

SUMARI

1. L'EXEMPCIÓ DE LA INDEMNITZACIÓ PER ACOMIADAMENT EXIGEIX PROVAR QUE EL CESSAMENT HA ESTAT REAL

No procedeix l'exempció i per tant resulten subjectes a retenció les indemnitzacions per acomiadament improcedent, al no haver-hi en realitat acomiadament dels treballadors, sinó un acord extintiu de la relació laboral.

2. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA L'APARTAT DEL REGLAMENT D'INSPECCIÓ TRIBUTÀRIA SOBRE EL MOMENT PER COMUNICAR L'EXISTÈNCIA D'INDICIS DE DELICTE FISCAL

El Tribunal Suprem considera que no compta amb habilitació legal la possibilitat que l'Administració Tributària comuniqui al jutge o al fiscal l'existència d'indicis de delictes contra la Hisenda Pública "en qualsevol moment" amb independència que s'hagués dictat liquidació administrativa o, fins i tot, imposat sanció.

3. OBLIGATS A PRESENTAR DAVANT L'AEAT DECLARACIÓ INFORMATIVA DE LA CESSIÓ D'ÚS D'HABITATGES AMB FINALITATS TURÍSTIQUES

La Consulta Vinculant V1651-19, de 3 de juliol de 2019, de la SG de Tributs aclareix qui ha de presentar la declaració.

4. DEDUÏBILITAT EN L'IMPOST DE SOCIETATS DE LA RETRIBUCIÓ AL SOCI I ADMINISTRADOR ÚNIC

La retribució al soci únic pels serveis derivats de la seva relació laboral són fiscalment deduïbles.

5. EL TRIBUNAL SUPREM DICTAMINA QUE HISENDA POT EMBARGAR AL CONTRIBUENT LA PART DEL SALARI MÍNIM NO GASTAT

L'Alt Tribunal ha resolt que la prohibició d'embargar el salari mínim interprofessional no s'aplica sobre l'excés que pogués haver-hi en el compte bancari, al marge del seu origen.

1. L'EXEMPCIÓ DE LA INDEMNITZACIÓ PER ACOMIADAMENT EXIGEIX PROVAR QUE EL CESSAMENT HA ESTAT REAL

La Inspecció Tributària porta ja alguns anys revisant les indemnitzacions per acomiadament satisfetes per les empreses als seus treballadors i, en particular, l'aplicació de l'exempció per indemnització per acomiadament o cessament del treballador que estableix l'article 7.i) de la Llei de l'IRPF. En aquest àmbit són objecte de revisió qüestions com la qualificació jurídica de l'acomiadament o el fet mateix de si ha existit realment una extinció unilateral per part de l'empresa o si, per contra, hi ha hagut un acord entre les parts. En aquest context, l'Administració ve restant valor al fet que s'hagin seguit de forma escrupolosa els procediments laborals o que la conciliació laboral sigui un procés inexcusable en l'àmbit laboral.

L'Audiència Nacional, en una Sentència de 3 de juliol de 2019, (recurs 144/2017) confirma la subjecció a la retenció corresponent en l'IRPF de les quantitats satisfetes a treballadors en concepte d'indemnització per acomiadament improcedent, ja que no es trobaven exemptes, doncs dels indicis que s'observen cal deduir que no va haver-hi un acomiadament dels treballadors, sinó un acord extintiu de la relació laboral, confirmant el criteri del TEAC en la resolució impugnada.

Segons aquesta sentència, les deficiències en la formalització dels acomiadaments posen en evidència que es projectava un acord en el SMAC sobre el reconeixement del caràcter improcedent de l'acomiadament i la indemnització a satisfer. Del conjunt dels indicis es

desprèn amb naturalitat que s'ha indemnitzat a cada treballador amb una quantitat que no és la corresponent als anys de servei en l'empresa (criteri legal de determinació), sinó relacionada amb els anys que li resten per aconseguir l'edat de jubilació de setanta anys.

Sobre un cas similar, l'Audiència Nacional ja s'havia pronunciat en aquest sentit en la seva sentència d'1 d'abril de 2015, recurs nº 81/2013.

Aquesta menor indemnització és acceptada pels treballadors en actes de conciliació en els quals teòricament reaccionen enfront d'un acomiadament que per la seva forma verbal, és substancialment vulnerable. No obstant això, no és combatuda pels treballadors per obtenir la indemnització que els correspondria, atès que pel seu caràcter verbal hauria de ser declarat improcedent.

