

oct. 23

b-today

derecho y economía

impuesto plástico
limitaciones despido
privativos y gananciales
contratación AP
ley de vivienda
infracción tributaria
tax residence

Fiscal Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable 4
B-kaind



Laboral y Seguridad Social Nuevas limitaciones al despido 5
Jose Ramón Mínguez Benavente

Fiscal Bienes privativos y bienes gananciales: "Al César lo que es del César" 6
Álvaro Izquierdo Torán

Mercantil Cómo evitar la sanción de la prohibición de contratar con la Administración 7
Jon Álvarez de la Peña

Inmobiliario Ley de vivienda y las comisiones de gestión inmobiliaria 8
Rebeca Buendía Gutiérrez

Penal Hacia la igualdad de partes en procedimientos penales por infracción tributaria: la prueba pericial 9
Martín Bilbao Lorente

Internacional EN - The Supreme Court shares the approach of the revenue agency about the split year in case of transfer of residence of individuals 10

IT - La cassazione condivide l'impostazione dell'agenzia delle entrate in tema di *split year* in caso di trasferimento di residenza di una persona fisica in corso d'anno
Barbara Pizzoni

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable

Desde el día 1 de enero de 2023 se encuentra en vigor el **impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable**, regulado por medio de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Su finalidad, es fomentar la prevención de la generación de residuos de envases no reutilizables e impulsar el reciclaje de los residuos de plástico, contribuyendo a la economía circular de este material.

Sujetos pasivos del impuesto

El impuesto será soportado por los fabricantes, adquirentes intracomunitarios e importadores de productos, que contengan el material objeto del impuesto.

Objeto del impuesto:

Lo que se pretende es evitar, en la medida de lo posible, la fabricación y entrada en nuestro país de este tipo de productos, mediante la aplicación de un **impuesto indirecto que recae sobre la utilización en territorio español de envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables, incluyendo también los embalajes de los productos**, por lo que resulta aplicable tanto si los envases se presentan vacíos como si contienen mercancía.

Se considerará envase a efectos de este impuesto todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los **vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos**, además de todos los productos contenidos en la definición del artículo 2 de la Ley 7/2022.

Queda gravada también la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos semielaborados destinados a la fabricación de envases.

Asimismo, se establecen **exenciones** del impuesto para los envases empleados para determinados usos previstos por la Ley (plástico para pacas o balas de forraje de uso ganadero, productos empleados para medicamentos, productos sanitarios...). **Igualmente, se prevé una exención del impuesto de 5 kg/mes, de tal manera que, si no se supera este umbral, no deberá presentarse el impuesto.**

¿Cuándo se devenga el impuesto?

- Fabricantes: en el momento de la primera entrega o puesta a disposición del adquirente. Al igual que en el caso del IVA, si se producen anticipos, estos supondrán también el devengo del impuesto en ese momento.
- Adquirentes intracomunitarios: El día 15 del mes siguiente al que se inicie la expedición o transporte de los productos, o de la fecha de expedición de factura si ésta tiene lugar antes.
- Importadores: En la admisión de la declaración aduanera.

Obligación de facturación de este impuesto:

Los sujetos pasivos fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto devengado con ocasión de la primera venta o entrega tras la fabricación de los productos objeto del impuesto, debiendo consignar tanto el importe de la cuota devengada como la cantidad de plástico no reutilizable (en kg).

Por su parte, para los sujetos pasivos adquirentes intracomunitarios o importadores, aunque no existe obligación de hacerlo, es posible repercutir este impuesto al cliente cuando se emita la correspondiente factura, si bien, si se decide repercutirlo, se deberá informar en las facturas emitidas dicho importe, así como la cantidad (en kilogramos) de plástico no reutilizable contenido en los productos vendidos. Si, por el contrario, se decide no repercutirlo al cliente, igualmente se deberá consignar el importe del impuesto en la factura si éste se lo solicita, pero únicamente a efectos informativos.

Cuantificación del gravamen:

El impuesto se gravará con **0,45€ por kilogramo de cantidad de plástico no reciclado**.

Gestión del impuesto:

Este impuesto debe autoliquidarse por medio del modelo 592 para el caso de fabricantes y adquirentes intracomunitarios, y conlleva algunas obligaciones formales. En el caso de los importadores, la gestión del impuesto es realizada por el agente de aduanas.

