

SUMARI

1. UNA "LLISTA BLANCA" D'ASSESSORS FISCALS

Amb data 2 de juliol de 2019, l'Agència Tributària i el Fòrum d'Associacions i Col·legis de Professionals Tributaris han aprovat dos nous codis de bones pràctiques tributàries: un per als professionals tributaris i un altre per a les associacions i col·legis de professionals tributaris. Tots dos codis recullen compromisos tant per als anteriors col·lectius com per a l'Administració Tributària, amb la finalitat de garantir un equilibri entre els drets i les obligacions de cadascun d'ells en l'àmbit tributari.

2. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA LES COSTES EN ELS PLETS AMB L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA

El Tribunal Suprem no només anul·la les costes en els litigis amb Hisenda, sinó que a més dona una reprimenda al Fisc per la "inseguretat jurídica" en la redacció de les normes. Valoració en una compravenda d'immoble a l'efecte de l'ITP i AJD.

3. EL TRIBUNAL SUPREM INSTA AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A PRONUNCIAR-SE SOBRE LA CONFISCATORIETAT DE LA PLUSVÀLUA

El Tribunal Suprem planteja qüestió d'inconstitucionalitat de l'eventual oposició als principis de capacitat econòmica i, específicament, de prohibició de confiscació de la plusvàlua en els casos en els quals s'ha generat un increment del valor del terreny.

4. EL TRACTAMENT FISCAL DELS DETERIORAMENTS DE LA CARTERA D'INSTRUMENTS DE PATRIMONI (ACCIONS, PARTICIPACIONS SOCIALS) I DE LES RENDES OBTINGUDES PER TRANSMISSIÓ D'AQUESTA CARTERA, QÜESTIONS RELATIVAMENT COMPLEXES

Abordem, de manera resumida, el tractament fiscal dels deterioraments de la cartera d'instruments de patrimoni (accions, participacions socials) i de les rendes obtingudes per transmissió d'aquesta cartera, qüestió relativament complexa.

5. CANVIS EN LA REGULACIÓ DELS LLIBRES REGISTRES EN L'IRPF

A les anotacions registrals corresponents a l'exercici 2020 i següents les serà aplicable l'Ordre HAC/773/2019, de 28 de juny.

6. VALORACIÓ EN UNA COMPRAVENDA D'IMMOBLE A EFECTES DE L'ITP I AJD

A la compravenda d'immobles s'ha d'atendre al valor de mercat dels mateixos, podent fer-se ús dels valors publicats per part de l'Administració Tributària, els quals resulten vinculants a l'efecte de la comprovació de valors que pugui practicar-se.

1. UNA "LLISTA BLANCA" D'ASSESSORS FISCALS

Amb data 2-7-2019, l'Agència Tributària i el Fòrum d'Associacions i Col·legis de Professionals Tributaris han aprovat dos nous codis de bones pràctiques tributàries: un pels professionals tributaris i un altre per a les associacions i col·legis de professionals tributaris.

Els Codis es perfilen com un instrument amb l'objectiu últim de dissenyar unes línies d'actuació que permetin avançar en el desenvolupament d'un model de relació cooperativa entre l'Agència Tributària i els professionals tributaris, així com entre aquella i les associacions i col·legis de professionals tributaris, que incideixin directament en la generalització de les bones pràctiques tributàries per part dels contribuents, amb el suport i aval d'aquests col·lectius.

Tots dos codis compten amb uns principis inspiradors i uns compromisos que hauran de ser assumits per ambdues parts.

1) En relació als principis, l'esforç per millorar la relació cooperativa implica establir canals de comunicació més àgils i previsibles amb els professionals tributaris i amb les associacions i col·legis de professionals tributaris que permetin fer més efectiva la seguretat jurídica, la confiança i el mutu acord entre les parts.

