gravamen concurrente entre el Estado de situación y el Estado de residencia del transmitente puede ejercerse sobre bienes inmuebles ya sea directa o

indirectamente (acciones, participaciones o derechos similares cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el territorio de un Estado contratante; o que den derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante).

La tributación es de carácter compartido en el caso de las ganancias derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente, de una base fija de negocios, o de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional.

Siguiendo la práctica que se ha hecho habitual por parte de España. La doble imposición internacional se evita en España a través del **sistema de imputación limitada** por lo que respecta a las rentas que pueden ser objeto de tributación en ambos Estados contratantes. Como especialidad, en el caso de los dividendos se permitirá la deducción del impuesto sobre la renta de sociedades de Hong Kong subyacente (*underlying tax credit*). Las rentas que no puedan ser objeto de gravamen en España darán lugar a la aplicación del método de exención con progresividad.

[Intercambio de información:](#)

Es el sistema de intercambio de información que se ha previsto en el Convenio de doble imposición la causa de la exclusión de Hong Kong de la

condición de paraíso fiscal a efectos de la normativa española.

Así, el artículo 24 del Convenio ha servido para incluir **la obligación mutua de los Estados intervinientes en el mismo de intercambiar información con trascendencia tributaria sin límites en cuanto a la residencia del sujeto respecto del cual se solicita la información**. No se dice nada sobre el ámbito objetivo de aplicación de esta norma, es decir, sobre las figuras tributarias a las que afecta por lo que se puede deducir que resulta aplicable únicamente a los impuestos enumerados en el artículo 2 que en el caso de España son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y los impuestos locales sobre la renta.

El Estado requerido para facilitar información debe cumplir con tal obligación respetando las normas previstas en su propio ordenamiento jurídico aunque el resultado de la investigación tributaria no resulte de interés para dicho Estado.

La información solicitada por un Estado contratante y respecto de la que el Estado requerido debe utilizar las medidas de su Derecho interno para obtener información incluyen la que se halla en poder de bancos, otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados o porque se

trate de acciones o participaciones en una persona jurídica.

Los Estados contratantes se han comprometido a obtener y proporcionar, previo requerimiento, información relativa a la propiedad legal y efectiva de cualquier persona o entidad.

Las autoridades competentes remitirán la información solicitada tan pronto como sea posible.

En el caso de que se recurra una decisión adoptada por el Gobierno de Hong Kong relativa a la transmisión de información a España, la demora que esto pueda generar no se considerará a los efectos del cálculo de los límites temporales previstos en la legislación fiscal española relativa a los procedimientos de la Administración Tributaria.

No resulta, por lo tanto, aplicable el límite máximo de doce meses de duración del procedimiento de inspección previsto para estos supuestos en la normativa interna española.

Ha de destacarse que, a diferencia de lo que sucede en otros Convenios de doble imposición como el de Uruguay, no se han previsto cláusulas de asistencia a la recaudación tributaria entre Estados.

El Tribunal Constitucional declara inconstitucional una parte del artículo 40 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la Sentencia 19/2012, de 15 de febrero de 2012, el Tribunal Constitucional resuelve sobre el recurso de inconstitucionalidad relativo a varios preceptos de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. **Es de destacar que dicho recurso fue presentado el día 10 de marzo de 1999 y ha sido resuelto el 15 de febrero de 2012 casi 13 años después de su interposición.**

El artículo 40.3.1º.b) de la Ley 40/1998 atribuye el derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes que compensa los gastos generados por el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soportan esos gastos, sino exclusivamente al progenitor o progenitores con quien conviven. Se emplea, por lo tanto, el criterio de la “convivencia” en lugar del de la “dependencia económica” como elemento determinante del nacimiento del derecho a la aplicación del mínimo familiar.

En su Fundamento Jurídico Quinto el Tribunal Constitucional analiza el artículo 39.3 CE que impone a los padres el deber de prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio. Entre los supuestos que quedan englobados en este artículo se encuentra el del progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por

imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden.

Por lo tanto, si el legislador opta por proteger a la familia empleando como técnica la de permitir la deducción del coste de mantenimiento de los hijos, debe hacerlo sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios.

El TC considera que se produce una vulneración del principio de igualdad cuando no se permite deducir el coste de mantenimiento de los hijos a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el solo hecho de no convivir con ellos.

