

SUMARIO

1. **IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. EXENCIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA**
Cuando el titular de la actividad de arrendamiento pase a la situación de jubilación, el hecho de percibir esta impide la llevanza personal y directa del negocio, según la Tesorería General de la Seguridad Social, lo que impide la aplicación de la exención prevista para los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad económica.
2. **EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DECIDIRÁ SI LA PLUSVALÍA EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU) RESPETA LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD**
El Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 32 de Madrid, mediante un auto de 8 de febrero de 2019 ha planteado al Tribunal Constitucional si las normas que disciplinan el impuesto pueden contravenir la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de carácter confiscatorio y progresividad de los tributos.
3. **ADMITIDO A TRÁMITE POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL UN RECURSO CONTRA EL REAL DECRETO-LEY 2/2016 QUE INTRODUJO UN IMPORTE MÍNIMO EN LOS PAGOS FRACCIONADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**
El Tribunal Constitucional ha admitido a trámite el recurso de una empresa contra el Real Decreto-ley 2/2016 para elevar la recaudación del impuesto sobre sociedades. Esa reforma introdujo un mínimo en los pagos fraccionados.
4. **LA CONTROVERTIDA APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES EN EL IRPF COMO CONSECUENCIA DE LAS APORTACIONES VOLUNTARIAS REALIZADAS A COLEGIOS CONCERTADOS**
Las aportaciones voluntarias a los colegios concertados, realizadas por los padres de los alumnos, han provocado un importante debate en relación a su naturaleza. En este sentido, la Administración Tributaria estudia la posible regularización de los incentivos fiscales aplicados en el IRPF por los padres de los alumnos, al considerar que, en ciertos casos, se apreciaría la existencia de pagos obligatorios o con una contraprestación asociada, en lugar de donativos.
5. **QUE EL CONSUMO ELÉCTRICO DE LA VIVIENDA HABITUAL NO SEA EL ORDINARIO DE UNA FAMILIA, NO PRIVA DEL DERECHO A DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL EN EL IRPF**
Así lo estima en su Sentencia de 31 de enero de 2019 el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. EXENCIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La Dirección General de Tributos en consulta vinculante V0064-19 del pasado 11 de enero, entiende que cuando el titular de la actividad de arrendamiento pase a la situación de jubilación, el hecho de percibir esta impide la llevanza personal y directa del negocio, según la Tesorería General de la Seguridad Social, lo que impide la aplicación de la exención prevista para los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad económica.

La consulta se centra en el hecho de que una persona, titular de una actividad de arrendamiento de locales de negocio, cuenta para el desarrollo de esta actividad con una persona contratada a tiempo completo y se plantea la compatibilidad de la jubilación, sin desarrollo de la actividad de forma personal y directa, con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP).

De acuerdo con la normativa del IP, en el supuesto de ejercicio de actividades económicas por personas físicas, es condición inexcusable para disfrutar del derecho a la exención, que constituyan su principal fuente de renta y que, además, la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo (LIP art.4.Ocho.1).

La calificación como económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles exige contar con una persona contratada para la llevanza de la actividad con contrato laboral y a jornada completa. Como actualmente concurre este requisito, resultaría procedente la exención en el impuesto patrimonial si se cumplen los requisitos mencionados.

Una vez que esta persona pase a la situación de jubilación, aunque la actividad que desempeña el sujeto pasivo, en cuanto inherente a la titularidad del negocio, resulta compatible con la percepción de la pensión de jubilación, el hecho de percibir esta impide la llevanza personal y directa del negocio, según le ha informado la Tesorería General de la Seguridad Social.

Consecuentemente y dado que la exención en el IP (condición "sine qua non" para el acceso a la reducción en el impuesto sucesorio), exige el ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa, no procede la exención en el IP y, por tanto, tampoco la reducción en el ISD en el supuesto de fallecimiento del consultante.

2. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DECIDIRÁ SI LA PLUSVALÍA EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU) RESPETA LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA, PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid plantea al Tribunal Constitucional si la falta de valoración de la capacidad económica en la determinación de la cuota tributaria pudiera resultar contraria a la Constitución ya que cuando la cuota a pagar es superior al incremento real experimentado por la venta del terreno, el contribuyente se ve "expropiado" de facto, lo que podría tener carácter confiscatorio.