La Sala arriba a la conclusió que l'ocorregut respon a un pacte sobre extinció de la relació laboral sense concórrer causa d'acomiadament a partir dels indicis complementaris com l'acceptació per l'empresa del caràcter improcedent de l'acomiadament per motius estratègics que podríem cridar "risc processal", resulta incoherent amb l'escàs rigor de la seva actuació en efectuar els acomiadaments verbals sense concreció, per tant, de fets o causes de l'acomiadament.

Les deficiències en la formalització dels acomiadaments posen en evidència que no era necessària cap concreció en elles perquè no haurien de ser discutides en realitat, sinó que es projectava un acord en el SMAC sobre el reconeixement del caràcter improcedent de l'acomiadament i la indemnització a satisfer.

En aquesta línia, novament el Tribunal Econòmic-Administratiu Central, en la seva recent resolució –de data posterior a la sentència de l'Audiència Nacional comentada- de 10 de juliol de 2019 (R.G. 3934/2017), subratlla que la qualificació tributària dels acomiadaments per part de la Inspecció entra dins de l'àmbit de les seves competències i afirma el següent:

- a) La Inspecció és competent per analitzar la veritable naturalesa jurídica de l'acomiadament, donada la seva transcendència tributària, d'acord amb l'article 13 de la Llei General Tributària.
- b) Com reiteradament ha afirmat el mateix Tribunal, la prèvia formalització davant el SMAC de la conciliació entre empresa i empleat sobre la improcedència de l'acomiadament, fixant la quantia de la indemnització, no és impediment perquè la Inspecció pugui concloure que l'exempció és improcedent sense necessitat d'acudir a la figura de la simulació.

En el cas analitzat, el Tribunal considera raonable que la Inspecció hagi conclòs que determinades extincions eren producte d'un mutu acord amb base en indicis relacionats amb (i) l'edat dels empleats (propera a la jubilació), (ii) l'import pagat (algunes vegades superior i altres inferiors a l'establerta en l'Estatut dels Treballadors), (iii) la falta de justificació dels motius disciplinaris que van donar lloc a la decisió d'extinció, etc.

Encara que la utilització d'algunes d'aquestes situacions com a indicis de mutu acord resulta si més no sorprenent (la mateixa Llei de l'IRPF accepta que es pagui més del que estableix l'Estatut dels Treballadors quan regula una reducció per rendiment irregular sobre els imports no exempts), aquesta situació obliga a prestar especial atenció a la justificació de les causes dels acomiadaments, perquè en aquest àmbit la prova dels fets resultarà fonamental.

2. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA L'APARTAT DEL REGLAMENT D'INSPECCIÓ TRIBUTÀRIA SOBRE EL MOMENT PER COMUNICAR L'EXISTÈNCIA D'INDICIS DE DELICTE FISCAL

La Secció Segona de la Sala III del Tribunal Suprem, en sentència de 10 de juliol de 2019 publicada en el BOE 226 del passat 20 de setembre, ha declarat la nul·litat de l'apartat 2 de l'article 197.bis del Reial decret 1070/2017, de 29 de desembre, que va modificar el Reglament General de Gestió i Inspecció Tributària. La Sala considera que no compta amb habilitació legal la possibilitat que estableix aquest apartat que l'Administració Tributària

comuniqui al jutge o al fiscal l'existència d'indis de delictes contra la Hisenda Pública "en qualsevol moment, amb independència que s'hagués dictat liquidació administrativa o, fins i tot, imposada sanció".

Per a la Sala, aquesta previsió continguda en l'article 197.bis "no és ja solament (...) que manqui d'habilitació legal suficient, sinó que s'oposa de manera radical als preceptes legals que disciplinen la forma en què ha de conduir-se l'Administració Tributària quan aprecia que un contribuent ha pogut cometre un delictes contra la Hisenda Pública".

Agrega la sentència, "a força de ser repetitius, hem d'insistir en alguna cosa obvi: la llei no contempla que es passi el tant de culpa o que es remetin al fiscal unes actuacions de comprovació després d'haver-se dictat una liquidació administrativa; i molt menys després d'haver-se sancionat la conducta infractora després de l'oportú expedient sancionador".

Així doncs, en aquesta sentència, el Tribunal Suprem (TS) adverteix a Hisenda que no pot saltar-se les garanties del procediment per acusar als contribuents de delictes fiscals i rebutja que es denunciï un delictes fiscal ja sancionat o liquidat.