Como consecuencia de ello se declara la inconstitucionalidad de la expresión “conviva con el contribuyente y” de la letra b) del apartado 1 del artículo 40.3 de la Ley 40/1998.

Además del contenido anterior, a lo largo de la Sentencia **el Tribunal afirma en diversas ocasiones la amplia discrecionalidad del poder legislativo para configurar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considerado como la principal de las figuras del sistema tributario.** Esta discrecionalidad se manifiesta, por ejemplo, en la elección de la fórmula de subjetivización del gravamen (exenciones, reducciones y deducciones en la base imponible o deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria), la

existencia de una reducción por el mantenimiento de descendientes o la capacidad para someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados por el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria.

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

Es nula el acta en disconformidad de sentido contrario a un acta en conformidad ya que se trata la misma cuestión dos veces y de forma diversa

Como consecuencia de un procedimiento de inspección en relación con la transmisión de una actividad empresarial los órganos de la inspección tributaria procedieron a la emisión de dos actas. Una de ellas fue firmada en conformidad y admitía el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la compra de la actividad empresarial junto con otras cuotas de IVA soportadas. La otra de las actas fue firmada en disconformidad ya que la Inspección no reconocía el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de la empresa.

Tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo declaran la nulidad de la Resolución del TEAC que atribuyó validez a esta técnica utilizada por los órganos de inspección.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de marzo de 2012 (recurso 539/2008) expone que el artículo 50.2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos establece que, cuando en relación con un mismo tributo e

idéntico período, el sujeto pasivo acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección, se documentará en primer lugar y en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado preste su conformidad expresa, instruyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos.

Sin embargo, el precepto no autoriza a tratar la cuestión dos veces y de forma diversa en distintas actas pues se incluye una deducción en un acta a la que el interesado presta su conformidad y en otra acta de disconformidad del mismo día se vuelve sobre la misma cuestión para rechazar la deducción, con la particularidad de que la liquidación contenida en la primera acta, la que acepta la deducción de las cuotas de IVA soportadas, devino firme.

Ley General Tributaria

No da lugar a dilación imputable al obligado tributario el retraso en la aportación de una documentación que ya es poseída por los órganos de inspección

En la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de marzo de 2012 (recurso 200/2009)** se analiza, entre

otras cuestiones, la de la posible existencia de una dilación imputable al obligado tributario en un procedimiento de inspección por la no aportación de unas informaciones que ya estaban en posesión del actuario en el momento de su requerimiento.

En el supuesto planteado consta en el expediente que la actuario solicitó del Registro Mercantil de Barcelona copia de la totalidad de las inscripciones registrales de una entidad mercantil y que varios días después de cursar la petición fueron remitidos los documentos solicitados.

Por lo tanto, en el momento en el que la actuario solicitó al obligado tributario la aportación de los documentos probatorios de la identidad de los miembros del órgano de administración social esta documentación ya estaba en poder de la Administración por haber sido solicitada ésta de terceros y haber sido aportada con anterioridad.

La Audiencia Nacional concluye que, **al constar los datos en un registro público, conforme a lo establecido en el artículo 35.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, en relación con el artículo 34.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y estar en posesión de la Administración tributaria en el momento en el que se produjo la solicitud el retraso en la aportación de la documentación no puede dar lugar a una dilación imputable a la entidad**

que era objeto del procedimiento de inspección a efectos de cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Impuesto sobre el Valor Añadido

No se puede atribuir a un sujeto pasivo de IVA el derecho a la emisión de factura con repercusión de IVA cuando el impuesto todavía no se ha devengado

Una sociedad mercantil solicitó autorización a la Administración tributaria que le fue denegada para no hacer constar en las facturas emitidas, como consecuencia de las ejecuciones de obra, el requisito previsto en la letra i) del artículo 6.1 del Real Decreto 1496/2003, de 23 de noviembre, que aprueba el reglamento de emisión de facturas consistente en la fecha en la que se efectúa la operación o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado.