Tal y como se anunció en el BOE de 2 de abril de 2019, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 32 de Madrid, mediante un auto de 8 de febrero de 2019 ha planteado al Tribunal Constitucional si las normas que disciplinan el impuesto pueden contravenir la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de carácter confiscatorio y progresividad de los tributos.

La STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, consiguió poner orden respecto a aquellos supuestos en los que no se ha producido incremento alguno del valor de los terrenos, pues considera el TC que el principio de capacidad económica "quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia".

Ahora, la cuestión planteada es diferente: pues en este caso existe un incremento de valor, pero la cuota a pagar es superior al incremento real experimentado por la venta del terreno, por lo que el contribuyente ve como éste (el incremento) le es "expropiado" de facto, lo que podría tener carácter confiscatorio, circunstancia que no está prevista en la normativa que regula el impuesto, ni se ha planteado ante el Tribunal Constitucional. Se plantea también al Tribunal Constitucional, en el supuesto que no concurra tal situación, si la falta de valoración de la capacidad económica en la determinación de la cuota tributaria, siendo indiferente para legislador el beneficio obtenido por el contribuyente, respeta los principios del art. 31 de la Constitución Española, es decir, si pudiera resultar contrario a la misma el que la cuota tributaria no sea proporcional al incremento patrimonial real que grava.

3. ADMITIDO A TRAMITE POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL UN RECURSO CONTRA EL REAL DECRETO-LEY 2/2016 QUE INTRODUJO UN IMPORTE MÍNIMO EN LOS PAGOS FRACCIONADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Pleno del Tribunal Constitucional ha admitido a trámite la cuestión de inconstitucionalidad presentada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en relación con el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la

reducción del déficit público. Este precepto da nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

El Tribunal ha ordenado dar traslado de las actuaciones al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado para que puedan personarse en el proceso y formular las alegaciones que consideren convenientes.

Asimismo, se comunica a la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional que el proceso queda suspendido hasta que el Tribunal Constitucional resuelva definitivamente la cuestión planteada.

Como se recordará por el Real Decreto-ley citado, se introdujo un mínimo en los pagos fraccionados (parte del impuesto que se adelanta durante el año a la espera de la liquidación definitiva tras el cierre del ejercicio) con el objetivo de elevar la recaudación de ese año en unos 8.000 millones de euros. En otras palabras, las empresas tuvieron que adelantar una parte del impuesto que abonar definitivamente a lo largo de la primera mitad del año siguiente, cuando conocen sus resultados reales.

La Audiencia Nacional planteó una cuestión de constitucionalidad al TC para que analizara si se adapta a las reglas establecidas en la Constitución española y, finalmente, ha sido admitida a trámite.

Si el Tribunal Constitucional anulara definitivamente el pago fraccionado mínimo, significaría que la Agencia Tributaria sufrirá una fuerte caída de los ingresos que se retrasará hasta la liquidación del tributo. Además, si finalmente el Constitucional anula la modificación de la disposición adicional decimocuarta realizada por el Real Decreto-ley 2/2016, podría obligar a Hacienda a devolver a las empresas los intereses correspondientes a ese adelanto del impuesto. El TC ha dado 15 días al Gobierno y a las Cortes para que presenten sus alegaciones respecto a ese decreto-ley antes de que resuelva definitivamente la cuestión planteada.

La Audiencia Nacional ya tenía dudas sobre la constitucionalidad de este decreto-ley por dos motivos. El primero, porque el pago mínimo se justificaba únicamente por los ingresos de los 12 meses anteriores, y no se puede obligar a tributar a una empresa que no tiene tales beneficios. De hecho, en muchas ocasiones, la liquidación del tributo es favorable a la compañía y Hacienda tiene que devolver el dinero. Esto podría atentar contra el principio de contribuir al mantenimiento del Estado en función de la capacidad económica de cada uno, establecido en el artículo 31.1 de la Constitución.

El segundo motivo, porque suponía una modificación sustancial de una Ley Orgánica desarrollada a través de un decreto-ley, lo que genera dudas legales. El TC se refiere aquí al artículo 86.1 de la Constitución, que determina que los decretos-leyes "no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado".

Si finalmente el Tribunal Constitucional anula la modificación de la disposición adicional decimocuarta realizada por el Real Decreto-ley 2/2016, podría obligar a Hacienda a devolver a las empresas los intereses correspondientes a ese adelanto del impuesto.

