

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Luis María Romero Flor analiza los sistemas de resolución convencional de controversias tributarias en países de nuestro entorno, como suelen decir quienes nos suben los impuestos. Alemania conoce la entrevista final en que se discuten hechos controvertidos y calificaciones jurídicas, que pueden finalizar en acuerdos que definen situaciones en que la cuantía del impuesto debido legalmente es incierta; es una categoría atípica de construcción jurisprudencial y doctrinal que sirve a la seguridad del contribuyente y al interés de la Administración de finalizar los procedimientos sin soportar controversias jurídicas. En Francia, la Jurisdicción Graciable persigue evitar la conflictividad mediante condonaciones transaccionales con efecto de cosa juzgada y renuncia a la controversia jurisdiccional; además existen Comisiones Departamentales mixtas, que efectúan valoraciones y estiman bases imponibles; finalmente, el Comité Consultivo para la represión del Abuso de Derecho define quién ha de soportar la carga de la prueba, el contribuyente, o la Administración, en función de que dictamine la aplicación al caso, o no, de la técnica del abuso. En Gran Bretaña se prevén acuerdos con los servicios de inspección para evitar la vía judicial o para retirar los recursos iniciados; en materia de sanciones el contribuyente ha de presentar una oferta que comprenda la cantidad íntegra de la deuda tributaria, intereses y sanción, que puede ser aceptada o rechazada, con fuerza vinculante para ambas partes. En Estados Unidos el contribuyente puede solicitar una entrevista personal con el funcionario respondiendo a sus propuestas y proveyendo información y aportando explicación, y si el examinador propone cambios en la declaración, el contribuyente puede explicar su posición al supervisor, en orden a un acuerdo que cierra el caso. En caso de desacuerdo se redacta un informe explicando las posiciones del contribuyente y del IRS, que remite al contribuyente la “Carta de los 30 días”; en tal plazo, el contribuyente en desacuerdo puede comunicar al IRS que va a ejercer su derecho ante la Oficina de Apelaciones, o no hacer nada, en cuyo caso, se le remitirá la “Carta de los 90 días”; que le confiere tal plazo para presentar una reclamación jurisdiccional. Si en fase de negociaciones el contribuyente no alcanza el acuerdo, puede someter la cuestión a un tercero mediador, ante quien se personan el contribuyente y el IRS. La fase de apelación se desarrolla ante la *Appeals Office* que es órgano administrativo pero totalmente independiente de la IRS, y si a su término no hay acuerdo, el contribuyente puede plantear su caso en vía jurisdiccional, con los requisitos legales correspondientes. Existe también en Estados Unidos el Servicio del Defensor del Contribuyente como organización independiente dentro del propio IRS, ante quien puede acudir el contribuyente que soporta un demora superior a 30 días para la resolución de su caso, si no recibe respuesta en fecha prometida, o si sufre perjuicio económico por la actuación del IRS que le impida satisfacer necesidades como vivienda, transporte o alimentación.

Carmen Ruiz Hidalgo reflexiona sobre la compatibilidad de los procedimientos de modificación de la base imponible en el impuesto sobre el valor añadido regulados en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la Ley reguladora,