Es tracta de l'últim recurs dels quatre que va interposar l'Associació Espanyola d'Assessors Fiscals (AEDAF) contra una bateria de canvis que es van introduir "in extremis" per 2018. En aquest cas, el TS ha declarat nul com hem dit, l'apartat 2 de l'article 197.bis del Reial decret 1070/2017, de 29 de desembre, que va modificar el Reglament General de Gestió i Inspecció Tributària.

La Sala considera que no compta amb habilitació legal la possibilitat, que estableix aquest apartat, que Hisenda pugui obrir un procediment per delictes fiscals després d'una liquidació i fins i tot després que hi hagi una sanció administrativa ferma.

La sentència és important posat que de no haver-se declarat la nul·litat de l'article en qüestió, l'instructor d'un expedient tributari no es veia obligat a paralitzar les actuacions que estava duent a terme, podent emetre liquidacions tributàries denominades "liquidacions vinculades a delictes".

Entre la bateria de sentències del Suprem favorables a AEDAF, destaca la de juny que va tombar les costes en els procediments tributaris per considerar-les una "taxa" o "sanció", sentència recollida en les nostres Anotacions del passat mes de setembre.

Aquesta última sentència que comentem, conté nombrosos advertiments del Suprem sobre la inseguretat jurídica que detecta en les lleis fiscals, amb dures crítiques a Hisenda i al legislador. En efecte, l'Alt Tribunal alerta d'una "profunda inseguretat jurídica" en l'àmbit fiscal i subratlla que la seguretat jurídica és un dels principis bàsics de l'ordenament jurídic, pel que es recolza en sentències del Tribunal Constitucional que la defineixen com "sumeixi de certesa i legalitat, jerarquia i publicitat normativa, irretroactivitat del no favorable, interdicció de l'arbitrarietat", i que implica que el legislador "ha de perseguir la claredat i no la confusió normativa [...] que els ciutadans sàpiguen a quins atènyer-se".

L'Alt Tribunal creu pertinent alertar que "és sentir comú la profunda inseguretat jurídica i incertesa social provocada, entre altres factors, per la imprecisió de les normes jurídiques. El que es manifesta de manera molt significativa en l'àmbit fiscal".

Finalment, fa l'advertiment de que "cal observar en l'elaboració normativa, habitualment, la utilització de conceptes i categories perfectament definits i delimitats per la ciència jurídica tributària, que en el seu desenvolupament en el text normatiu delimiten contorns que s'allunyen del concepte o categoria enunciat per acabar definint o mostrant una figura fiscal diferent".

3. OBLIGATS A PRESENTAR DAVANT L'AEAT DECLARACIÓ INFORMATIVA DE LA CESSIÓ D'ÚS D'HABITATGES AMB FINALITATS TURÍSTIQUES

Les plataformes col·laboratives estan obligades a presentar la declaració informativa amb el contingut de l'apt. 4 de l'art. 54 ter del Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes

dels procediments d'aplicació dels tributs (RGAT), en particular, amb la identificació del propietari de l'habitatge cedit amb finalitats turístiques, així com del titular del dret en virtut del qual es cedeix l'habitatge amb finalitats turístiques, si fossin diferents.

La persona obligada a presentar la declaració informativa de la cessió d'ús d'habitatges amb finalitats turístiques (model 179) en el cas que la cessió es dugui a terme a través d'una plataforma online per gestors immobiliaris que actuen en nom dels propietaris dels habitatges, és l'intermediari.

Així es pronuncia la DGT en Consulta Vinculant V1651-19, de 3 de juliol de 2019 perquè de forma expressa ho disposa el Reial decret 1065/2007 en establir una obligació d'informació específica per a les persones o entitats que mitjancin en la cessió de l'ús d'habitatges amb finalitats turístiques.

Quan el gestor immobiliari utilitza una plataforma col·laborativa per gestionar en nom del propietari la cessió de l'ús de l'habitatge amb finalitats turístiques, a l'efecte de l'obligació d'informació, ha de distingir-se entre els contractes formalitzats entre el propietari de l'habitatge i el gestor, i entre aquest i el cessionari de l'habitatge amb finalitats turístiques.

Si el gestor actua en nom del propietari per cedir l'ús de l'habitatge amb finalitats turístiques, pogués donar-se el cas que el gestor immobiliari fos titular d'un dret en virtut del qual cedeix l'habitatge amb finalitats turístiques, i, per tant, ser el cedent en última instància de l'habitatge com a titular d'un dret de subarrendament sobre aquesta. Sent el gestor el cedent o el titular del dret de cessió no pot ser considerat intermediari.

