

SUMARIO

- 1. EL PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IRPF CONFORME A LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA AEAT NO GARANTIZA LA AUSENCIA DE SANCIÓN POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA**  
*La no inclusión en la declaración de rentas que no figuran en los datos fiscales facilitados por la AEAT puede constituir infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente.*
- 2. OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS**  
*Deberá conservarse copia del DNI, del NIE, pasaporte o cualquier otro documento de identificación de las personas beneficiarias de la vivienda durante el plazo de prescripción establecido en la Ley General Tributaria.*
- 3. NO HAY GANANCIA DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADA SI SE ACREDITA QUE LA TITULARIDAD DE LOS BIENES PROCEDE DE UN EJERCICIO PRESCRITO**  
*Una Sentencia del Tribunal Supremo así lo establece.*
- 4. EN LA TRANSMISIÓN DE UN TERRENO, LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN POSTERIORES A LA ADQUISICIÓN NO SE DEBEN AÑADIR AL PRECIO DE ADQUISICIÓN PARA CALCULAR LA PLUSVALÍA SUJETA AL IMPUESTO**  
*Resulta especialmente importante calcular de forma correcta el precio de venta y el de adquisición de los terrenos transmitidos para el cálculo del IIVTNU.*
- 5. PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL MODELO 720: EL TEAC ANULA LA SANCIÓN DEL 150% DE LA GANANCIA PATRIMONIAL IMPUTADA POR EL VALOR DE LOS BIENES EN EL EXTRANJERO POR FALTA DE CULPABILIDAD**  
*A la hora de apreciar la culpabilidad inherente a toda infracción, no puede ser calificada del mismo modo la conducta del que consciente y voluntariamente ocultó la tenencia de bienes en el extranjero y no presentó la Declaración informativa del que cumplió con su obligación aunque fuera de plazo.*
- 6. PARA QUE SEA DEDUCIBLE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR DEBE ESTAR ESTABLECIDA SU CUANTÍA EN LOS ESTATUTOS DE FORMA DETERMINADA O PERFECTAMENTE DETERMINABLE**  
*La deducibilidad de las retribuciones a los administradores exige que conste en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y que dicha retribución se establezca en los estatutos con "certeza".*
- 7. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA. IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS NO PRODUCTIVOS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**  
*El pasado día 16 se ha publicado en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya el Decreto 8/2019 que modifica la ley 6/2017, reguladora del Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas, que es un impuesto propio de esa Comunidad Autónoma.*

**1. EL PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IRPF CONFORME A LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA AEAT NO GARANTIZA LA AUSENCIA DE SANCIÓN POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 9 de abril de 2019, resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que en los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria -en adelante AEAT- en los datos fiscales, es posible que se produzca una infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente.

Para que un obligado cometa una infracción tributaria deben concurrir el "elemento objetivo", la conducta antijurídica constitutiva del tipo infractor de que se trate, y el "elemento subjetivo", es decir que sea un sujeto imputable y concorra culpabilidad en su conducta, conducta que puede concurrir en diversos grados.

Pues bien, por el hecho de que a la Administración Tributaria no le conste la existencia de una renta, no deja de concurrir en la conducta del contribuyente en cuestión el "elemento objetivo" -ser antijurídica y típica-, ya que el IRPF grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no. Así, si una renta que efectivamente se ha obtenido no se incluye en la pertinente declaración-autoliquidación, ello terminará produciendo ineluctablemente un resultado que encajará en alguno de los tipos infractores.

Por otro lado, en cuanto a la concurrencia del "elemento subjetivo" -existencia de culpabilidad- habrá que analizar el caso concreto, como siempre ocurre respecto de esta cuestión cuando se trata de discernir si concurrió culpabilidad en una conducta, pues podrá haber desde casos en los que efectivamente no quepa apreciar culpabilidad alguna en el contribuyente, a otros en los que no sólo se aprecie en él una simple negligencia, sino una culpabilidad gravemente dolosa, con presencia de ocultación o de medios fraudulentos.

En conclusión, cuando el contribuyente es sabedor de que ha obtenido unas rentas que no figuran en los datos o en el borrador facilitados por la AEAT, el que declare y autoliquide el Impuesto en base a esos datos o borrador, no puede ser nunca una causa exculpatoria "per se". Lejos de eso, el haber actuado así, puede ser un elemento adicional a la hora de apreciar la existencia de culpabilidad en la conducta de tal contribuyente, si es que la hay.

## **2. OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS**

En su consulta vinculante V0432-19 del pasado 28 de febrero de 2019, la DGT da respuesta a la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, estableciendo el plazo de conservación de la documentación de las personas arrendatarias de dichos alojamientos.