2) Quant als compromisos, els professionals tributaris i les associacions i col·legis que els agrupen juguen un paper fonamental en la detecció i recerca de solucions a les pràctiques fiscals fraudulentament per aconseguir erradicar-les i prevenir la seva extensió, destacant el compromís de lliurar informació més enllà dels requeriments legals, sense perjudici del secret professional i de l'obligació de sigil. Així, entre uns altres:

a) Els intermediaris fiscals assumeixen compromisos de transparència, responsabilitat i deontologia professional en el desenvolupament de la seva activitat, que ha d'estar orientada al compliment de les obligacions fiscals pels contribuents com un aspecte més en el disseny i representació comptable de les operacions econòmiques, rebutjant plantejaments de minimització del cost fiscal per part dels seus clients que resultin artificiosos o clarament contraris a les normes tributàries. Es tracta en últim terme de contribuir al rebuig per part dels contribuents de conductes defraudadores i de pràctiques de planificació fiscal agressiva que tendeixin il·legalment a l'elusió o minoració de la tributació a Espanya.

En aquest sentit, i tenint en compte els estàndards de qualitat que fixin les pròpies associacions i col·legis de professionals tributaris, hauran d'oposar-se a conductes tals com la doble comptabilitat, la utilització de programari de doble ús o la realització de pagaments en efectiu per sobre del límit legal, així com a operacions de deslocalització fiscal fictícies, i a la utilització fraudulenta tant d'estructures de planificació fiscal agressiva com dels processos concursals, entre altres supòsits.

Així mateix, es comprometen a no incloure en el seu disseny d'estratègies fiscals la utilització de societats instrumentals situades en paradisos fiscals i territoris no cooperants, per impedir o dificultar el coneixement, per part de l'Agència Tributària, dels responsables finals de les activitats i titulars últims dels béns i drets implicats.

b) Les associacions i col·legis de professionals tributaris han d'assumir els mateixos compromisos, orientant la seva activitat al fet que els seus membres recomanin el compliment de les obligacions fiscals pels contribuents i actuïn en el sentit abans exposat.

Aquests ens hauran de disposar d'un Codi Deontològic per a l'activitat d'assessoria fiscal d'adhesió voluntària per als seus associats, o instrument equivalent, que sigui accessible a través de la pàgina web del col·legi o associació corresponent. En tot cas, els intermediaris que subscriuguin el codi de professionals han d'estar adherits al Codi Deontològic, o instrument equivalent, de l'associació o col·legi al qual pertanyin.

Igualment, les associacions i col·legis es comprometen a informar a l'Agència Tributària, respectant els límits del secret professional, d'aquelles irregularitats que detectin els seus associats i que puguin afectar el funcionament normal del sistema tributari o a la competència al mercat, oferint proves de les irregularitats quan es disposi d'elles. Els propis associats assumiran el mateix compromís d'informar de les irregularitats que coneguin, reportant en aquest cas al col·legi o associació.

Per la seva banda, l'Administració Tributària es compromet a garantir el manteniment d'un canal permanent de comunicació (a través d'un canal específic de comunicació en el seu web), que serveixi per oferir criteris jurídics que proporcionin seguretat jurídica i certitud, a la publicació de criteris d'aplicació general, i a l'impuls dels instruments legals existents per a la minoració de conflictes.

Així mateix, es compromet a personalitzar l'atenció als intermediaris fiscals adherits al Codi de Bones Pràctiques de Professionals Tributaris, millorant les funcionalitats de l'aplicació de cita prèvia; i, dins de les condicions marcades en el Codi, a facilitar a

aquests al més aviat possible el coneixement dels fets susceptibles d'una regularització, perquè puguin desplegar l'activitat probatòria en defensa dels seus interessos amb major antelació.

L'adhesió al Codi de Bones Pràctiques de Professionals Tributaris és voluntària i s'efectuarà mitjançant una comunicació a l'Agència Tributària o, en el cas de les associacions i col·legis de professionals tributaris, a través d'un acord d'adhesió al mateix que es comunicarà a l'Agència Tributària. No obstant això, l'adhesió ha de ser total, no estant permesa l'adhesió a apartats específics d'aquests. Els intermediaris fiscals i les referides associacions i col·legis podran donar-se de baixa quan ho estimin oportú, no estant permesa tampoc la baixa parcial.