Però si el gestor no és titular d'aquest dret de cessió de l'habitatge amb finalitats turístiques, és a dir, no tingué la consideració de cedent, tampoc tindria l'obligació de presentar la corresponent declaració informativa, en el benentès que no tindria la consideració d'intermediari en ser la plataforma col·laborativa i no el gestor qui en última instància posa en contacte al cedent amb el cessionari amb la finalitat de concloure el contracte de cessió temporal de l'ús de l'habitatge amb finalitats turístiques, sent llavors la plataforma col·laborativa l'obligada a presentar la declaració informativa.

4. DEDUÏBILITAT EN L'IMPOST DE SOCIETATS DE LA RETRIBUCIÓ AL SOCI I ADMINISTRADOR ÚNIC

La Direcció general de Tributs (DGT), en la seva Consulta nº V1417-19 de 12 juny 2019, es pronuncia sobre la deduïbilitat de la retribució percebuda per una persona física que és administrador i soci únic d'una societat, sent el càrrec d'administrador no retribuit. La retribució que percep aquesta persona física ho és per les funcions de caràcter laboral desenvolupades per a la societat, en concret, les funcions de labor comercial i funcions de selecció de personal (gestió de recursos humans de l'entitat), sent el criteri que a continuació reflectim el que sosté la DGT.

Amb caràcter general les despeses comptables són fiscalment deduïbles si es compleixen els requisits d'inscripció comptable, imputació conformement a meritació, correlació d'ingressos i despeses, justificació documental, i que no s'hagi exceptuat expressament la seva deduïbilitat.

Respecte a aquest últim requisit, la normativa de l'IS estableix la no deduïbilitat, entre altres, de les despeses que representin una retribució dels fons propis i els donatius i liberalitats, sense que es considerin com a tal els que conformement als usos i costums s'efectuïn pel que fa al personal de l'empresa ni les retribucions als administradors per l'acompliment de funcions d'alta adreça, o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat.

Quant a la justificació documental, els contribuents de l'IS han de portar la seva comptabilitat d'acord amb el que preveu el Codi de Comerç, de forma ordenada i adequada a l'activitat, i que permeti un seguiment cronològic de totes les operacions. Així mateix, estan obligats a conservar factures, documents i justificants que tinguin relació amb les obligacions tributàries dels contribuents, sent la factura lliurada per l'empresari o

professional que hagi realitzat l'operació la forma prioritària (encara que no privilegiada) de justificar les despeses deduïbles.

Tenint en compte l'anterior, els pagaments realitzats al soci pels serveis prestats a la societat en virtut de la seva relació laboral són fiscalment deduïbles.

5. EL TRIBUNAL SUPREM DICTAMINA QUE HISENDA POT EMBARGAR AL CONTRIBUENT LA PART DEL SALARI MÍNIM NO GASTAT

El Tribunal Suprem (TS) Sala del Contenciós, en un auto publicat el passat 26 de setembre, sota el nº 9295/2019, ha resolt el dubte sobre si l'Agència Tributària pot embargar a un contribuïent aquella part del salari que anava acumulant en el seu compte corrent, ja que la legislació prohibeix que es pugui realitzar un embargament sobre el salari mínim.

En aquest sentit, el TS ha recordat que la Llei General Tributària disposa que, a l'efecte de procedir o no al seu embargament, només "es considerarà sou, salari o pensió l'import ingressat en aquest compte per aquest concepte en el mes en què es practiqui l'embargament o, en defecte d'això, en el mes anterior".

Per tant, l'acte del Suprem aclareix que "és diàfan que les limitacions que s'estableixen en la Llei d'Enjudiciament Civil (LEC) s'apliquen exclusivament sobre l'import que hagi de considerar-se sou, salari o pensió, i no sobre l'excés que pogués haver-hi en el compte bancari, al marge del seu origen i procedència".

La Llei d'Enjudiciament Civil estableix, en el seu article 607.1, com a limitació que "és inembargable el salari, sou, pensió, retribució o el seu equivalent, que no excedeixi de la quantia assenyalada per al salari mínim interprofessional".

El Tribunal Suprem ha dictat aquest acte en resposta a un cas d'un Jutjat del Contenciós de Barcelona, que havia anul·lat un embargament realitzat per la Diputació de la ciutat en considerar que les quantitats retretes al contribuïent es corresponien amb salaris mínims cobrats en mesos anteriors.

BOU & ASSOCIATS