En dicha consulta evacuada por el propietario de una vivienda con finalidad turística que arrienda a turistas para estancias cortas se define el alcance temporal de la obligación de conservar la información relativa a la identificación de las personas beneficiarias del servicio y la concreción del documento identificativo que debe conservarse.

Empezando por la última cuestión, la DGT admite que en la declaración informativa se incluya cualquier documento oficial que permita la identificación completa de los beneficiarios de la vivienda, tales como el DNI, el NIE, pasaporte, etc.

Respecto al plazo en el que debe conservarse la copia del documento de identificación de las personas beneficiarias, deberá cumplirse tal obligación mientras esta información tenga trascendencia tributaria, esto es, durante el plazo de prescripción regulado en el art. 66 de la Ley General Tributaria.

## **3. NO HAY GANANCIA DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADA SI SE ACREDITA QUE LA TITULARIDAD DE LOS BIENES PROCEDE DE UN EJERCICIO PRESCRITO**

El Tribunal Supremo en su Sentencia del pasado 18 de marzo de 2019 analiza el caso de un contribuyente que había traspasado un determinado importe de dinero a una cuenta corriente. La inspección consideró que había una ganancia patrimonial no justificada por falta de prueba sobre cuándo se había generado tal importe, a pesar de que el contribuyente acreditó que procedía de otra cuenta en la que dicho importe constaba desde ejercicios ya prescritos.

El Tribunal Supremo concluye a favor del contribuyente y afirma que no se puede imputar una ganancia de patrimonio no justificada cuando el sujeto prueba que es propietario de los bienes o derechos desde una fecha anterior a la del período abierto a prescripción; en

ese caso, además, no será necesario identificar la fuente u origen de la que proceden tales bienes o derechos.

#### **4. EN LA TRANSMISIÓN DE UN TERRENO, LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN POSTERIORES A LA ADQUISICIÓN NO SE DEBEN AÑADIR AL PRECIO DE ADQUISICIÓN PARA CALCULAR LA PLUSVALÍA SUJETA AL IMPUESTO**

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de marzo de 2019 delimita que los gastos de urbanización posteriores a la adquisición no han de añadirse al precio de adquisición para calcular la plusvalía sujeta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Después de la más reciente jurisprudencia, está admitido que el IIVTNU no procede cuando en la transmisión del terreno no se generó plusvalía; del mismo modo, los tribunales están ya analizando incluso si procede pagar el impuesto cuando sí hay plusvalía pero es inferior a la base imponible del impuesto.

En este contexto, resulta especialmente importante calcular de forma correcta el precio de venta y el de adquisición de los terrenos transmitidos.

En su Sentencia de 12 de marzo, el Tribunal Supremo ha concluido que, para calcular la plusvalía sujeta al impuesto, no se pueden tener en cuenta los gastos de urbanización soportados después de la adquisición como mayor valor del precio de adquisición. Estos gastos, según el Tribunal, forman parte del valor del propio terreno y se habrán tenido en cuenta para determinar su precio de transmisión.

#### **5. PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL MODELO 720: EL TEAC ANULA LA SANCIÓN DEL 150% DE LA GANANCIA PATRIMONIAL IMPUTADA POR EL VALOR DE LOS BIENES EN EL EXTRANJERO POR FALTA DE CULPABILIDAD**

Como es sabido, de acuerdo con lo establecido en la Disp. Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003 (LGT), los residentes en España deben suministrar a la Administración Tributaria información sobre todos los bienes y derechos de que sean titulares en el extranjero, y en concreto, sobre cuentas bancarias; títulos, activos o valores representativos de la participación en el capital de entidades o fondos, y sobre bienes inmuebles. El incumplimiento de la referida obligación de información determina que resulte de aplicación un régimen de infracciones y sanciones que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000€ por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000€. Las sanciones se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100€ por dato, con un mínimo de 1.500€.

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible "imprescriptible", previsto en el caso de las personas físicas en el art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España. Esta ganancia patrimonial imputada además determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial.