2. EL TRIBUNAL SUPREM ANUL·LA LES COSTES EN ELS LITIGIS AMB L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA

El Tribunal Suprem en la seva Sentència 760/2019 del passat 3 de juny, no només anul·la les costes en els litigis amb l'Agència Tributària, sinó que també li dona una reprimenda per la "inseguretat jurídica" en la redacció de les normes.

El Tribunal Suprem ha decidit eximir de pagament de costes en els procediments entaulats amb Hisenda, ja que tal com estaven contemplats en un Reial decret de desembre de 2017 causen una greu inseguretat jurídica i s'equiparan a una taxa o una sanció.

L'Alt Tribunal, en Sentència datada el 3 de juny, dona la raó a l'Associació Espanyola d'Assessors Fiscals (AEDAF), estima el recurs presentat contra el Reial decret 1073/2017, de 29 de desembre de 2017 i anul·la l'article 51.2, que considera «disconforme» amb l'ordenament jurídic.

Aquest article assenyala que quan s'imposi el pagament de les costes, aquestes es calcularan aplicant un 2% de la quantia de la reclamació, amb un mínim de 150 euros per a les reclamacions o recursos resolts per òrgan unipersonal, i de 500 euros pels quals es resolguin per òrgan col·legiat.

La Sala no considera improcedent que s'apliquin costes en un procediment entaulat amb Hisenda, però sí critica el sistema implantat pel llavors Ministre d'Hisenda, Sr. Cristóbal Montoro, que en la pràctica les aplicava com si fossin una taxa o una sanció.

Entre els arguments que utilitza destaca la «profunda inseguretat jurídica i incertesa social» que provoca la imprecisió de les normes jurídiques, alguna cosa que succeeix «de manera molt significativa» en l'àmbit fiscal.

El Suprem es mostra molt crític amb el legislador, en apreciar que la seva actuació de vegades «sembla que respon a meres llacunes o a pròpies complexitats conceptuals d'una determinada figura tributària», i en altres ocasions únicament actua per «salvar obstacles que farien inviable la seva aplicació».

No resulta estrany comprovar, prossegueix la Sentència, com «es presenten com a impostos el que constitueixen taxes, o viceversa, o com es juga amb la imposició directa o indirecta, o amb els tributs extrafisicals».

Les costes, aclareix el text, són una contraprestació per les despeses que es deriven directament d'un procediment, però «ni són taxes, ni mesures sancionadores, ni prestacions patrimonials de caràcter públic no tributari».

No obstant això, en el Decret de 2017 es quantifica el seu import amb caràcter general, i es desvincula del propi procediment, per aquest motiu estima parcialment el recurs dels assessors fiscals i conclou que cada part ha d'abonar les costes «causades a la seva instància», i les comunes, meitat i meitat.

3. EL TRIBUNAL SUPREM INSTA AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A PRONUNCIAR-SE SOBRE LA CONFISCACIÓ DE LA PLUSVÀLUA

El Tribunal Suprem, mitjançant un Auto d'1 de juliol de 2019, planteja una nova qüestió d'inconstitucionalitat respecte dels arts. 107.1, 107.2.a) i 107.4 del Text Refós de la Llei d'Hisendes Locals (TRLHL), tenint en compte la seva eventual oposició als principis de capacitat econòmica i, específicament, de prohibició de confiscació, que proclama l'art.31.1 de la Constitució Espanyola (CE).

La quantificació de la base imposable de l'Impost de l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana (IIVTNU) conforme a l'art. 107.1, 107.2. a) i 107.4 del TRLHL en aquells casos en els quals com a conseqüència de la venda de l'immoble s'ha generat una plusvàlua que resulta ser de menor import que la quota tributària que deriva de la liquidació de l'IIVTNU, planteja seriosos dubtes de compatibilitat amb la primera de les exigències que deriven de la interdicció de confiscació que consagra l'art. 31.1 CE.

