



CRÓNICAS EN EL JUBILEO



(En días de los meses de MARZO, ABRIL y MAYO de 2024)



José María López Geta

Inspector de Hacienda del Estado. Jubilado. Miembro no ejerciente de la Asociación Española de Asesores Fiscales e Ilustre Colegio de Abogados de Madrid

«LA IMPOPULAR OPINIÓN»

CESAR, dijo a Considio:

«¿Entonces, por qué no te quedas tú también en casa por temor a eso? [**miedo a las armas y a los soldados**]»

CONSIDIO replicó:

«**PORQUE MI VEJEZ ME HACE NO TENER MIEDO: LO POCO DE VIDA QUE TODAVÍA ME QUEDA NO EXIGE MUCHOS CUIDADOS**»

(Vidas paralelas: Alejandro-César.
PLUTARCO).

«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



«TIEMPOS DE INCAPACIDAD Y CONFUSIÓN»

Prácticamente nula ha sido la producción normativa estatal en el mes de abril/2024 en el que se publicó la ya recurrente Orden por la que se modifican [en esta ocasión para 2023] los índices de rendimiento neto aplicable en el método de estimación objetiva (Orden HAC/348/2024). Por lo que hace al mes de marzo/2024, también la producción normativa estatal ha sido escasa [siempre hay que congratularse por ello ya que tenemos experiencia a donde conduce la «diarrea» legislativa] pues el Boletín Oficial del Estado de dicho mes puso en general conocimiento dos Ordenes poco relevantes por sus contenidos pero que nos animan a ciertas consideraciones sobre aspectos que si tienen determinado alcance sustantivo. Veamos esas Órdenes.

I. Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023 [...].

Dejando a un lado las posibles mejoras en la gestión del IRPF, como se ha apuntado con anterioridad en lo sustantivo la Orden de referencia aporta pocas novedades, pero su entrada en vigor ratifica el proceso de incautación de rentas de los contribuyentes por razón del proceso inflacionario que estamos viviendo en los últimos años. Unos contribuyentes «disfrutan» de la deflactación de las escalas autonómicas del IRPF aprobadas por la correspondiente Comunidad Autónoma; otros contribuyentes, no. Trato diferencial que está amparado por la Constitución [al abrigo de la Ley 22/2009] como lo están los Regímenes Forales donde a los contribuyentes de la Comunidad Foral del País Vasco vienen aplicándoseles, desde hace ya unos cuantos años, escalas de gravamen (aquí no hay escala autonómica) y cuotas deducibles deflactadas.

Así pues, continúa el proceso de crecimiento progresivo de la recaudación de tributos sin que las rentas reales hayan aumentado lo que conlleva un evidente atentado contra el principio constitucional de la capacidad de pago (los contribuyentes se empobrecen en paralelo con el enriquecimiento injusto de las Arcas públicas). La «progresividad en frío» representa el «lado oscuro de la progresividad» como sostiene Manuel Santaolaya Blay en sus «Reflexiones sobre la deflactación del IRPF» [trabajo publicado por la Revista de Contabilidad y Tributación. CEF)

En el más arriba indicado trabajo de Santaolaya Blay, el autor plantea que la cuestión de la «progresividad en frío» no supone una problemática meramente teórica, va más allá como se revela en el Informe [al que se

remite Santaolaya Blay] del que es autor el Prof. Sanz Sanz (partiendo de microdatos de 2021) que cifra en 1.693 millones de euros el impacto debido a la no indexación (deflactación) de la tarifa, tanto estatal como autonómica; cifra la citada a la que se añaden otros 2.417 millones por la falta de actualización de los demás elementos liquidativos del impuesto. En fin, en reconocimiento de «parte», los representantes de la Hacienda Pública estatal han informado que del incremento de recaudación alcanzado en el año 2023 un 30 por 100 resulta imputable a la inflación (1.950,6 millones, concretamente).

Incautación de rentas, sufrimiento de la ciudadanía, que no impide el crecimiento de la deuda pública, que garantiza una pesada carga financiera para las futuras generaciones que no tendrán la compensación de una herencia de bienes duraderos pues una importante cifra del gasto público actual se ha perdido en diversidad de vertederos con desagüe en ámbitos opacos sin que medie un control efectivo.

II. Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 239, «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes [...].

Con independencia de las explicaciones concernientes a la estructura del nuevo modelo 239 y de la modificación de las normas concernientes a los actuales modelos 234, 235 y 236, consideramos de interés llamar la atención de como en la introducción de la Orden HAC/266/2024 se incluye un «histórico» muy ilustrativo e interesante, sobre el proceso evolutivo de la normativa tributaria española como consecuencia de la obligada trasposición de la conocida como DAC-6 (Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE) objeto de diversas modificaciones por las Directivas identificadas como DAC-7 (Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021) y DAC-8 (Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023).

