

**NOVIEMBRE
2019**

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

SUMARIO

- 1. LA EXENCIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO EXIGE PROBAR QUE EL CESE HA SIDO REAL**
No procede la exención y por tanto resultan sujetas a retención las indemnizaciones por despido improcedente, al no haber en realidad despido de los trabajadores, sino un acuerdo extintivo de la relación laboral.
- 2. EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA EL APARTADO DEL REGLAMENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA SOBRE EL MOMENTO PARA COMUNICAR LA EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO FISCAL**
El Tribunal Supremo considera que no cuenta con habilitación legal la posibilidad de que la Administración Tributaria comunique al juez o al fiscal la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública "en cualquier momento" con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.
- 3. OBLIGADOS A PRESENTAR ANTE LA AEAT DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS.**
La Consulta Vinculante V1651-19, de 3 de julio de 2019, de la SG de Tributos aclara quién debe presentar la declaración.
- 4. DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LA RETRIBUCIÓN AL SOCIO Y ADMINISTRADOR ÚNICO**
La retribución al socio único por los servicios derivados de su relación laboral son fiscalmente deducibles.
- 5. EL TRIBUNAL SUPREMO DICTAMINA QUE HACIENDA PUEDE EMBARGAR AL CONTRIBUYENTE LA PARTE DEL SALARIO MÍNIMO NO GASTADO**
El Alto Tribunal ha resuelto que la prohibición de embargar el salario mínimo interprofesional no se aplica sobre el exceso que pudiera haber en la cuenta bancaria, al margen de su origen.

1. LA EXENCIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO EXIGE PROBAR QUE EL CESE HA SIDO REAL

La Inspección Tributaria lleva ya algunos años revisando las indemnizaciones por despido satisfechas por las empresas a sus trabajadores y, en particular, la aplicación de la exención por indemnización por despido o cese del trabajador que establece el artículo 7.e) de la Ley del IRPF. En este ámbito son objeto de revisión cuestiones como la calificación jurídica del despido o el hecho mismo de si ha existido realmente una extinción unilateral por parte de la empresa o si, por el contrario, ha habido un acuerdo entre las partes. En este contexto, la Administración viene restando valor al hecho de que se hayan seguido de forma escrupulosa los procedimientos laborales o de que la conciliación laboral sea un proceso inexcusable en el ámbito laboral.

La Audiencia Nacional, en una Sentencia de 3 de julio de 2019, (recurso 144/2017) confirma la sujeción a la retención correspondiente en el IRPF de las cantidades satisfechas a trabajadores en concepto de indemnización por despido improcedente, ya que no se encontraban exentas, pues de los indicios que se observan cabe deducir que no hubo un despido de los trabajadores, sino un acuerdo extintivo de la relación laboral, confirmando el criterio del TEAC en la resolución impugnada.

Según dicha sentencia, las deficiencias en la formalización de los despidos ponen en evidencia que se proyectaba un acuerdo en el SMAC sobre el reconocimiento del carácter improcedente del despido y la indemnización a satisfacer. Del conjunto de los indicios se desprende con naturalidad que se ha indemnizado a cada trabajador con una cantidad que no es la correspondiente a los años de servicio en la empresa (criterio legal de determinación), sino relacionada con los años que le restan para alcanzar la edad de jubilación de setenta años.

Sobre un caso similar, la Audiencia Nacional ya se había pronunciado en este sentido en su sentencia de 1 de abril de 2015, recurso n.º 81/2013.

Esta menor indemnización es aceptada por los trabajadores en actos de conciliación en los cuales teóricamente reaccionan frente a un despido que por su forma verbal, es sustancialmente vulnerable. Sin embargo, no es combatida por los trabajadores para obtener la indemnización que les correspondería, toda vez que por su carácter verbal habría de ser declarado improcedente.

La Sala llega a la conclusión de que lo ocurrido responde a un pacto sobre extinción de la relación laboral sin concurrir causa de despido a partir de los indicios complementarios como la aceptación por la empresa del carácter improcedente del despido por motivos estratégicos que podríamos llamar "riesgo procesal", resulta incoherente con el escaso rigor de su actuación al efectuar los despidos verbales sin concreción, por tanto, de hechos o causas del despido.

Las deficiencias en la formalización de los despidos ponen en evidencia que no era necesaria concreción alguna en ellas porque no habrían de ser discutidas en realidad, sino que se proyectaba un acuerdo en el SMAC sobre el reconocimiento del carácter improcedente del despido y la indemnización a satisfacer.