La interdicció de confiscació com a revers del principi de capacitat econòmica prohibeix esgotar la riquesa imposable en tots i cadascun dels tributs que integren el sistema tributari i la riquesa que pretén gravar l'IIVTNU s'esgota en un bon nombre de casos com a conseqüència de l'aplicació de la regla objectiva de càlcul de la base imposable establerta en l'art. 107 del TRLHL.

4. EL TRACTAMENT FISCAL DELS DETERIORAMENTS DE LA CARTERA D'INSTRUMENTS DE PATRIMONI (ACCIONS, PARTICIPACIONS SOCIALS) I DE LES RENDES OBTINGUDES PER TRANSMISSIÓ D'AQUESTA CARTERA, QÜESTIONS RELATIVAMENT COMPLEXES

Quan es tracta d'instruments de patrimoni mantinguts per negociar, les minucions de valor no suposen deterioració comptable, sinó que es porten directament al compte de pèrdues i guanys, la Llei de l'Impost de Societats (LIS d'ara endavant) només permet la seva deduïbilitat fins a l'import si escau gravat amb anterioritat per a valors homogenis. En referència a les deterioracions de cartera, des de 2013 no són deduïbles, si bé aquesta falta de deduïbilitat pot tractar-se com a definitiva -i llavors es regula en l'art.15 LIS-, o com només temporal, fins que es produeixi la transmissió dels valors -i en tal cas es contempla en l'art. 13 LIS-.

La diferenciació descansa que en el primer suposat les condicions de la cartera no permetrien al contribuent aprofitar una possible minusvalidesa en cas de transmissió d'aquests valors, la qual cosa sí que seria factible en la segona situació.

Reversió de les deterioracions deduïbles de cartera deduïbles fins a 2012. També hem d'analitzar la reversió de les deterioracions de cartera deduïbles fins a 2012, que pot produir-se de manera "natural" (i) a mesura que augmenten els fons propis de l'entitat participada; (ii) a la percepció de dividends o participacions en beneficis distribuïts per l'entitat participada; (iii) per transmissió de la participació; o (iv) per extinció de la participada. Al costat d'aquesta reversió, des de 2016 s'aplica una reversió mínima per parts iguals en cinc períodes impositius, fins a 2020. Si en un període impositiu la reversió ordinària fos superior a la mínima, aquesta es considera completa per a aquest any, i el saldo de reversió ordinària computat a l'excés per sobre del mínim, encara que té efecte fiscal (tributa) en aquest any, redueix l'import mínim a revertir en els restants períodes impositius de reversió mínima, per parts iguals en cadascun d'ells.

Tributació de les rendes obtingudes per transmissió de la cartera de valors representatius dels fons propis d'entitats (instruments de patrimoni). Quan són positives queden exemptes segons l'article 21 LIS si l'entitat transmissora és titular d'almenys un 5% de participació, directa o indirecta, o si el valor d'adquisició de la participació és superior a 20 milions d'euros, i a més la cartera s'ha posseït ininterrompudament durant l'any anterior a la transmissió, incloent-hi també la possessió prèvia per altres entitats del mateix grup mercantil. Si la participació transmesa és d'una entitat no resident a Espanya, s'afegeix una condició de tributació de la mateixa a l'estranger durant el període de tinença de la participació a

un tipus nominal d'almenys el 10%, si bé el requisit es considera complert trobant-se en vigor un conveni per evitar la doble imposició internacional entre Espanya i el país de residència de la participada, que contingui clàusula d'intercanvi d'informació.

Des de 2017 -també en el 2019- no poden integrar-se a la base imposable les rendes negatives derivades de la transmissió de la participació en una entitat, quan es donessin les condicions per a l'exempció si la renda hagués resultat positiva -les condicions recentment assenyalades-. Tampoc quan es tracta d'entitats participades estrangeres i no es compleix el requisit de tributació mínima a l'estranger -o de presència de conveni per evitar la doble imposició-. Sí que s'admeten, en qualsevol cas, les rendes negatives generades per extinció de l'entitat participada -minorades en els dividendes o participacions en beneficis rebuts en els últims deu anys-, excepte en els casos d'operacions de reestructuració empresarial. Encara que es compleixin les condicions per a la integració de la renda negativa a la base imposable, si l'adquirent és una altra entitat del mateix grup mercantil, la imputació de la renda haurà d'esperar al període impositiu que els instruments de patrimoni es transmetin a tercers aliens al grup, o al fet que l'entitat transmissora o l'adquirent deixin de formar part del grup.