Las Directivas más arriba mencionadas forman parte de un ambicioso proyecto que se completa con el «Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas». Ambicioso proyecto cuya llevanza a la práctica no resulta fácil, particularmente por el exceso en la imposición de cargas administrativas en los destinatarios, de ahí que la Comisión Europea haya iniciado una evaluación de la Directiva 2011/16/UE, con el objetivo medir la «eficacia, la rentabilidad, la relevancia de la DAC para las necesidades actuales y futuras, la

coherencia interna y externa y el valor añadido a nivel de la UE».

Como parece sería inevitable, la Comisión Europea se ha concienciado de la carga que la presentación de los diversos Informes supone para las empresas y las administraciones tributarias, que no es fácil pasar de la teoría a la práctica cuando los intereses en presencia son importantes y diversos. Evaluación la proyectada cuyos resultados habrá que tener muy presentes a la hora de la aplicación de la normativa interna a la que ya se ha traspuesto (Ley General Tributaria y Reglamento de Aplicación de los Tributos y Ordenes de desarrollo) aspectos diversos de las repetidas Directivas.

El primer año de la presente legislatura está marcado por la incapacidad del Poder Ejecutivo para proponer o conseguir la aprobación de decisiones normativas que no solo en lo tributario son imprescindibles como sucede con el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023. En los actuales momentos el objetivo principal del Poder Ejecutivo no es otro que asegurar su supervivencia de modo que ateniéndonos, insistimos, a lo tributario, hay cuestiones esenciales pendientes de solución como las que conciernen al Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas cuya temporalidad se mantiene de hecho pues su aplicación se ha prorrogado por Real Decreto-ley 8/2023 hasta que se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica y ya se sabe cómo de «verde» está la cuestión.

Y no solo cabe hablar de incapacidad política, también técnica como lo evidencia la situación caótica que existe en la actualidad como consecuencia de los cambios que la Ley 22/2021, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, bajo el rimbombante título «Tributación Mínima», introdujo en la Ley 27/2014 (LIS). Nos estamos refiriendo al artículo 61 de la Ley 22/2021 en el que se dio nueva redacción a los artículos 30 LIS («Cuota íntegra y cuota líquida»), 41 LIS («Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos») y se incorporó el 30 bis LIS («Tributación mínima»).

Por otra parte, la repetida Ley 22/2021 en su artículo 63 («Tributación mínima») modificó el artículo 19 (apartados 5 y 6) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004) e incorporó a dicho Texto refundido una disposición adicional décima («Tributación mínima») por la que a efectos de lo dispuesto en el artículo 19 del citado Texto Refundido, para determinar la deuda tributaria del impuesto, resultará de aplicación la tributación mínima establecida en el artículo 30 bis LIS.

Si atendemos a las manifestaciones de la Ministra de Hacienda, Sra. Montero Cuadrado, con el artículo 30 bis el «Gobierno de España ha sido pionero, al establecer en 2022 un tipo mínimo efectivo», parece que está pensando que el artículo 30 bis LIS es el anticipo de un impuesto complementario pero, con ese modo tan peculiar de «exponer», añadió también: «Con esa trasposición del pilar 2 se complementará esta norma [tributación mínima] y avanzaremos en coordinación con más de un centenar de países». El tiempo lo dirá aun cuando cabe esperar lo peor; mientras, el «común de los mortales» tendremos que pagar las multas por demora en las trasposiciones de las Directivas como el caso de la que nos ocupa.

La Directiva (UE) 2022/2523, del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, en su artículo 56 («Transposición») dispone que los Estados miembros habrán de poner en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la propia Directiva, debiendo comunicar inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. El propio artículo 56 prevé la aplicación de las disposiciones de referencia con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023 y, añade que no obstante, con la excepción del acuerdo contemplado en el artículo 50, apartado 2, se aplicarán las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 12, 13 y 14 con respecto a los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2024.

Finalmente, con evidente retraso, el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados. XV Legislatura. Serie A. 14 de junio de 2024. Núm. 23-1) publicaba el «Proyecto de Ley por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud», produciéndose la paradoja de que ya se había cerrado el plazo de información pública del proyecto de reglamento de la futura Ley. En definitiva, todo caótico en torno a un impuesto complementario con unas expectativas recaudatorias que cada día van a menos por cuanto que lógicamente cada Hacienda procurará que la imposición mínima de sus «empresas» se produzca a favor de ella misma.