En esta línea, nuevamente el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su reciente resolución -de fecha posterior a la sentencia de la Audiencia Nacional comentada- de 10 de julio de 2019

(R.G. 3934/2017), subraya que la calificación tributaria de los despidos por parte de la Inspección entra dentro del ámbito de sus competencias y afirma lo siguiente:

- a) La Inspección es competente para analizar la verdadera naturaleza jurídica del despido, dada su trascendencia tributaria, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley General Tributaria.
- b) Como reiteradamente ha afirmado el propio Tribunal, la previa formalización ante el SMAC de la conciliación entre empresa y empleado sobre la improcedencia del despido, fijando la cuantía de la indemnización, no es impedimento para que la Inspección pueda concluir que la exención es improcedente sin necesidad de acudir a la figura de la simulación.

En el caso analizado, el Tribunal considera razonable que la Inspección haya concluido que determinadas extinciones eran producto de un mutuo acuerdo con base en indicios relacionados con (i) la edad de los empleados (próxima a la jubilación), (ii) el importe pagado (algunas veces superior y otras inferior a la establecida en el Estatuto de los Trabajadores), (iii) la falta de justificación de los motivos disciplinarios que dieron lugar a la decisión de extinción, etc.

Aunque la utilización de algunas de estas situaciones como indicios de mutuo acuerdo resulta cuando menos sorprendente (la propia Ley del IRPF acepta que se pague más de lo que establece el Estatuto de los Trabajadores cuando regula una reducción por rendimiento irregular sobre los importes no exentos), esta situación obliga a prestar especial atención a la justificación de las causas de los despidos, porque en este ámbito la prueba de los hechos resultará fundamental.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA EL APARTADO DEL REGLAMENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA SOBRE EL MOMENTO PARA COMUNICAR LA EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO FISCAL

La Sección Segunda de la Sala III del Tribunal Supremo, en sentencia de 10 de julio de 2019 publicada en el BOE 226 del pasado 20 de septiembre, ha declarado la nulidad del apartado 2 del artículo 197.bis del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, que modificó el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria. La Sala considera que no cuenta con habilitación legal la posibilidad que establece dicho apartado de que la Administración Tributaria comunique al juez o al fiscal la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública “en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción”.

Para la Sala, esa previsión contenida en el artículo 197.bis “no es ya solo (...) que carezca de habilitación legal suficiente, sino que se opone de manera radical a los preceptos legales que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración Tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública”.

Agrega la sentencia, “a fuerza de ser repetitivos, debemos insistir en algo obvio: la ley no contempla que se pase el tanto de culpa o que se remitan al fiscal unas actuaciones de comprobación después de haberse dictado una liquidación administrativa; y mucho menos después de haberse sancionado la conducta infractora tras el oportuno expediente sancionador”.

Así pues, en dicha sentencia, el Tribunal Supremo (TS) advierte a Hacienda de que no se puede saltar las garantías del procedimiento para acusar a los contribuyentes de delito fiscal y rechaza que se denuncie un delito fiscal ya sancionado o liquidado.

Se trata del último recurso de los cuatro que interpuso la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf) contra una batería de cambios que se introdujeron "in extremis" para 2018. En este caso, el TS ha declarado nulo como hemos dicho, el apartado 2 del artículo 197.bis del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, que modificó el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria.

La Sala considera que no cuenta con habilitación legal la posibilidad, que establece dicho apartado, de que Hacienda pueda abrir un procedimiento por delito fiscal después de una liquidación e incluso después de que haya una sanción administrativa firme.

La sentencia es importante puesto que de no haberse declarado la nulidad del artículo en cuestión, el instructor de un expediente tributario no se veía obligado a paralizar las actuaciones que estaba llevando a cabo, pudiendo emitir liquidaciones tributarias denominadas "liquidaciones vinculadas a delito".

Entre la batería de sentencias del Supremo favorables a Aedaf, destaca la de junio que tumbó las costas en los procedimientos tributarios por considerarlas una "tasa" o "sanción", sentencia recogida en nuestros Apuntes del pasado mes de septiembre.