Lo primero que resulta señalado por **el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de marzo de 2012 (recurso 6208/2008)** es que la fecha en la que se efectúa la operación o en la que se ha recibido el pago anticipado corresponde con el momento en el que se produce el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el devengo, la factura no es más que la constatación o prueba documentada de la realización del hecho imponible, siendo precisamente el devengo el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria

derivada del Impuesto sobre el Valor Añadido en sus diferentes modalidades. **El Tribunal Supremo concluye que lo que la entidad solicitante pretende es que se le autorice a acreditar documentalmente, con todas sus consecuencias, un hecho imponible que no se ha producido aún.**

Dadas estas premisas, el Tribunal Supremo concluye negando la posibilidad de acceder a la solicitud presentada por la empresa ya que **si no se le puede exigir al destinatario soportar el impuesto antes de su devengo y si la repercusión tiene lugar con la entrega de la factura, es evidente que esta última tiene necesariamente que recoger la realización del hecho imponible o, lo que es lo mismo, su devengo.**

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Una sociedad filial que sigue los dictados de la sociedad matriz no residente tendrá la condición de agente dependiente y, por lo tanto, de establecimiento permanente

Se plantea en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012 (recurso 1626/2008)** la presencia o no de un establecimiento permanente en territorio español de una sociedad suiza que ha firmado con una filial residente en España un contrato de fabricación y un contrato de promoción.

El Tribunal Supremo considera que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Convenio de doble imposición entre

España y Suiza la existencia de un establecimiento permanente en territorio español se encuentra condicionada a la existencia de un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad o bien que la empresa actúe a través de una persona con poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, contratos no limitados a la compra de bienes o mercancías.

Tras analizar los contratos presentados **el Tribunal Supremo considera que la sociedad española es en realidad un establecimiento permanente en España de la sociedad suiza.** La sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo las órdenes de la matriz (es ella quien dispone qué se ha de fabricar y cuánto, en qué plazos, a quién han de venderse y a qué precio; la sociedad suiza es la que dispone la forma de actuar de los medios humanos y materiales situados en España; el precio de venta de los productos fabricados por la sociedad española es establecido por la sociedad suiza en virtud de su estructura interna de costes y no del mercado), los medios que pone a su disposición la sociedad suiza.

En qué supuestos un particular puede beneficiarse del tipo de IVA reducido en las compras con instalación de armarios de cocina.

El artículo 91.Uno.3.2º de la Ley 37/1992, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé que las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones destinadas a viviendas que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones tributarán al tipo del 8 por ciento.

En el caso de que una persona física sea propietaria del solar y contrate la construcción de una vivienda sobre el mismo para destinarlo a uso propio soportando los costes derivados de la construcción, esta persona tendrá la condición de promotor y las ventas señaladas con anterioridad darán lugar a la aplicación del tipo de IVA reducido.

En el caso de que una persona física sea propietaria de la vivienda es necesario que la actuación que se efectúa en la misma tenga la condición de rehabilitación para que pueda aplicarse el tipo de IVA reducido para las ventas con instalación de armarios de cocina.

Existirá una rehabilitación cuando se reúnan las siguientes condiciones:

- a) El objeto principal de las obras es la reconstrucción de una edificación, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

Se consideran obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a. Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b. Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

- c. Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d. Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e. Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua, climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética. Se consideran obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, el aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.
- b) El coste total de las obras a las que se refiere el proyecto ha de exceder del 25 por 100 del precio de adquisición de la edificación si se hubiera efectuado la adquisición durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento del inicio de las obras. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

[Una sociedad presta servicios de consultoría a una empresa situada en el Reino Unido y a otra empresa situada en Austria. ¿Cómo tributan estas operaciones a efectos del IVA español? ¿Cómo se reflejan estas operaciones en el modelo de autoliquidación 303?](#)

De acuerdo con el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser el destinatario del servicio un empresario o profesional que no está establecido en territorio español, el servicio de consultoría prestado por la sociedad establecida en la Península no

se entenderá prestado en el territorio de aplicación del IVA español. Se tratará, por lo tanto, de una operación no sujeta al IVA español. No es un supuesto de exención sino que se trata de un supuesto de no sujeción.

Estas operaciones han de reflejarse en el modelo 303 de autoliquidación en la casilla 44 "Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción".

Anteproyecto de Ley para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude

El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público ha introducido una regularización fiscal especial por la que dejan de considerarse como ganancias de patrimonio no justificadas el valor de los bienes y derechos presentes en el patrimonio del contribuyente que no corresponden a sus rentas declaradas en las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el caso del pago de un gravamen del 10 por 100 sobre el valor de tales bienes y derechos. Este gravamen será único y no irá acompañado de la exigencia de intereses de demora ni de recargos ni de sanciones.