Periodo de liquidación del impuesto:

El periodo de liquidación será equivalente al periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los contribuyentes (mensual o trimestral según proceda). A estos efectos, la presentación del modelo 592, y en su caso, del pago de la deuda tributaria, deberá realizarse dentro de los 20 primeros días naturales siguientes a la finalización del periodo de liquidación.

Obligaciones formales:

Los sujetos pasivos obligados a este impuesto deben inscribirse en el Registro territorial, y llevar un libro registro de existencias de plástico en el caso de los fabricantes o libro inventario en el de los adquirentes intracomunitarios, que debe presentarse en la sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Devolución del impuesto soportado:

Los sujetos pasivos podrán asimismo solicitar la devolución del impuesto pagado a través del modelo A22 si se encuentran entre los supuestos previstos en la Ley 7/2022.

Muchas empresas se sienten abrumadas por las complejidades que este nuevo impuesto implica y pocas han logrado realizar un precálculo preciso de su futura tributación. La declaración y gestión de este impuesto conlleva costos significativos y, por lo tanto, comprensiblemente, ha generado incertidumbre en el sector empresarial.

Es fundamental que las organizaciones cuenten con todo el apoyo y ayuda necesaria para poder estar informadas y preparadas para cumplir con esta nueva normativa. Para ello, las consultorías debemos estar a la altura poniendo a su disposición todos los medios necesarios, como un servicio integral de inscripción en el Registro territorial, así como la gestión y presentación del modelo y libros registros correspondientes.

b-kind

contacto@b-kind.com
LinkedIn

Nuevas limitaciones al despido

Como ya es conocido, la etapa de los Reales Decretos COVID fue muy intensa en la publicación de normativa laboral que afectaba a los pilares tradicionales de este derecho y a la lectura clásica del Estatuto de los Trabajadores. Sin ánimo de ser exhaustivos en esta compleja cuestión, me quiero centrar ahora en la denominada “prohibición genérica de despedir” que dio lugar a un importante debate jurisprudencial de gran repercusión económica, donde se debatió sobre la importancia de acreditar las causas coyunturales o estructurales de los despidos colectivos. Recuerden que hubo una inquietante duda sobre la posible procedencia, improcedencia o, incluso, nulidad de los ERES gestionados durante aquella etapa. Posteriormente, las medidas económicas vinculadas a la guerra de Ucrania, de alguna manera, han mantenido en el ordenamiento jurídico la citada prohibición de despedir.

Asimismo, las bonificaciones en las cuotas de Seguridad Social durante los ERTES introdujeron el denominado compromiso de mantenimiento de empleo, que, igualmente, dio lugar a mucha literatura y opiniones doctrinales.

Pero ¿dónde estamos ahora?

Además del refuerzo que se ha ido realizando legalmente en las situaciones laborales especialmente protegidas, vinculadas entre otras a las bajas médicas, conciliación laboral, violencia de género y otros muchos derechos y situaciones de vulnerabilidad, durante las semanas próximas a las últimas elecciones generales del 23 de julio, se publicaron dos normas que afectan a la gestión del despido. En este sentido, debemos diferenciar ambos conceptos: por un lado, la prohibición o limitación al despido, y, por otro lado, el compromiso de mantenimiento de empleo vinculado a un ERTE previo.

1.- Prohibición o limitación al despido.

1.1.- RDL 5/2023, de 28 de junio.- Prorroga determinadas medidas relacionadas con las consecuencias de la guerra de Ucrania, reconstrucción de la Isla de La Palma y otras situaciones de vulnerabilidad. En concreto, el artículo 173 establece que las empresas beneficiarias de ayudas directas por estos motivos no podrán justificar las causas objetivas en los aumentos de costes energéticos. Asimismo, las empresas que se acojan a un ERTE por las causas previstas en este RD no podrán efectuar despidos por la misma causa.

1.2.- RD 608/2023, de 11 de julio.- Aprovechando el desarrollo del mecanismo RED, se modifica significativamente el RD 1483/2012 regulador de los procesos colectivos. Importantísima novedad que no debemos dejar pasar por alto.

