

**SUMARI**

- 1. IMPOST SOBRE EL PATRIMONI. EXEMPCIÓ DELS BÉNS I DRETS NECESSARIS PER A L'EXERCICI D'UNA ACTIVITAT ECONÒMICA**  
*Quan el titular de l'activitat d'arrendament passi a la situació de jubilació, el fet de percebre aquesta impedeix el desenvolupament personal i directe del negoci, segons la Tresoreria General de la Seguretat Social, la qual cosa impedeix l'aplicació de l'exempció prevista per als béns i drets necessaris per a l'exercici d'una activitat econòmica.*
- 2. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DECIDIRÀ SI LA PLUSVÀLUA EN L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DE VALOR DELS TERRENYS DE NATURALES A URBANA (IIVTNU) RESPECTA ELS PRINCIPIS DE CAPACITAT ECONÒMICA, PROGRESSIVITAT I NO CONFISCATORIETAT**  
*El Jutjat del Contenciós Administratiu n. ° 32 de Madrid, mitjançant un acte de 8 de febrer de 2019 ha plantejat al Tribunal Constitucional si les normes que disciplinen l'impost poden contravenir la doctrina constitucional sobre la capacitat econòmica, prohibició de caràcter confiscatori i progressivitat dels tributs.*
- 3. ADMÈS A TRÀMIT PEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL UN RECURS CONTRA EL REIAL DECRET-LLEI 2/2016 QUE VA INTRODUIR UN IMPORT MÍNIM EN ELS PAGAMENTS FRACCIONATS EN L'IMPOST DE SOCIETATS**  
*El Tribunal Constitucional ha admès a tràmit el recurs d'una empresa contra el Reial decret-llei 2/2016 per elevar la recaptació de l'impost de societats. Aquesta reforma va introduir un mínim en els pagaments fraccionats.*
- 4. LA CONTROVERTIDA APLICACIÓ D'INCENTIUS FISCALS EN L'IRPF COM A CONSEQÜÈNCIA DE LES APORTACIONS VOLUNTÀRIES REALITZADES A COL·LEGIS CONCERTATS**  
*Les aportacions voluntàries als col·legis concertats, realitzades pels pares dels alumnes, han provocat un important debat en relació a la seva naturalesa. En aquest sentit, l'Administració Tributària estudia la possible regularització dels incentius fiscals aplicats en l'IRPF pels pares dels alumnes, en considerar que, en certs casos, s'apreciaria l'existència de pagaments obligatoris o amb una contraprestació associada, en lloc de donatius.*
- 5. QUE EL CONSUM ELÈCTRIC DE L'HABITATGE HABITUAL NO SIGUI L'ORDINARI D'UNA FAMÍLIA, NO PRIVA DEL DRET A DEDUCCIÓ PER HABITATGE HABITUAL EN L'IRPF**  
*Així ho estima en la seva Sentència de 31 de gener de 2019 el Tribunal Superior de Justícia de Madrid.*

**1. IMPOST SOBRE EL PATRIMONI. EXEMPCIÓ DELS BÉNS I DRETS NECESSARIS PER A L'EXERCICI D'UNA ACTIVITAT ECONÒMICA**

La Direcció general de Tributs en consulta vinculant V0064-19 del passat 11 de gener, entén que quan el titular de l'activitat d'arrendament passi a la situació de jubilació, el fet de percebre aquesta impedeix el desenvolupament personal i directe del negoci, segons la Tresoreria General de la Seguretat Social, la qual cosa impedeix l'aplicació de l'exempció prevista per als béns i drets necessaris per a l'exercici d'una activitat econòmica.

La consulta se centra en el fet que una persona, titular d'una activitat d'arrendament de locals de negoci, compte per al desenvolupament d'aquesta activitat amb una persona contractada a temps complet i es planteja la compatibilitat de la jubilació, sense desenvolupament de l'activitat de forma personal i directa, amb l'exempció en l'Impost sobre el Patrimoni (IP).