tras las modificaciones operadas por la Ley 16/2012. Antes de tales modificaciones la doctrina administrativa ha mantenido la imposibilidad de modificar la base imponible con facturas rectificativas fuera del plazo del mes previsto en el caso del concurso, porque se produciría una personación tardía de la Administración en el proceso concursal con perjuicio evidente en el rango de los créditos tributarios subsiguientes, pero el TEAC matizó esta posición admitiendo la compatibilidad en ciertos casos. Al servicio del principio de neutralidad, en los casos de concurso del repercutido el apartado Tres posibilita la rectificación de la factura de manera que la Hacienda Pública se convierte en el nuevo titular del crédito por el IVA impagado. Aunque existe controversia sobre la naturaleza de este nuevo crédito concursal entiende que la nueva titularidad provoca la recalificación del crédito, en tanto que crédito tributario. En la posición del TEAC si existe una reclamación judicial previa a la declaración de concurso el proceso judicial debe continuar hasta su terminación, lo que supone que se cumplen las formalidades exigidas en el artículo 80, Cuatro LIVA, y el acreedor puede optar entre ambos procedimientos; lo que también ocurre en el caso de que el acreedor haya procedido a la reclamación mediante requerimiento notarial; pero si no existe reclamación judicial previa o requerimiento notarial solo se podría modificar la base imponible por la vía del artículo 80, Tres LIVA. Según el TEAC con independencia del procedimiento de rectificación que se utilice, no se perjudican los intereses concursales de la Hacienda Pública, el crédito nacido por la modificación de la base imponible goza de privilegio general, sin que se pueda entender que la comunicación tardía del crédito suponga su calificación como subordinado. Desde este punto de vista las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012 no añaden nada nuevo a la posición de los Tribunales Económico-Administrativos, porque no se estatuye incompatibilidad sino preferencia el procedimiento del apartado Tres sobre el del apartado Cuatro. No se puede perder de vista que las medidas para evitar fraudes deben afectar lo menos posible al principio de neutralidad.

María del Mar Jiménez Navas estudia las exenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en materia de discapacidad, dependencia, incapacidad permanente o gran invalidez, que postulan en pro la igualdad, atendiendo la minoración de la capacidad económica que todas conllevan. Se precisa, primero, delimitar conceptos: es persona con discapacidad la que tiene grado de minusvalía de, al menos, el 33% reconocido por órgano competente. La situación de dependencia es concepto extratributario que toma asiento en la ley 39/2006, de 14 de diciembre, que define primer, segundo y tercer grado de dependencia, con atribución de servicios de asistencia y prestaciones económicas que, (si sobreviven al gran recorte), están exentas en el IRPF. La incapacidad permanente absoluta o gran invalidez presuponen existencia de relación laboral. Por la dificultad práctica de articular las distintas figuras existes reglas de homologación para las situaciones de discapacidad, incapacidad permanente y dependencia. El R.D. 1414/2006, de 1 de diciembre, ayuda a coordinar la discapacidad y las situaciones de incapacidad propias de la Seguridad Social o Clases Pasivas: los pensionistas de la SS con pensión por incapacidad permanente y los funcionarios con incapacidad permanente para el servicio se consideran afectados por una minusvalía igual o superior al 33%, pero un porcentaje superior ha de ser probado. El R.D. 174/2011, de 11 de febrero, pone en relación la gran invalidez con la situación de dependencia, de modo que quien tenga reconocida pensión por gran invalidez, tiene reconocida situación de dependencia. Discapacidad y dependencia deben certificarse, pero la acreditación no debe considerarse constitutiva, sino declarativa, de manera que es defendible la retroacción de sus efectos. El artículo 7,f) LIRPF declara la exención de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, lo que excluye la incapacidad temporal, la incapacidad permanente parcial, y la incapacidad permanente total (para profesión habitual, permitiendo otra distinta); si concurre prestación de la SS y de una Mutuality el límite de la exención (que es la cuantía máxima reconocida por la SS) si aplica a ambas, y el remanente tributa como rendimiento de trabajo, con la posibilidad de una reducción del 40% (D.T. 12ª LIRPF) si la prestación mutua se percibe en forma de capital. El artículo 7, g) LIRPF declara exentas las prestaciones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, pero con inhabilitación para toda profesión, lo que comporta necesidad del certificado correspondiente. El artículo 7,n) LIRPF declara exenta la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, que promueve el autoempleo, y en caso de discapacidad del afectado, no se aplica el límite de exención que son 15500 euros. El artículo 7,h) LIRPF exenciona las prestaciones familiares por hijo a cargo de la SS, y las de orfandad de la SS