El fallo de esta última sentencia que comentamos, a su vez, contiene numerosas advertencias del Supremo sobre la inseguridad jurídica que detecta en las leyes fiscales, con duras críticas a Hacienda y al legislador. En efecto, el Alto Tribunal alerta de una "profunda inseguridad jurídica" en el ámbito fiscal y subraya que la seguridad jurídica es uno de los principios básicos del ordenamiento jurídico, para lo que se apoya en sentencias del Tribunal Constitucional que la definen como "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad", y que implica que el legislador "debe perseguir la claridad y no la confusión normativa [...] que los ciudadanos sepan a qué atenerse".

El Alto Tribunal cree pertinente alertar de que "es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal".

Finalmente, advierte de que "cabe observar en la elaboración normativa, con habitualidad, la utilización de conceptos y categorías perfectamente definidos y delimitados por la ciencia jurídica tributaria, que en su desarrollo en el texto normativo delimitan contornos que se alejan del concepto o categoría enunciado para terminar definiendo o mostrando una figura fiscal distinta".

3. OBLIGADOS A PRESENTAR ANTE LA AEAT DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

Las plataformas colaborativas están obligadas a presentar la declaración informativa con el contenido del apdo. 4 del art. 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), en particular, con la identificación del propietario de la vivienda

cedida con fines turísticos, así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos.

La persona obligada a presentar la declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (modelo 179) en el supuesto de que la cesión se lleve a cabo a través de una plataforma online por gestores inmobiliarios que actúan en nombre de los propietarios de las viviendas, es el intermediario.

Así se pronuncia la DGT en Consulta Vinculante V1651-19, de 3 de julio de 2019 porque de forma expresa lo dispone el Real Decreto 1065/2007 al establecer una obligación de información específica para las personas o entidades que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos.

Cuando el gestor inmobiliario utiliza una plataforma colaborativa para gestionar en nombre del propietario la cesión del uso de la vivienda con fines turísticos, a los efectos de la obligación de información, debe distinguirse entre los contratos formalizados entre el propietario de la vivienda y el gestor, y entre éste y el cesionario de la vivienda con fines turísticos.

Si el gestor actúa en nombre del propietario para ceder el uso de la vivienda con fines turísticos, pudiera darse el caso de que el gestor inmobiliario fuera titular de un derecho en virtud del cual cede la vivienda con fines turísticos, y, por tanto, ser el cedente en última instancia de la vivienda como titular de un derecho de subarrendamiento sobre la misma. Siendo el gestor el cedente o el titular del derecho de cesión no puede ser considerado intermediario.

Pero si el gestor no es titular de este derecho de cesión de la vivienda con fines turísticos, es decir, no tuviera la consideración de cedente, tampoco tendría la obligación de presentar la correspondiente declaración informativa, en el bien entendido que no tendría la consideración de intermediario al ser la plataforma colaborativa y no el gestor quien en última instancia pone en contacto al cedente con el cesionario con la finalidad de concluir el contrato de cesión temporal del uso de la vivienda con fines turísticos, siendo entonces la plataforma colaborativa la obligada a presentar la declaración informativa.

4. DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LA RETRIBUCIÓN AL SOCIO Y ADMINISTRADOR ÚNICO

La Dirección General de Tributos (DGT), en su Consulta nº V1417-19 de 12 junio 2019, se pronuncia sobre la deducibilidad de la retribución percibida por una persona física que es administrador y socio único de una sociedad, siendo el cargo de administrador no retribuido. La retribución que percibe dicha persona física lo es por las funciones de carácter laboral desarrolladas para la sociedad, en concreto, las funciones de labor comercial y funciones de selección de personal (gestión de recursos humanos de la entidad), siendo el criterio que a continuación reflejamos el que sostiene la DGT.

Con carácter general los gastos contables son fiscalmente deducibles si se cumplen los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos, justificación documental, y que no se haya exceptuado expresamente su deducibilidad.

Respecto a este último requisito, la normativa del IS establece la no deducibilidad, entre otros, de los gastos que representen una retribución de los fondos propios y los donativos y liberalidades, sin que se consideren como tal los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

En cuanto a la justificación documental, los contribuyentes del IS deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, de forma ordenada y adecuada a la actividad, y que permita un seguimiento cronológico de todas las operaciones. Asimismo, están obligados a conservar facturas, documentos y justificantes que tengan relación con las obligaciones tributarias de los contribuyentes, siendo la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la operación la forma prioritaria (aunque no privilegiada) de justificar los gastos deducibles.

Teniendo en cuenta lo anterior, los pagos realizados al socio por los servicios prestados a la sociedad en virtud de su relación laboral son fiscalmente deducibles.