5. CANVIS EN LA REGULACIÓ DELS LLIBRES REGISTRES EN L'IRPF

En el BOE de 17 de juliol de 2019, s'ha publicat l'Ordre HAC/773/2019, de 28 de juny, per la qual es regula la confecció dels llibres registres en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, en vigor a partir del 18 de juliol de 2019 i d'aplicació a les anotacions registrals corresponents a l'exercici 2020 i següents, derogant la seva regulació anterior continguda en l'Ordre de 4 de maig de 1993 per la qual es regula la forma de confeccionar i el diligenciat dels llibres-registres en l'IRPF.

Com és conegut el sistema d'obligacions comptables i registrals està regulat en l'article 104 de la Llei 35/2006 (LIRPF) i en l'article 68 del Reial decret 439/2007 (RIRPF):

- Els contribuents que desenvolupin activitats empresarials el rendiment de les quals es determini en la modalitat simplificada del mètode d'estimació directa, així com aquells que realitzin una activitat empresarial en estimació directa que, d'acord amb el Codi de Comerç, no tingui caràcter mercantil, estaran obligats a la confecció del llibre registre de vendes i ingressos, el llibre registre de compres i despeses i el llibre registre de béns d'inversió.
- Els contribuents que exerceixin activitats professionals el rendiment de les quals es determini en mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats, estaran obligats a portar un llibre d'ingressos, un llibre de despeses, un llibre registre de béns d'inversió i un llibre registre de provisions de fons i suplerts.
- Els contribuents que realitzin activitats empresarials el rendiment de les quals es determini mitjançant el mètode d'estimació objectiva, en el cas que dedueixin amortitzacions, estaran obligats a portar un llibre registre de béns d'inversió. A més, per les activitats el rendiment net de les quals es determini tenint en compte el volum d'operacions hauran de portar un llibre registre de vendes o ingressos.
- Finalment, les entitats en règim d'atribució de rendes que desenvolupin activitats econòmiques portaran uns únics llibres obligatoris corresponents a l'activitat realitzada, sense perjudici de l'atribució de rendiments que correspongui efectuar en relació amb els seus socis, hereus, comuners o partícips.

El seu desenvolupament es realitzava, com hem indicat, mitjançant l'Ordre de 4 de maig de 1993, la qual necessitava una actualització i revisió del seu contingut donades les modificacions introduïdes en l'IRPF des de la seva aprovació, si bé va ser objecte de dues modificacions portades a terme per l'Ordre de 4 de maig de 1995 i l'Ordre de 31 d'octubre de 1996.

La nova norma reglamenta al llarg de 13 articles les obligacions de confecció de llibres registres per part d'empresaris i professionals, contribuents de l'IRPF, excepte

respecte d'aquells que, d'acord amb l'establert en l'article 68.2 del RIRPF estiguin obligats a portar comptabilitat ajustada al Codi de Comerç. Així mateix, d'acord amb el que es disposa en l'article 68.10 del RIRPF, els contribuents diferents dels previstos en l'apartat 2 d'aquest precepte estaran obligats a portar els llibres registres establerts en el mateix tot i que, voluntàriament, portin comptabilitat ajustada al que es disposa en el Codi de Comerç.