y Clases Pasivas, incluidas las de mutualidades de previsión por las mismas causas, con el límite de la prestación máxima de la SS, y las prestaciones por nacimiento, parto múltiple y adopción, en ese ámbito los descendientes discapacitados no pierden deducción con la mayoría de edad, y computan el doble en orden a la ayudas. El artículo 7,i) LIRPF declara exentas las prestaciones por acogimiento de menores, discapacitados con 33% o más y mayores de 65, ayudas a personas con más del 65% de minusvalía y estancias en residencias de mayores de 65 en función del nivel de su renta. El artículo 7,x) LIRPF exenciona las prestaciones públicas para cuidados y asistencia de la Ley de Dependencia: las vinculadas al servicio, para cuidados en entorno familiar, para cuidadores no profesionales y para asistencia personal. El artículo 7,w) LIRPF regula las exenciones de las prestaciones de los sistemas de previsión de ahorro de personas discapacitadas o en dependencia, a partir de un grado de discapacidad mínimo del 33% y en función del tipo de deficiencia, física o psíquica, y en función del nivel de renta; en este mismo ámbito, el artículo 33.4.B) LIRPF contempla la exención de la ganancia subsiguiente a la transmisión de la vivienda habitual de personas mayores de 65 o en situación de dependencia severa o gran dependencia; en este punto debería contemplarse la discapacidad y la evaluación de la capacidad económica. La D.A. 15ª LIRPF declara no sujetas las percepciones subsiguientes al contrato de hipoteca inversa sobre la vivienda habitual, previstas para mayores de 65 o en situación de dependencia severa o gran dependencia, que más parece a la autora un supuesto de exención.

José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara exponen la situación de la transmisión del patrimonio empresarial en el IVA, y la flexibilización de la regla de no sujeción, que persigue favorecer la continuidad de las actividades empresariales eliminando una carga financiera. En el asunto *Zita Modes* la autoridad luxemburguesa argumentó la sujeción porque el adquirente no había continuado la actividad del cedente, y el TJUE entendió que no puede restringirse la regla de no sujeción a supuestos de continuidad en la actividad, sin que la exigencia de autorización para el ejercicio de la actividad pueda suponer una restricción a la regla de no sujeción. En el asunto *Schriever* la autoridad alemana entendió que no era aplicable la regla de no sujeción porque no se transmitieron los locales sede de la actividad que se arrendaron con la previsión de resolución por cualquiera de las partes y a corto plazo, pero el TJUE entiende que la retención de los locales en sede del cedente no supone necesariamente un obstáculo para que el adquirente desarrolle la actividad del vendedor, y que nada se opone a que la posesión se transmita al adquirente mediante la cesión arrendaticia de la misma. La intención de explotar el negocio transmitido por parte del adquirente es determinante del supuesto de no sujeción, es acreditable por la duración efectiva de la actividad, pero no es precisa la propiedad del local de la actividad, y cabe un arrendamiento al que no excluye la cláusula resolutoria, en principio. En la legislación española se incorporó inicialmente como requisito la continuidad en la actividad del transmitente, o la necesidad de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial que debería continuar afecto. Esta situación se revierte con la Ley 4/2008, para introducir el concepto de unidad económica autónoma, y eliminar la necesidad de un solo adquirente. La doctrina de la DGT sobre la transmisión de los inmuebles se remite la naturaleza de la actividad, tendiendo a exigirla en casos de fabricación y a no exigirla en actividades de comercialización o de servicios, lo que resulta demasiado estricto a la luz de la doctrina del TJUE. El hecho de que la transmisión de la universalidad de bienes se efectúe en dos fases sucesivas no desvirtúa la naturaleza de la operación si los bienes del inmovilizado se llegan finalmente a transmitir. Las ventajas financieras de la no sujeción se difuminan en casos de transmisiones de unidades económicas que incluyan inmuebles por efecto del artículo 7.5 TRITPAJD, que impone la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre aquellos, por lo que cabe preguntarse si no se desvirtúa con ello la finalidad de la regla de no sujeción de la Directiva 2006/112/CE, incurriendo en contradicción con el ordenamiento comunitario.