Por cierto, al hilo de nuestra referencia a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y ante la necesidad de tener claro los términos en que dicho tributo habrá de aplicarse en el año 2023, recomendamos la lectura del trabajo titulado «El Impuesto sobre Sociedades en el año 2023» del que es autor Eduardo Sanz Gadea (Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. 494. Mayo, 2024). Como el indicado autor señala, en paralelo con la pausa en la producción

legislativa interna del Impuesto sobre Sociedades, la «OCDE y la Unión Europea han desplegado una notoria actividad». Otro artículo no menos interesante es el titulado «La tributación global mínima y la crisis del parlamentarismo democrático» del que es autor Daniel Gómez-Olano González («Notario del siglo XXI». Marzo/Abril 2024. Nº114) que ofrece interesantes consideraciones en torno al principio de autoimposición o de consentimiento de los impuestos a la par que cuestiona los términos de la Directiva (UE) 2022/2523.

En los meses de marzo-abril/2024, el Tribunal Supremo ha dictado importantes Sentencias que disipan ciertas dudas existentes, sin que falte algún pronunciamiento que pone de manifiesto la difícil posición en que se encuentra el contribuyente cuando la normativa conduce a un resultado injusto o incoherente como sucede con la Sentencia 616/2024 [12.04.2024) que interpretando el artículo 33.5.c) LIRPF concluye en que:

«las pérdidas patrimoniales que se producen por una transmisión lucrativa inter vivos por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, no han de computarse en la base imponible del IRPF del transmitente, aunque en unidad de acto se computen ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones».

Como se reconoce expresamente en la Sentencia a que se hace referencia en párrafos anteriores, el Tribunal Supremo lleva a cabo una interpretación literal del precepto concernido que «resulta acorde con una interpretación finalista, histórica y sistemática de las normas aplicadas», lo cual en nuestra opinión no justifica una incoherencia que da lugar a resultado contrario a un tratamiento equitativo. Es evidente, que con la norma básica aplicada el legislador sale al paso de lo que en su consideración puede tratarse de una conducta elusoria pues el contribuyente puede incorporar a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de su voluntad. Un tratamiento de la cuestión más profundo e interesante del que cabe realizar en las presentes líneas se puede encontrar en el análisis («La STS 616/2024, de 12.04.2024, al gravar las pérdidas patrimoniales "afloradas a raíz de una transmisión lucrativa, provoca un exceso de imposición») realizado por Caridad Mourelo Gómez dado a conocer en Newsletter de PwC Tax & Legal (Mayo, 2024).

En otro ámbito, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha emprendido la labor de ir poco a poco disipando las dudas en relación con la tributación de los «Administradores», precisando su doctrina en función de las circunstancias concretas de cada caso. Así que, aun existiendo

suficiente jurisprudencia (relativa al Impuesto sobre Sociedades regulado en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004), el Tribunal Supremo considera pertinente pronunciarse ex-novo, para reiterando doctrina anterior, introducir matizaciones como sucede con la STS 449/2024 de 13 Mar. 2024 (Sala 3ª. Sec.2ª. Rec. 9078/2022): las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, y aun no previstas en los estatutos sociales, son deducibles, pues la falta de previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material.

Y porque la doctrina jurisprudencial avanza en grado de precisión, en la STS 575/2024 de 8 Abr. 2024 (Sala 3ª. Sec.2ª.Rec. 8081/2021) se confirma la tesis de la Administración de modo que los «gastos de indemnización a un administrador, en este caso presidente del consejo de administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vinculase al referido directivo con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades».

También el Tribunal Supremo se ha pronunciado (abril/2024) nuevamente para introducir claridad en un tema tan sensible como el del domicilio protegido constitucionalmente. Ha sido la Sección 4ª de la Sala 3ª (las demás STSs hasta aquí citadas lo son de la Sección 2ª de la Sala 3ª) la que en su STS. 549/2024 (Rec.4663/2023) ha concretado que en el precinto, sin autorización judicial de cajas de seguridad alquiladas por personas físicas a entidades bancarias, no hay vulneración del artículo 18.2 de la CE por no ser domicilio, si bien supone una afectación del derecho a la intimidad (artículo 18.1 de la CE), la justificación del precinto debe cumplir el juicio de proporcionalidad, idoneidad y necesidad, aparte de que dicho precinto cuenta con habilitación legal.

Y para finalizar la presente reseña de los pronunciamientos del Tribunal Supremo que nos parecen más destacables, creemos hay que congratularse por el hecho de que el Tribunal Supremo continúe con el proceso de afirmación del principio de la «buena administración» e identificando, casi tipificando, los casos de «mala administración» como sucede con la STS 458/2024 (Sala Tercera, Sec.2ª.Rec.3050/2022) en la que se «denuncia» la vulneración del principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección «se desarrollen en los plazos previstos en esta ley».



HEMEROTECA (acceso a números anteriores)

© Hojas Azules de el Tucán 2019-2024