4. LA CONTROVERTIDA APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES EN EL IRPF COMO CONSECUENCIA DE LAS APORTACIONES VOLUNTARIAS REALIZADAS A COLEGIOS CONCERTADOS

Como ya anticipamos en nuestros Apuntes del pasado mes de marzo, la Administración Tributaria pone en duda que determinadas aportaciones que se están realizando a centros educativos concertados se identifiquen realmente como donativos, lo que constituye un requisito imprescindible para poder aplicar las deducciones en el IRPF reguladas en el artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y en el artículo 68.3 b) de la LIRPF.

Nos parece interesante analizar los argumentos que pueden esgrimirse de cara a defender los donativos que puedan efectuarse a centros educativos concertados como deducibles como donaciones en el IRPF, lo que hacemos a continuación.

De cara a analizar la naturaleza de los pagos que los padres de los alumnos realizan a los centros concertados, conviene tener en cuenta que la Ley de Educación impide que los colegios concertados puedan percibir cuantías a cambio de la labor docente que realizan, así como obligar a las familias al pago de aportaciones a fundaciones o asociaciones. Igualmente, tampoco autoriza a dichos centros a fijar servicios obligatorios relacionados con la enseñanza por los que se exija una contraprestación a cambio.

Es remarcable que en la Ley 49/2002 no se recogen las diferencias existentes entre el concepto de donación y el de donativo. Puede decirse que, por lo general, un donativo se suele identificar con una entrega dineraria y de menor cuantía. Por su parte, las donaciones requieren una aceptación del donatario y suelen quedar recogidas por escrito. A pesar de ello, a los efectos de la Ley 49/2002, se pueden considerar conceptos utilizados de forma indistinta.

Conviene resaltar un detalle que puede resultar importante en la práctica. El artículo 17 de la Ley 49/2002 estipula que dan derecho a practicar deducción las donaciones y donativos que reúnan las características de irrevocables, puros y simples, añadiendo incluso, en el apartado segundo, que en caso de revocación por alguna de las causas establecidas en el Código Civil, el donante ingresará los beneficios fiscales aplicados.

Tras lo expuesto podríamos resumir, que un donativo será puro, simple e irrevocable cuando, sencillamente, exista una transferencia de dinero sin que se le imponga a cambio al donatario una carga u obligación, ya sea presente o futura.

No obstante, conviene mencionar la postura adoptada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que no aceptó la consideración de donación de determinadas entregas de dinero —consideradas obligatorias, regulares y periódicas— que los padres de los alumnos realizaban a una fundación, pues a su juicio, mediante las mismas se obtenía una contraprestación que redundaba en beneficios de los hijos de los donantes, en concreto, en un mejor servicio educativo. Para el citado órgano judicial lo anterior no quedaría desvirtuado por el hecho de que las donaciones beneficiaran a futuros alumnos, ni tampoco por la circunstancia de que algún padre no pagase la cuota y, por ello, no se expulsase a su hijo del colegio.

A pesar de lo apuntado por el TSJ de Cataluña, puede entenderse que, aunque los donativos que se produzcan adquirieran un alto grado de institucionalización y de conexión con el servicio recibido por los alumnos, se seguiría apreciando de manera incuestionable una voluntariedad en su pago —más aún cuando no se puede tratar, conforme a la Ley de Educación, de una contraprestación por la enseñanza—, lo que provocaría que el donativo no pierda la naturaleza de tal y, por ello, proceda la aplicación del incentivo en cuestión.

Unas reflexiones que afectan a la fiscalidad del donante:

Conviene volver a reiterar que la Ley de Educación prohíbe a los centros concertados la posibilidad de exigir a las familias cuotas obligatorias como consecuencia de su labor docente. Tampoco permite el establecimiento de determinados servicios obligatorios relacionados con dichas labores por los que se exija el pago de ciertas cuantías.