5. EL TRIBUNAL SUPREMO DICTAMINA QUE HACIENDA PUEDE EMBARGAR AL CONTRIBUYENTE LA PARTE DEL SALARIO MÍNIMO NO GASTADO

El Tribunal Supremo (TS) Sala de lo Contencioso, en un auto publicado el pasado 26 de septiembre, bajo el nº 9295/2019, ha resuelto la duda sobre si la Agencia Tributaria puede embargar a un contribuyente aquella parte del salario que iba acumulando en su cuenta corriente, ya que la legislación prohíbe que se pueda realizar un embargo sobre el salario mínimo.

En este sentido, el TS ha recordado que la Ley General Tributaria dispone que, a efectos de proceder o no a su embargo, sólo "se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior".

Por tanto, el auto del Supremo clarifica que "es diáfano que las limitaciones que se establecen en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) se aplican exclusivamente sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión, y no sobre el exceso que pudiera haber en la cuenta bancaria, al margen de su origen y procedencia".

La Ley de Enjuiciamiento Civil establece, en su artículo 607.1, como limitación que "es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional".

El Tribunal Supremo ha dictado este auto en respuesta a un caso de un Juzgado de lo Contencioso de Barcelona, que había anulado un embargo realizado por la Diputación de la ciudad al considerar que las cantidades retraídas al contribuyente se correspondían con salarios mínimos cobrados en meses anteriores.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE EL MES DE OCTUBRE DE 2019

Impuestos Especiales de Fabricación

Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación. *Ministerio de Hacienda. B.O.E. número 240 de 5 de octubre de 2019.*

Acuerdos internacionales. Modificación convenio doble imposición EEUU

Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990.

Ministerios de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. B.O.E. núm. 255 de 23 de octubre de 2019.

CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE NOVIEMBRE DE 2019

MODELO 511. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta: 5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que corresponde la información.

HASTA EL DÍA 5

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2018.

Si se fraccionó el pago. Modelo 102.

HASTA EL DÍA 12

ESTADÍSTICA COMERCIO INTRACOMUNITARIO (INTRASTAT)

* Octubre 2019. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E.

HASTA EL DÍA 20

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas

* Octubre 2019. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- * Octubre 2019. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.
- * Octubre 2019. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- * Octubre 2019. Modelo 430.

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- * Agosto 2019. Grandes Empresas. Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Agosto 2019. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- * Octubre 2019. Modelos 548, 566, 581.
- * Octubre 2019. Modelos 570, 580.
- * Tercer Trimestre 2019. Excepto Grandes Empresas. Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Tercer Trimestre 2019. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.

Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados. Modelo 510.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

- * Octubre 2019 Grandes Empresas. Modelo 560.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- * Tercer Trimestre 2019. Pago fraccionado. Modelo 583.

HASTA EL DÍA 2 DE DICIEMBRE

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- * Octubre 2019. Régimen General Autoliquidación. Modelo 303.
- * Octubre 2019. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- * Octubre 2019. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- * Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual. Modelo 036.
- * Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2019. Sin modelo.
- * SII. Opción o renuncia por la llevanza electrónica de los libros registro. Modelo 036.
- * SII. Comunicación de la opción/renuncia por la facturación por los destinatarios de las operaciones o terceros. Modelo 036.

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES VINCULADAS Y DE OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO PARAÍSO FISCAL

- * Año 2018: Entidades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural: Modelo 232
Resto de entidades: en el mes siguiente a los diez meses posteriores al fin del periodo impositivo.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- * Año 2018. Autoliquidación. Modelo 583.
- * Año 2019: Autoliquidación anual por cese de actividad. Modelo 588.

IMPUESTOS SOBRE LAS LABORES DEL TABACO (CANARIAS)

- * Autoliquidación correspondiente al mes de octubre. Modelo 460.
- * Declaración de operaciones accesorias al modelo 460 correspondiente al mes de octubre. Modelo 461.
- * Comunicación de los precios medios ponderados de venta real correspondiente al mes de octubre. Modelo 468.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

- * Autoliquidación correspondiente al mes de octubre. Modelo 412
- * Autoliquidación Suministro Inmediato de Información mes de octubre. Modelo 417.
- * Régimen especial del grupo de entidades. Mes de octubre. Modelo 418.
- * Régimen especial del Grupo de entidades. Mes de octubre. Modelo 419.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO (CANARIAS)

- * Declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre. Modelo 430.