Además de otros múltiples detalles, la cuestión sustancial se encuentra en la nueva disposición adicional sexta, que obliga a realizar una notificación previa, con 6 meses de antelación mínima, para los casos en los que se pretenda “cerrar íntegramente un centro de trabajo” y el despido “afecte a más de 50 trabajadores”.

Dicha notificación deberá realizarse a la autoridad laboral y a las organizaciones sindicales más representativas.

Aunque la norma no lo señala de forma expresa ¿cuál será la sanción en caso de no afrontar dicha comunicación?... me temo que la nulidad del proceso colectivo (al tiempo).

2.- Compromiso de mantenimiento de empleo. -

Este compromiso de mantenimiento del empleo, surgido con los ERTES COVID, se mantuvo posteriormente y se ratifica ahora en el RD 608/2023. En su artículo 21 se reitera que las bonificaciones en las cuotas de seguridad social vinculadas a los ERTES, estarán condicionadas al mantenimiento del empleo durante un periodo de 6 meses. Al mismo tiempo, este RD modifica e introduce, en los mismos términos, un nuevo artículo 51 en el RD 1.483/2012 regulador de los procesos colectivos.

Las empresas que incumplan este compromiso deberán ingresar las cuotas, con recargo e intereses vinculadas al trabajador sobre el que se haya incumplido el compromiso de mantenimiento de empleo.

En definitiva, ambos puntos suponen nuevas obligaciones esenciales de tener en cuenta a la hora de gestionar un proceso de reestructuración o ajuste de plantilla.

José Ramón Mínguez Benavente

Doctor en Derecho, funcionario en excedencia del Cuerpo Superior de Técnicos de la Seguridad Social, es socio director de la división Laboral y de la Seguridad Social de Bufete Barrilero y Asociados.

jr.minguez@barrilero.es
LinkedIn

Bienes privativos y bienes gananciales: “Al César lo que es del César”

No son pocos los casos en los que constante el matrimonio se declara por error la adquisición de bienes privativos como si fueran gananciales. Sirve como ejemplo la declaración como bien ganancial y en escritura pública de un bien inmueble adquirido por un matrimonio con dinero procedente de una herencia de la que ha resultado beneficiario uno solo de los cónyuges.

En estos supuestos, la confesión de privatividad adquiere relevancia, ya que permite probar entre los cónyuges que los bienes declarados inicialmente como gananciales son en realidad bienes privativos confesados. Esta confesión tiene plenos efectos entre los cónyuges pero puede ser impugnada a posteriori por sus herederos forzosos e incluso por eventuales acreedores de la sociedad de gananciales ya que la mera confesión no hace por sí misma prueba del carácter privativo del bien, sino que debe acreditarse necesariamente que el bien es privativo con los medios de prueba que así lo determinen.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia en su resolución 03/07968/2018/00, de 25 de marzo de 2022, ha reconocido que la sola confesión de privatividad realizada ante Notario por el cónyuge que hubiera resultado beneficiario por la declaración inicial de ganancialidad no constituye el hecho imponible de donaciones, ya que la mera confesión no produce ningún desplazamiento patrimonial. En realidad, esta confesión unida a la evidencia sobre el origen de los fondos privativos utilizados en la adquisición del bien se constituye como un medio de prueba entre los cónyuges que no cambia la calificación del bien como ganancial, pero que sí evidencia la generación de una obligación de reembolso al cónyuge al que beneficia la confesión y que se hará efectivo en el momento de la disolución de la sociedad de gananciales.

En este sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia número 295/2021, de 3 de marzo de 2021, recurso número 3983/2019 y posteriormente la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1920-22, de 8 de septiembre de 2022, han reconocido que la aportación onerosa de bienes privativos a la sociedad de gananciales genera un crédito a favor del aportante frente a la sociedad de gananciales, conservando el aportante su derecho al reintegro al momento de su liquidación. Además, esta aportación onerosa estaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), aunque exenta de tributación por expresa mención de la normativa vigente.

Si la aportación a la sociedad de gananciales fuera realizada conscientemente de forma gratuita, en modo alguno esto constituye una donación al otro cónyuge, ya que la beneficiaria de la aportación es la sociedad de gananciales y esta constituye un patrimonio separado, carente de personalidad jurídica, que en modo alguno puede ser sujeto pasivo del impuesto sobre donaciones.