D'acord amb la normativa de l'IP, en el supòsit d'exercici d'activitats econòmiques per persones físiques, és condició inexcusable per gaudir del dret a l'exempció, que constitueixin la seva principal font de renda i que, a més, l'activitat s'exerceixi de forma habitual, personal i directa pel subjecte passiu (LIP art.4.vuit.1).

La qualificació com a econòmica de l'activitat d'arrendament d'immobles exigeix comptar amb una persona contractada per al desenvolupament de l'activitat amb contracte laboral i a jornada completa. Com actualment concorre aquest requisit, resultaria procedent l'exempció en l'impost patrimonial si es compleixen els requisits esmentats.

Una vegada que aquesta persona passi a la situació de jubilació, encara que l'activitat que exerceix el subjecte passiu, quan inherent a la titularitat del negoci, resulta compatible amb la percepció de la pensió de jubilació, el fet de percebre aquesta impedeix el desenvolupament personal i directe del negoci, segons l'ha informat la Tresoreria General de la Seguretat Social.

Conseqüentment i atès que l'exempció en l'IP (condició "sine que non" per a l'accés a la reducció en l'impost successori), exigeix l'exercici de l'activitat de forma habitual, personal i directa, no procedeix l'exempció en l'IP i, per tant, tampoc la reducció en l'ISD en el supòsit de defunció del consultant.

## **2. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DECIDIRÀ SI LA PLUSVÀLUA EN L'IMPOST SOBRE L'INCREMENT DE VALOR DELS TERRENYS DE NATURALESA URBANA (IIVTNU) RESPECTA ELS PRINCIPIS DE CAPACITAT ECONÒMICA, PROGRESSIVITAT I NO CONFISCATORIEDAD**

El Jutjat del Contenciós-Administratiu número 32 de Madrid planteja al Tribunal Constitucional si la falta de valoració de la capacitat econòmica en la determinació de la quota tributària pogués resultar contrària a la Constitució ja que quan la quota a pagar és superior a l'increment real experimentat per la venda del terreny, el contribuent es veu "expropiat" de facto, la qual cosa podria tenir caràcter confiscatori.

Tal com es va anunciar en el BOE de 2 d'abril de 2019, el Jutjat del Contenciós Administratiu nombre 32 de Madrid, mitjançant un acte de 8 de febrer de 2019 ha plantejat al Tribunal Constitucional si les normes que disciplinen l'impost poden contravenir la doctrina constitucional sobre la capacitat econòmica, prohibició de caràcter confiscatori i progressivitat dels tributs.

La STC 59/2017, d'11 de maig de 2017, va aconseguir posar ordre respecte a aquells supòsits en els quals no s'ha produït increment algun del valor dels terrenys, doncs considera el TC que el principi de capacitat econòmica "falliria en aquells supòsits en els quals la capacitat econòmica gravada pel tribut sigui no ja potencial sinó inexistent o fictícia".

Ara, la qüestió plantejada és diferent: doncs en aquest cas existeix un increment de valor, però la quota a pagar és superior a l'increment real experimentat per la venda del terreny, per la qual cosa el contribuent veu com aquest (l'increment) li és "expropiat" de facto, la qual cosa podria tenir caràcter confiscatori, circumstància que no està prevista en la normativa que regula l'impost, ni s'ha plantejat davant el Tribunal Constitucional. Es planteja també al Tribunal Constitucional, en el supòsit que no concorri tal situació, si la falta de valoració de la capacitat econòmica en la determinació de la quota tributària, sent indiferent per a legislador el benefici obtingut pel contribuent, respecta els principis de l'art. 31 de la Constitució Espanyola, és a dir, si pogués resultar contrari a la mateixa el que la quota tributària no sigui proporcional a l'increment patrimonial real que grava.

## **3. ADMÈS A TRAMITI PEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL UN RECURS CONTRA EL REIAL DECRET-LLEI 2/2016 QUE VA INTRODUIR UN IMPORT MÍNIM EN ELS PAGAMENTS FRACCIONATS EN L'IMPOST DE SOCIETATS**

El Ple del Tribunal Constitucional ha admès a tràmit la qüestió d'inconstitucionalitat presentada per la Secció Setena de la Sala del Contenciós-Administratiu de l'Audiència Nacional en relació amb l'article únic del Reial decret-llei 2/2016, de 30 de setembre, pel qual s'introdueixen mesures tributàries dirigides a la reducció del dèficit públic. Aquest precepte dona nova redacció a la disposició addicional catorzena (Modificacions en el règim

legal dels pagaments fraccionats) de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de Societats.