No se trata de una “amnistía fiscal” ya que en este último caso se trataría de supuestos en los que se ha producido una actuación administrativa o judicial en la que se ha advertido una conducta contraria al ordenamiento jurídico-tributario y se ha propuesto la

imposición de sanciones o penas. Por el contrario, en la regularización fiscal especial la actuación administrativa o judicial de control todavía no se ha iniciado.

De forma correlativa a la aprobación de la regularización fiscal especial se ha anunciado un Anteproyecto de Ley para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El Anteproyecto dado a conocer contempla reformas que afectan a diversos aspectos de la normativa tributaria de gran calado como son el de los responsables tributarios, el de la sucesión en las obligaciones tributarias, en la prescripción o en los aspectos tributarios derivados de la declaración de concurso.

Una de las novedades más importantes propuestas en este Anteproyecto consiste en la introducción el 1 de enero de 2013 de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Se pretende crear una obligación de carácter formal por la cual los obligados tributarios deberán suministrar la siguiente información:

- a) Información sobre las cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario y crediticio que se encuentren situadas en el extranjero de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información sobre cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Ha de destacarse que el ámbito objetivo de esta obligación de declaración incluye cualquier elemento patrimonial situado fuera del territorio

español. Por lo tanto, afecta a los bienes situados en otros Estados miembros de la Unión Europea y Estado terceros. Ello supone que en el caso de tenencia de bienes en territorio español no existirá la obligación de declaración de los mismos (a partir del 1 de enero de 2013 está previsto que el Impuesto sobre el Patrimonio deje de exigirse) mientras que sí existirá la obligación de presentar declaración en relación con los bienes situados en otros Estados miembros de la Unión Europea. **La diferencia de tratamiento entre unos bienes y otros en función de su lugar de situación o de realización puede suponer una vulneración del derecho a la libertad de circulación de capitales en el interior de la Unión Europea ya que la inversión fuera de España generará unas obligaciones formales que la inversión en España no generará.**

Lógicamente, la solución que se puede proponer en estos casos que conjugue la lucha contra el fraude fiscal y sea respetuosa con el derecho a la libertad de circulación de capitales sería la de establecer una obligación de declaración de bienes y derechos cualquiera que sea su lugar de situación o de realización (es decir, incluyendo también los bienes situados en el territorio español).

Se proyecta que el incumplimiento del deber formal ha de conllevar la imposición de sanciones pecuniarias de una muy fuerte intensidad. Por un lado, el incumplimiento de la obligación es calificado como una infracción

tributaria muy grave y, por otro lado, se han previsto multas muy elevadas en caso de incumplimiento de la norma. Así, a título de ejemplo, si el incumplimiento está referido a la obligación de comunicar la existencia de cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta no declarados o declarados de forma incompleta, inexacta o falsa. Se fija, además, una sanción mínima de 10.000 euros.

Si se compara la reacción sancionatoria respecto de este incumplimiento con la reacción prevista en otros supuestos de incumplimientos de obligaciones formales se pueden observar diferencias importantes.

Las conductas típicas que guardan más relación con la inexistencia de declaración de bienes en el exterior son las descritas en los artículos 198 y 199 LGT. En el hecho típico de las mismas se incluye el requisito de que “no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública”. En un escenario de ausencia de gravamen sobre el patrimonio mundial de las personas físicas, la ausencia de declaración de bienes en el exterior completa y correcta no produce y no puede producir perjuicio económico a la Hacienda Pública ya que la mera titularidad de los bienes situados en el extranjero no supone la realización de hechos imponibles en el

IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades.

Mientras que el artículo 198 LGT se refiere a la no presentación de declaraciones el artículo 199 LGT se refiere al caso en el que se presenten declaraciones de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

Las sanciones en el primer caso tendrán la calificación de leves y consistirán en el supuesto de incumplimiento de la obligación de facilitar información por vía de suministro de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

Por lo que respecta al artículo 199 LGT (para el que se ha previsto una reforma en el mismo Anteproyecto) se califica la infracción como grave y se aplicará una multa de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso. La sanción se reduce a 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso cuando no se haya presentado la declaración por medios electrónicos siendo necesario hacerlo.