El supuesto de hecho examinado es el de un contribuyente jubilado que presenta fuera de plazo el modelo 720 de bienes y derechos en el extranjero, acreditando que era titular de dichos elementos patrimoniales en fechas anteriores a 2007, ejercicio ya prescrito cuando se estableció la obligación de presentar la citada declaración informativa. La Administración Tributaria regularizó el IRPF de 2012 incorporando la correspondiente ganancia de patrimonio no justificada e incoando procedimiento sancionador con un porcentaje del 150% sobre la cuota diferencial.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 14 de febrero de 2019, resuelve que el conocimiento de la norma no supone de forma automática la concurrencia

de culpabilidad. Así, aunque a efectos de la sanción la Disp. Adicional Primera de la Ley 7/2012 (Intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude) considera infracción tributaria la conducta que incida en el supuesto del art. 39.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), que no distingue entre la falta de presentación o la presentación fuera de plazo del Modelo 720, no cabe duda que, a la hora de apreciar la culpabilidad inherente a toda infracción, no será calificada del mismo modo la conducta de aquél que consciente y voluntariamente ocultó la tenencia de bienes en el extranjero y no presentó la Declaración informativa, que la del otro que no tuvo esa intención, y cumplió con su obligación aunque fuera de plazo.

## **6. PARA QUE SEA DEDUCIBLE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR DEBE ESTAR ESTABLECIDA SU CUANTÍA EN LOS ESTATUTOS DE FORMA DETERMINADA O PERFECTAMENTE DETERMINABLE**

La normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que son esencialmente dos, los requisitos que deben cumplirse para que la retribución satisfecha a los administradores de una entidad sea gasto deducible en dicho impuesto: que la posibilidad de retribuirles esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Al Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 9 de abril de 2019, RG 3295/2016, no le resulta cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, sino que la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria.

En la Resolución que comentamos, el TEAC desestima las pretensiones que, a este respecto, plantea la entidad, debiendo confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto ya que los estatutos no establecían, para los ejercicios objeto de la comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad "con certeza", por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores en esos ejercicios fueran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es "*conditio sine qua non*" que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

En resumen, la deducibilidad de las retribuciones a los administradores exige que conste en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y que dicha retribución se establezca en los estatutos con "certeza". Ello requiere que los estatutos precisen el concreto sistema retributivo y así, en el supuesto de que el sistema elegido sea una participación en los beneficios de la sociedad se determine perfectamente en los estatutos el porcentaje, no bastando con la fijación de un límite máximo de esa participación, ahora bien, en el supuesto de que se estipule en los estatutos una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

## **7. COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA. IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS NO PRODUCTIVOS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**

El pasado día 16 de mayo se ha publicado en el Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña el Decreto 8/2019 que modifica la Ley 6/2017, reguladora del Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas, que es un impuesto propio de esa Comunidad Autónoma.

Este impuesto, habiéndose aprobado el 12 de mayo de 2017, y habiéndose devengado en 2017 con fecha 30 de junio, no se había exigido, bien por no haberse aprobado el desarrollo reglamentario necesario o por prudencia, a la espera de que se resolviera el recurso de

inconstitucionalidad sobre determinados aspectos del mismo, cosa que sucedió con la Sentencia 28/2019, de 28 de febrero, del Tribunal Constitucional.

Se trata de un impuesto cuyos sujetos pasivos son la personas jurídicas y entidades sin personalidad que constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición que tengan objeto mercantil, y no se especifica que deban tener el domicilio en Cataluña.

El hecho imponible lo constituye la tenencia de los siguientes activos no productivos ubicados en Cataluña: inmuebles, vehículos a motor con potencia superior a 200 caballos, embarcaciones de ocio, aeronaves, objetos de arte y antigüedades con valor superior al establecido por la Ley del Patrimonio Histórico y las joyas. Se entienden ubicados en Cataluña los inmuebles ubicados en esa Comunidad y, respecto al resto de bienes, nada se dice de dónde han de estar situados.

También es interesante, naturalmente, analizar qué se consideran activos no productivos, sacándose del concepto los que tienen un precio de adquisición que no supera el importe de los beneficios no distribuidos por la entidad, provenientes de actividades económicas - deben provenir al menos en un 90%-, con el límite de los obtenidos en el mismo año y en los 10 anteriores.

En cuanto a la base imponible, será la suma de los valores correspondientes a los activos no productivos de la entidad, valorándose los bienes inmuebles partiendo de valores catastrales y, los demás bienes, por su valor de mercado.

La cuota se calcula aplicando a la base imponible una tarifa con 8 tramos y tipos que van desde el 0,21% hasta 167.129,45 euros, hasta un máximo de 2,75% para bases superiores a 10.695.996,06 euros.

El devengo se produce el 1 de enero de cada año, si bien, como hemos comentado, en el ejercicio 2017 se produjo el 30 de junio.

La autoliquidación y el ingreso, en general, habrán de efectuarse entre los días 1 y 30 del mes de junio siguiente a la fecha de devengo.

De forma transitoria, la autoliquidación e ingreso correspondiente a 2017, 2018 y 2019 se habrán de hacer entre el 1 de octubre y el 30 de noviembre de 2019, sin que esta norma establezca una forma especial de aplazamiento o fraccionamiento.