Recientemente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ha reconocido en su resolución 28/10901/2021/00/00, de 25 de mayo de 2022, que la aportación de un inmueble a la sociedad de gananciales no está sujeta a tributación en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Tribunal considera que no existe alteración patrimonial en la aportación en línea de la Sentencia del Tribunal Supremo citada anteriormente que, aunque referida al ITPAJD, entiende que no hay cuotas en la copropiedad de la sociedad de gananciales y que, por tanto, el cónyuge que transmite el bien privativo sigue siendo el titular del total del bien aportado, sin que el mismo llegue a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge.

Por otro lado, el cambio de calificación de un bien de ganancial a

privativo requiere la intervención de todos los intervinientes en la escritura de adquisición originaria, la justificación y prueba del error en el que se incurrió por el adquirente al adquirir para la sociedad de gananciales cuando ello no era así, y la existencia de una escritura pública rectificativa del negocio jurídico traslativo de la propiedad. Cumplidos estos requisitos, el bien quedaría calificado como privativo y, por tanto, excluido del inventario y adjudicación el a liquidación de la sociedad de gananciales.

En definitiva, conviene contar con asesoramiento legal en la calificación del origen de los fondos con los que se adquieren bienes durante el matrimonio, así como en las aportaciones de bienes efectuadas durante el mismo a la sociedad de gananciales. La realidad debe respetar la voluntad de ambos cónyuges ya que, si bien no hay acto más noble que compartir lo que tenemos, no debemos olvidar la justicia en el proceso.

Álvaro Izquierdo Torán

Graduado en derecho por la Universidad Complutense de Madrid y EBS por el Centro Universitario Villanueva, Máster de Acceso a la Abogacía y Máster de Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra, es miembro de la división de derecho fiscal de Bufete Barrilero y Asociados.

a.izquierdo@barrilero.es
LinkedIn

¿Cómo evitar la sanción de la prohibición de contratar con la Administración?

En los últimos años, el Derecho de la Competencia ha ido ganando progresivamente peso en el sector legal y periodístico, como consecuencia de las importantes sanciones que la CNMC ha ido imponiendo a distintas empresas por infracción del Derecho de la Competencia. Y es que las sanciones que se pueden imponer por infracción del Derecho de la Competencia no son poca cosa:

- Multa de hasta el 10 % del volumen de negocios total mundial de la empresa infractora.
- Además, sanciones de hasta 60.000 € a cada uno de los representantes legales o directivos de la empresa infractora.
- Además, la prohibición de contratar con la Administración Pública.

Y todo ello sin perjuicio de que una sanción por infracción del Derecho de la Competencia puede dar pie a que los sujetos perjudicados por la conducta sancionada puedan reclamar civilmente una indemnización de daños y perjuicios ejercitando una acción *follow on*.

Si bien las sanciones económicas pueden ser muy elevadas, dependiendo del sector en el que nos encontremos, tal vez la sanción más relevante sea la prohibición de contratar con la Administración Pública (véase el reciente caso del “cártel de la chatarra”, en el que se ha sancionado, entre otras, a Arcelormittal con más de 12 millones de euros y con la prohibición de contratar con la administración, con la importante trascendencia que esta prohibición supone para esta empresa).

El pasado mes de junio la CNMC publicó la Comunicación 1/2023, de 13 de junio, “sobre criterios para la determinación de la prohibición de contratar por falseamiento de la competencia por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia”, fijando unas pautas que guiarán a esta entidad en la fijación de la duración y alcance de la prohibición de contratar en aquellos expedientes sancionadores en que proceda a su establecimiento.

Así, entre otras cuestiones, para determinar el alcance y la duración de la prohibición de contratar:

- Se deberá considerar la existencia de dolo o manifiesta mala fe del empresario y la entidad del daño causado a los intereses públicos.
- Se analizará la estructura del mercado afectado en el que se proyectará la eventual prohibición, y en cómo afecta a la competencia en y por el mercado la exclusión de competidores derivada de la prohibición de contratar.
- El mercado geográfico donde se ha producido la infracción se tomará como principal referencia a la hora de definir el perímetro geográfico al que habrá de contraerse la prohibición. No obstante, el alcance podrá ser superior si ha existido participación de empresas del grupo.
- En cuanto a la duración de la prohibición, puede que la CNMC llegue a establecer una regla de proporcionalidad entre la duración de la infracción cometida y la duración de la prohibición de contratar.