Comparando la entidad de las sanciones en uno y otro caso se puede concluir que las nuevas sanciones propuestas en el Anteproyecto de Ley son desproporcionados en cuanto a su cuantía respecto de las sanciones previstas para los tipos con los cuales guardan analogía.

Otra de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones formales de información de los activos situados en el exterior se refiere al tratamiento fiscal de la titularidad de los bienes o derechos respecto de los cuales no se haya cumplido la obligación de facilitar información. Tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades se crea una ficción jurídica para incluir como renta del ejercicio no prescrito más antiguo el importe del valor de los bienes y derechos respecto de los cuales no se hubiera cumplido la obligación de información.

Concretamente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califican como ganancias de patrimonio justificadas que se integran en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos respecto de los que no se hubiera cumplido el requisito de información.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades el valor de los bienes y derechos respecto de los cuales no se ha cumplido la obligación de información se considerará como renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos.

Se introduce una regla especial de imputación temporal de la renta derivada de la aparición de los bienes y derechos no declarados por la cual esta imputación debe efectuarse al más

antiguo de los ejercicios no prescritos. La regla tiene la naturaleza de ficción jurídica por lo que no se admite la posibilidad para el obligado tributario de demostrar un origen temporal de la renta diferente del establecido en la norma proyectada. Aunque existan elementos de prueba contundentes por los cuales se pueda conocer cuándo se produjo la entrada de los bienes y derechos en el patrimonio del obligado tributario, los mismos serán rechazados para entenderlos percibidos en el período impositivo legalmente determinado.

En el Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, se reconoce el derecho del legislador de ponderar aquellos elementos que sirvan para medir de forma más adecuada la capacidad real de los perceptores de rentas. Sin embargo, los elementos seleccionados por el legislador deben responder “a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto de manera que (...) la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase en todo o en parte rentas aparentes”.

Respecto de la presente norma se puede afirmar que la misma permite someter a tributación a los obligados tributarios por una riqueza inexistente. En efecto, las normas propuestas se refieren a las figuras impositivas que tienen por objeto-fin y por objeto material de gravamen a la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas, es decir al caudal de ingresos

y rentas percibidos en un determinado período impositivo. El descubrimiento en el marco de un procedimiento de inspección de bienes y derechos no declarados por el sujeto pasivo constituye un elemento fáctico que permite razonablemente a la Administración suponer la existencia de rentas no declaradas y su materialización en bienes y derechos patrimoniales. Esta norma ya existía desde hace años suponiendo un expediente adecuado para combatir el fraude fiscal. Sin embargo, es la regla de imputación temporal que no es susceptible de prueba en contrario la cuestión que no resulta ajustada al principio de capacidad económica.

El Anteproyecto se decanta por atribuir la totalidad de la renta no declarada al más antiguo de los períodos impositivos no prescritos. Esta regla impide demostrar al sujeto pasivo el momento en el que los bienes y derechos no declarados entraron en su patrimonio de acuerdo con las reglas del Derecho Privado y que tal momento pudo producirse en un momento que corresponde a un período impositivo no prescrito. **Es a este momento temporal al que se han de asociar, al que se han de imputar como muy tarde las rentas no declaradas y sujetas a gravamen en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades pero no a ejercicios posteriores. La renta ha podido resultar inexistente en el último de los ejercicios no prescritos por lo que hacer tributar por dicha renta a los sujetos pasivos supondrá hacerles tributar por una renta ficticia**

no por una renta real o potencial lo cual supondría desconocer las exigencias de justicia tributaria y del principio de capacidad económica. Como resultado de lo anterior se entendería que una misma renta se ha de imputar desde el punto de vista del Derecho Privado y del IRPF y del IS (ya que la tributación por renta mundial ya existía) al ejercicio en que se originó ya prescrito y, por aplicación de la ficción jurídica, a otro ejercicio desde el punto de vista de los mismos IRPF e IS. Por lo tanto, junto al gravamen de una manifestación real de riqueza se ha producido el gravamen por una manifestación ficticia de riqueza.

Una solución como la propuesta en el Anteproyecto puede ser calificada como una norma con naturaleza materialmente sancionatoria adoptada sin acudir a un procedimiento y sin respetar el principio de presunción de inocencia. Por lo que acudiendo al Fundamento Jurídico 10º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, esta norma punitiva de plano supone una vulneración del artículo 24.2 de la Constitución Española.



Dr. José María Tovillas Morán

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

jmtovillas@ub.edu