El Tribunal ha ordenat donar trasllat de les actuacions al Congrés dels Diputats, al Senat, al Govern i al Fiscal General de l'Estat perquè puguin personar-se en el procés i formular les al·legacions que considerin convenientes.

Així mateix, es comunica a la Secció Setena de la Sala del Contenciós de l'Audiència Nacional que el procés queda suspès fins que el Tribunal Constitucional resolgui definitivament la qüestió plantejada.

Com es recordarà pel Reial decret-Llei citat, es va introduir un mínim en els pagaments fraccionats (part de l'impost que s'avança durant l'any a l'espera de la liquidació definitiva després del tancament de l'exercici) amb l'objectiu d'eleva la recaptació d'aquest any en uns 8.000 milions d'euros. En altres paraules, les empreses van haver d'avançar una part de l'impost que abonaven definitivament al llarg de la primera meitat de l'any següent, quan coneixen els seus resultats reals.

L'Audiència Nacional va plantejar una qüestió de constitucionalitat al TC perquè analitzés si s'adapta a les regles establertes en la Constitució espanyola i, finalment, ha estat admesa a tràmit.

Si el Tribunal Constitucional anul·la definitivament el pagament fraccionat mínim, implicarà que l'Agència Tributària sofrirà una forta caiguda dels ingressos que es retardarà fins a la liquidació del tribut. A més, si finalment el Constitucional anul·la la modificació de la disposició addicional catorzena realitzada pel Reial decret-Llei 2/2016, podria obligar a Hisenda a retornar a les empreses els interessos corresponents a aquest avançament de l'impost. El TC ha donat 15 dies al Govern i a les Corts perquè presentin les seves al·legacions respecte a aquest decret-Llei abans que resolgui definitivament la qüestió plantejada.

L'Audiència Nacional ja tenia dubtes sobre la constitucionalitat d'est decret-Llei per dos motius. El primer, perquè el pagament mínim es justificava únicament pels ingressos dels 12 mesos anteriors, i no es pot obligar a tributar a una empresa que no té tals beneficis. De fet, en moltes ocasions, la liquidació del tribut és favorable a la companyia i Hisenda ha de retornar els diners. Això podria atemptar contra el principi de contribuir al manteniment de l'Estat en funció de la capacitat econòmica de cadascun, establert en l'article 31.1 de la Constitució.

El segon motiu, perquè suposava una modificació substancial d'una Llei Orgànica desenvolupada a través d'un decret-Llei, la qual cosa genera dubtes legals. El TC es refereix aquí a l'article 86.1 de la Constitució, que determina que els decrets-Lleis "no podran afectar a l'ordenament de les institucions bàsiques de l'Estat".

Si finalment el Tribunal Constitucional anul·la la modificació de la disposició addicional catorzena realitzada pel Reial decret-Llei 2/2016, podria obligar a Hisenda a retornar a les empreses els interessos corresponents a aquest avançament de l'impost.

#### **4. LA CONTROVERTIDA APLICACIÓ D'INCENTIUS FISCALS EN L'IRPF COM A CONSEQÜÈNCIA DE LES APORTACIONS VOLUNTÀRIES REALITZADES A COL·LEGIS CONCERTATS**

Com ja vam anticipar en les nostres Anotacions del passat mes de març, l'Administració Tributària posa en dubte que determinades aportacions que s'estan realitzant a centres educatius concertats s'identifiquin realment com a donatius, la qual cosa constitueix un requisit imprescindible per poder aplicar les deduccions en l'IRPF regulades en l'article 19 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge i en l'article 68.3 b) de la LIRPF.

Ens sembla interessant analitzar els arguments que poden esgrimir-se de cara a defensar els donatius que puguin efectuar-se a centres educatius concertats com a deduïbles com a donacions en l'IRPF, la qual cosa fem a continuació.