Si se aplica lo anterior, aun en el hipotético supuesto de que un centro exija el pago de una cuota, podría alegarse que ello no supone, en la práctica, un pago obligatorio. A modo de ejemplo y a la vista de la citada Ley de Educación, de producirse un impago, el centro no tendría la capacidad legal de expulsar al alumno justificando su decisión en esa falta de pago. Es decir, estaríamos ante una presunta obligación sin consecuencias frente a su incumplimiento —más allá que las que se le imputen al propio centro por infringir la citada Ley— para las familias que se aplican la deducción en el IRPF. El anterior es uno de los distintos motivos que demuestran el poder de decisión de los padres ante las exigencias de un colegio en relación a este extremo, lo que favorece que se vislumbre la inevitable voluntariedad del donante que ha sido cuestionada. A mayor abundamiento, dicha voluntariedad también podría apreciarse en el hecho de que una familia opte por un colegio en concreto —y por ello, por pagar las aportaciones que el centro pueda solicitar—, habiendo podido elegir entre varios.

También resulta sorprendente que la Administración Tributaria señale que algunos de los indicios que impedirían apreciar la existencia de una donación se refieren a la periodicidad de los pagos, su cuantía fija y al hecho de que se dejen de abonar cuando la escolarización concluya. Cualquier persona podría suscribir con una organización no gubernamental una

donación periódica de igual cuantía, y no por ello parece que Hacienda cuestione la existencia de una donación.

De igual forma, se podrían plantear dudas en lo que afecta a la apreciación de una posible contraprestación. Para empezar, puede sostenerse que las aportaciones voluntarias que se hicieran, en ningún caso originarían derecho alguno para el pagador. Así pues, igual que el centro no tendría la posibilidad de expulsar a un alumno ante un impago, con base en el principio de gratuidad, tampoco un padre podría exigir, a modo de ejemplo, la modificación del profesorado, fundamentando su postura en su aportación, ni la devolución de esta última, fruto de su descontento.

Al mismo tiempo, en el supuesto de que la entidad sin fines lucrativos destinase fondos a otros fines de interés general, resultaría cuanto menos complejo determinar el destino específico que se le estaría dando a la aportación satisfecha por cada padre de alumno, en aras de concluir si de alguna de ellas deriva un beneficio directo o contraprestación para el donante. Se debe recordar que, como ya se ha detallado, la Ley 49/2002 no exige que una entidad sin fines lucrativos destine la totalidad de los fondos que reciba a fines de interés general.

Por otro lado, como ya se ha apuntado, comparando la deducción regulada en el artículo 19 de la Ley 49/2002 y la establecida en el artículo 68.3 b) de la LIRPF, se podría concluir que existe cierta flexibilidad en el concepto de donación requerido para esta última. Ello podría provocar que se tuviera que admitir la deducción de los donativos, satisfechos a determinadas entidades que no apliquen el Régimen Especial del Mecenazgo, aunque tuvieran un carácter remuneratorio.

5. QUE EL CONSUMO ELÉCTRICO DE LA VIVIENDA HABITUAL NO SEA EL ORDINARIO DE UNA FAMILIA, NO PRIVA DEL DERECHO A DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL EN EL IRPF

La Hacienda Pública ha denegado reiteradamente la deducción por adquisición de vivienda habitual en el IRPF basándose única y exclusivamente en el bajo consumo de electricidad de la vivienda en cuestión. Traemos a colación una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 31 de enero de 2019, recurso n.º 477/2017 en la que se da la razón al contribuyente.

El contribuyente en el caso de autos era militar en activo en el Ejército de Tierra y, por las especificidades que acarrea el desempeño efectivo de los cometidos o funciones propios de su condición -maniobras, guardias, servicios especiales, etc.-, no acudía a su domicilio ni siquiera a pernoctar, debiendo tenerse en cuenta igualmente que su horario de trabajo reducía considerablemente el tiempo de presencia física en el inmueble, que quedaba limitado a la pernocta -cuando ello era factible-, el desayuno y una rápida cena. Todo ello, unido al hecho de que no convivía con ninguna otra persona en la vivienda controvertida, sin duda ofrecía una cabal explicación a los reducidos consumos eléctricos registrados.

Los documentos presentados como prueba frente al consumo eléctrico anual de su vivienda de 125 Kw que consta en el modelo 159 'Declaración anual de consumo eléctrico' facilitado por su compañía suministradora -siendo la media de 3.757,5 kwh, según el Informe final del análisis de consumo energético del sector residencial en España elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) dependiente del Ministerio de Industria-, avalaron suficientemente que el recurrente tenía dicha vivienda y que constituía su domicilio habitual aun cuando su uso, por razones de su profesión y por vivir solo, no fuera el ordinario de una familia.