PRINCIPALS NOVETATS QUE S'INTRODUEIXEN EN LA NOVA REGULACIÓ

A continuació, destaquem les principals novetats que s'introdueixen en la nova regulació:

- Necessitat que, en les anotacions en els llibres registres de vendes i ingressos i de compres i despeses es faci constar el NIF de la contrapart de l'operació (nom i cognoms, raó social o denominació completa i nombre d'identificació fiscal del destinatari o de l'obligat a la seva expedició).
- Compatibilitat amb altres llibres: en aquesta actualització del contingut dels llibres registre s'ha tractat de donar certa homogeneïtat a la normativa amb conceptes previstos en altres impostos, com per exemple en matèria d'assentaments resums amb l'IVA. Així, en el seu article 12 s'estableix que els llibres registres regulats en aquesta ordre podran ser utilitzats a l'efecte de l'IVA, sempre que s'ajustin als requisits que s'estableixen en el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit (Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre).
- Publicació per part de l'Agència Tributària a la seva pàgina Web d'un format tipus de llibres registres.

I per finalitzar exposem un quadre resum dels llibres obligatoris i les seves particularitats.

Mètode/modalitat	Activitats empresarials en estimació directa, modalitat simplificada	Activitats empresarials sense caràcter mercantil en estimació directa	Activitats empresarials en estimació objectiva	Activitats professionals
Llibres obligatoris				
Llibre registre de vendes i ingressos	X	X	X (**)	
Llibre registre de compres i despeses	X	X		
Llibre registre de béns d'inversió	X	X	X (*)	X
Llibre registre d'ingressos				X
Llibre registre de despeses				X
Llibre registre de provisions de fons i suplerts				X

- En cas de realització de diverses activitats, s'han de portar llibres independents per a cadascuna d'elles. Si els llibres registre no es porten en format electrònic, s'ha de fer constar en el primer foli l'activitat al fet que es refereixen.
- Quan existeixin diversos establiments, cada establiment pot portar els seus propis llibres registre en el qual s'anotaran per separat les operacions efectuades en cadascun d'ells, sempre que els assentaments resums es traslladin als llibres registres generals que han de portar-se al domicili fiscal.
- (*) Solament quan dedueixin amortitzacions.

- (**) Quan realitzin activitats el rendiment net de les quals es determini tenint en compte el volum d'operacions. En aquest llibre, a més del contingut establert amb caràcter general (veure apartat 2 següent), han d'incloure's les subvencions corrents i de capital incloent els criteris d'imputació i les indemnitzacions.
- Si existeixen operacions acollides al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca de l'IVA, s'ha de consignar separatament l'import reintegrat de la compensació.
- Les entitats en règim d'atribució de rendes que desenvolupin activitats econòmiques han de portar uns únics llibres obligatoris corresponents a l'activitat realitzada, en funció del règim de determinació del rendiment net de l'activitat pel qual l'entitat hagi optat o que, si escau, li resulti aplicable, i sense perjudici de l'atribució de rendiments que correspongui efectuar en relació amb els seus socis, hereus, comuners o partícips.

6. VALORACIÓ EN UNA COMPRAVENDA D'IMMOBLE A L'EFECTE DE L'ITP I AJD

La Direcció General de Tributs en Consulta Vinculant V1219-19 de 30 de maig de 2019 opta per quin ha de ser el valor sobre el qual hagi de girar-se l'Impost sobre Transmissions Patrimonials en la seva modalitat de Transmissions Oneroses, en el cas concret que es disposen de tres valors diferents: el de transmissió, el de taxació i el que resulta de l'aplicació dels coeficients aprovats per la Comunitat Autònoma al valor cadastral de l'immoble en qüestió.

La contestació a aquesta consulta, es concreta en les següents conclusions:

Primera: La base imposable de la transmissió d'un bé immoble serà el valor real d'aquest immoble que no té per què coincidir amb el preu fixat per les parts en la compravenda.

Segona: El concepte de "valor real" és un concepte jurídic indeterminat i s'assimila al valor normal de mercat.

Tercera: L'Administració Tributària pot acudir als mitjans de la comprovació de valors per a la correcció del valor declarat per l'obligat tributari, al seu torn aquest pot acudir a la taxació pericial contradictòria per contradir el valor calculat per l'Administració Tributària competent.

Quarta: En aplicació de la normativa estatal, l'obligat tributari podrà utilitzar els valors publicats per l'Administració Tributària competent en aplicació dels mitjans de comprovació de valors, que tindran caràcter vinculant per a la mateixa.