De cara a analitzar la naturalesa dels pagaments que els pares dels alumnes realitzen als centres concertats, convé tenir en compte que la Llei d'Educació impedeix que els col·legis

concertats puguin percebre quanties a canvi de la labor docent que realitzen, així com obligar a les famílies al pagament d'aportacions a fundacions o associacions. Igualment, tampoc autoritza a aquests centres a fixar serveis obligatoris relacionats amb l'ensenyament pels quals s'exigeixi una contraprestació a canvi.

És remarcable que en la Llei 49/2002 no es recullen les diferències existents entre el concepte de donació i el de donatiu. Pot dir-se que, en general, un donatiu se sol identificar amb un lliurament dinerària i de menor quantia. Per la seva banda, les donacions requereixen una acceptació del donatari i solen quedar recollides per escrit. Malgrat això, a l'efecte de la Llei 49/2002, es poden considerar conceptes utilitzats de forma indistinta.

Convé ressaltar un detall que pot resultar important en la pràctica. L'article 17 de la Llei 49/2002 estipula que donen dret a practicar deducció les donacions i donatius que reuneixin les característiques d'irrevocables, pures i simples, afegint fins i tot, en l'apartat segon, que en cas de revocació per alguna de les causes establertes en el Codi Civil, el donant ingressarà els beneficis fiscals aplicats.

Després de l'exposat podríem resumir, que un donatiu serà pur, simple i irrevocable quan, senzillament, existeixi una transferència de diners sense que se li imposi a canvi al donatari una càrrega o obligació, ja sigui present o futura.

No obstant això, convé esmentar la postura adoptada pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya que no va acceptar la consideració de donació de determinats lliuraments de diners —considerades obligatòries, regulars i periòdiques— que els pares dels alumnes realitzaven a una fundació, doncs al seu judici, mitjançant les mateixes s'obtenia una contraprestació que redundava en beneficis dels fills dels donants, en concret, en un millor servei educatiu. Per al citat òrgan judicial l'anterior no quedaria desvirtuat pel fet que les donacions beneficiessin a futurs alumnes, ni tampoc per la circumstància que algun pare no pagués la quota i, per això, no s'expulsés al seu fill del col·legi.

Malgrat l'apuntat pel TSJ de Catalunya, pot entendre's que, encara que els donatius que es produeixin adquirissin un alt grau d'institucionalització i de connexió amb el servei rebut pels alumnes, se seguiria apreciand de manera inqüestionable una voluntarietat en el seu pagament —més encara quan no es pot tractar, conforme a la Llei d'Educació, d'una contraprestació per l'ensenyament—, la qual cosa provocaria que el donatiu no perdi la naturalesa de tal i, per això, procedeixi l'aplicació de l'incentiu en qüestió.

#### Unes reflexions que afecten la fiscalitat del donant:

Convé tornar a reiterar que la Llei d'Educació prohibeix als centres concertats la possibilitat d'exigir a les famílies quotes obligatòries com a conseqüència de la seva labor docent. Tampoc permet l'establiment de determinats serveis obligatoris relacionats amb aquestes labors pels quals s'exigeixi el pagament de certes quanties.

Si s'aplica l'anterior, àdhuc en l'hipotètic supòsit que un centre exigeixi el pagament d'una quota, podria al·legar-se que això no suposa, en la pràctica, un pagament obligatori. A manera d'exemple i a la vista de la citada Llei d'Educació, en cas de produir-se un impagament, el centre no tindria la capacitat legal d'expulsar a l'alumne justificant la seva decisió en aquesta falta de pagament. És a dir, estaríem davant una presumpta obligació sense conseqüències enfront del seu incompliment —més enllà que les que se li imputin al mateix centre per infringir la citada Llei— per a les famílies que s'apliquen la deducció en l'IRPF. L'anterior és un dels diferents motius que demostren el poder de decisió dels pares davant les exigències d'un col·legi en relació a aquest extrem, la qual cosa afavoreix que s'albiri la inevitable voluntarietat del donant que ha estat qüestionada. Per si no fos prou, aquesta voluntarietat també podria apreciar-se en el fet que una família opti per un col·legi en concret —i per això, per pagar les aportacions que el centre pugui sol·licitar—, havent pogut triar entre varis.