Ante esta tesis, la pregunta es clara:

¿Cómo evitar la sanción de la prohibición de contratar con la Administración?

Más allá de la respuesta lógica de no falseando la competencia, se nos ofrecen distintas alternativas:

- Ser la primera persona que aporte a la CNMC elementos de prueba

suficientes para poder seguir una inspección de un cártel, cooperando con la CNMC en dicha investigación (acogerse al “programa de clemencia”). La exención de la prohibición de contratar será automática.

- A pesar de no ser la primera persona en aportar pruebas a la CNMC y ayudarla en la investigación, hacerlo también puede provocar que la rebaja e incluso exoneración de la prohibición de contratar.
- Ya estando en curso un procedimiento sancionador, en sede de audiencia, no procederá la fijación de la prohibición de contratar cuando la persona acredite:
 - el pago o compromiso de pago de la multa fijada en la resolución administrativa de la que derive la causa de prohibición de contratar.
 - la adopción de medidas técnicas, organizativas y de personal apropiadas para evitar la comisión de futuras infracciones administrativas.

De vital importancia, por tanto, contar con un buen plan de compliance en materia de competencia. Y más cuando, a raíz de la Directiva (UE) 2019/1937, se muestra obligatorio para las empresas de más de 50 trabajadores implementar un canal de denuncias interno sobre, entre otras cuestiones, infracciones del Derecho de la Unión Europea en materia de competencia y ayudas de Estado.

Jon Álvarez de la Peña

Graduado en Derecho y máster de acceso a la abogacía por la Universidad del País Vasco, máster de asesoría jurídica de empresas por la Universidad Carlos III de Madrid. Es miembro de la división procesal y mercantil de Bufete Barrilero y Asociados.

j.alvarez@barrilero.es
LinkedIn

Ley de vivienda y las comisiones de gestión inmobiliaria

La nueva Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el Derecho a la Vivienda introduce en el ámbito del mercado inmobiliario, y especialmente en el alquiler de viviendas, un régimen proteccionista en favor del arrendatario: límites del precio a las rentas, prórrogas extraordinarias, recargos en el Impuesto de Bienes Inmuebles por viviendas vacías, protección contra desahucios, entre otras medidas.

Vamos a centrar este análisis en la modificación que introduce esta nueva Ley a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre de Arrendamientos Urbanos, por la que se establece que los gastos de gestión inmobiliaria y los de formalización del contrato son a cargo del arrendador en los contratos de arrendamiento de vivienda habitual.

Se han suscitado las primeras controversias respecto al pago de dichas comisiones de gestión inmobiliaria en los contratos de arrendamiento que se habían suscrito días antes a la entrada en vigor de la Ley y que tras su entrada en vigor el inquilino se ha negado a abonarla trasladando dicha obligación al propietario.

Existe cierta confusión a la hora de determinar el régimen jurídico de aplicación respecto a los contratos que se encontraban en un estado avanzado de negociación y que se formalizaron bajo la vigencia de la Ley. A estos casos, clasificados en la doctrina civil como “precontrato”, se entiende aplicable la anterior regulación pudiéndose repercutir la comisión inmobiliaria a los nuevos inquilinos. La ley no establece ningún régimen transitorio al respecto, lo que implica que es la fecha de perfección del contrato, que habitualmente se virtualiza a través de la firma de las partes, la que establece el régimen aplicable.

A tales efectos se debe prestar especial atención al contenido de la Disposición Transitoria Cuarta de la citada Ley de Vivienda que establece que “Los contratos de arrendamiento sometidos a la Ley 29/1994, de 24 de

noviembre, de Arrendamientos Urbanos, celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, continuarán rigiéndose por lo establecido en el régimen jurídico que les era de aplicación.” Es decir, que al contrato de arrendamiento le resulta de aplicación la ley que se encontraba en vigor cuando se firmó.

Conclusión: para todos los contratos de arrendamiento suscritos con anterioridad al 26 de mayo de 2023, - fecha en la que entró en vigor la Ley, - rige la anterior versión de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que no regula las comisiones de gestión inmobiliaria.