També resulta sorprenent que l'Administració Tributària assenyali que alguns dels indicis que impedirien apreciar l'existència d'una donació es refereixen a la periodicitat dels pagaments, la seva quantia fixa i al fet que es deixin d'abonar quan l'escolarització conclougui. Qualsevol persona podria subscriure amb una organització no governamental una donació periòdica d'igual quantia, i no per això sembla que Hisenda qüestioni l'existència d'una donació.

D'igual forma, es podrien plantejar dubtes en el que afecta a l'apreciació d'una possible contraprestació. Per començar, pot sostenir-se que les aportacions voluntàries que es fessin, en cap cas, originarien cap dret pel pagador. Així doncs, igual que el centre no tindria la possibilitat d'expulsar a un alumne davant un impagament, amb base en el principi de gratuïtat, tampoc un pare podria exigir, a manera d'exemple, la modificació del professorat, fonamentant la seva postura en la seva aportació, ni la devolució d'aquesta última, fruit del seu descontentament.

Al mateix temps, en el cas que l'entitat sense finalitats lucratives destinés fons a altres finalitats d'interès general, resultaria com menys complex determinar la destinació específica que se li estaria donant a l'aportació satisfeta per cada pare d'alumne, en honor de concloure si d'alguna d'elles deriva un benefici directe o contraprestació per al donant. S'ha de recordar que, com ja s'ha detallat, la Llei 49/2002 no exigeix que una entitat sense finalitats lucratives destini la totalitat dels fons que rebí a finalitats d'interès general.

D'altra banda, com ja s'ha apuntat, comparant la deducció regulada en l'article 19 de la Llei 49/2002 i l'establerta en l'article 68.3 b) de la LIRPF, es podria concloure que existeix certa flexibilitat en el concepte de donació requerit per a aquesta última. Això podria provocar que s'hagués d'admetre la deducció dels donatius, satisfets a determinades entitats que no apliquin el Règim Especial del Mecenatge, encara que tinguessin un caràcter remuneratori.

## **5. QUE EL CONSUM ELÈCTRIC DE L'HABITATGE HABITUAL NO SIGUI L'ORDINARI D'UNA FAMÍLIA, NO PRIVA DEL DRET A DEDUCCIÓ PER HABITATGE HABITUAL EN L'IRPF**

La Hisenda Pública ha denegat reiteradament la deducció per adquisició d'habitatge habitual en l'IRPF basant-se, única i exclusivament, en el baix consum d'electricitat de l'habitatge en qüestió. Portem a col·lació una Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, de 31 de gener de 2019, recurs n.º 477/2017 en la qual es dona la raó al contribuent.

El contribuent en el cas d'actuacions era militar en actiu en l'Exèrcit de Terra i, per les especificitats que implica l'acompliment efectiu de les comeses o funcions pròpies de la seva condició -manobres, guàrdies, serveis especials, etc.-, no acudia al seu domicili ni tan sols a pernoctar, havent de tenir-se en compte igualment que el seu horari de treball reduïa considerablement el temps de presència física en l'immoble, que quedava limitat a la pernoctació -quan això era factible-, el desdijuni i un ràpid sopar. Tot això, unit al fet que no vivia amb cap altra persona en l'habitatge controvertit, sens dubte oferia una total explicació als reduïts consums elèctrics registrats.

Els documents presentats com a prova enfront del consum elèctric anual del seu habitatge de 125 Kw que consta en el model 159 'Declaració anual de consum elèctric' facilitat per la seva companyia subministradora -sent la mitjana de 3.757,5 kwh, segons l'Informe final de l'anàlisi de consum energètic del sector residencial a Espanya elaborat per l'Institut per a la Diversificació i Estalvi de l'Energia (IDAE) depenent del Ministeri d'Indústria-, van avalar suficientment que el recurrent tenia aquest habitatge i que constituïa el seu domicili habitual tot i que el seu ús, per raons de la seva professió i per viure solament, no fos l'ordinari d'una família.