Por otro lado, existen supuestos en los que la comisión del agente no se devenga a la formalización del contrato si no que se ha establecido un sistema de pagos de cadencia mensual, trimestral o anual, por ejemplo. En estos supuestos, en los que se vincula el cobro de la comisión a la duración del contrato, mientras no exista una novación del contrato o un acuerdo entre las partes al respecto, tampoco les resulta de aplicación la modificación de la Ley de Arrendamiento Urbanos que obliga al propietario a abonar la comisión por intermediación en vivienda habitual.

Finalmente, no olvidemos que la problemática únicamente se refiere a arrendamientos de vivienda habitual ya que fuera de ese ámbito - locales comerciales, oficinas, alquileres turísticos, de temporada - habitacionales, viviendas suntuarias (superficie superior a 300 m² construidos) - los gastos de gestión inmobiliaria si se pueden cobrar al inquilino.

Rebeca Buendía Gutiérrez

Licenciada en Derecho con especialización en Derecho Económico por la Universidad de Deusto, Curso Superior de Urbanismo – IVAP, especializada en Derecho Civil y Derecho Administrativo, es miembro de la división de derecho administrativo e inmobiliario de Bufete Barrilero y Asociados.

r.buendia@barrilero.es
LinkedIn

Hacia la igualdad de partes en procedimientos penales por infracción tributaria: la prueba pericial

De alguna manera, los cimientos del funcionamiento de la Hacienda Pública, como administración pública de concepción singular, giran en torno a un derecho de autoprotección de sus intereses de los que son paradigma los instrumentos, potestades y procedimientos para la determinación de la deuda tributaria. Esta superioridad sobre el contribuyente no acaba aquí, se traslada también al ámbito litigioso a través de la presunción de objetividad e imparcialidad con la que se dota al informe pericial emitido por la propia administración perjudicada, sea en sede contencioso administrativo o en sede penal, con preponderancia al que puedan presentar otras partes.

La cuestión en estas breves líneas es advertir sobre los mínimos pasos avanzados en el orden penal hacia una igualdad de armas entre los litigantes en el aspecto relativo a la ponderación entre el informe emitido por el funcionario público y la pericial de parte.

Como contexto introductorio, debemos recordar que en la legislación procesal penal se regula la funcionalidad de la pericial en el artículo 456 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal con una exposición realmente obsoleta que dice: *El Juez acordará el informe pericial cuando, para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el sumario, fuesen necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos*. Es decir, el sentido de la pericial es proporcionar un auxilio al juzgador por motivo de que el hecho enjuiciado *pertenece a un área del saber que por razón de su especialidad, no forma parte de la cultura común del hombre medio sino que se integra en el bagaje de los profesionales de alguna ciencia o técnica* (STS 27-2-09).

Sin embargo, en la práctica observamos que los informes periciales en el ámbito de delitos económicos en general y de índole tributaria, si cabe, en más medida, se cometen excesos que llevan al perito a realizar valoraciones e interpretaciones jurídicas e incluso a establecer conclusiones sobre el ánimo subjetivo del contribuyente en la conducta desplegada, pasando de auxiliar a, inadvertidamente, establecer incluso el precepto normativo aplicable en el supuesto de hecho, por lo que la intromisión del perito entra de lleno en funciones que en principio le estarían vetadas. En mi opinión, la especialidad de la norma tributaria se presta a la permisividad del juzgador en esta expansión del informe pericial hacia funciones jurisdiccionales.

Otra circunstancia que incide en la cuestionable presunción de imparcialidad del informe pericial de índole tributario, estriba en la ajenidad o no del perito con el caso enjuiciado; no es extraño que el propio informe del actuante que llevó a cabo la inspección sea, precisamente, el que tendrá la condición de “pericial” sirviendo de base a la querrela en un procedimiento en el que la administración tributaria perjudicada es parte litigante como acusación en el procedimiento penal a través de la Abogacía del Estado.

A pesar de todo ello, la jurisprudencia no sólo atribuye un carácter de presumida objetividad a los informes periciales de los funcionarios públicos, sino que les da, también, una prevalencia sobre los que pudieran aportarse de parte.

Hasta el momento, en términos jurisprudenciales, las voces discordantes sobre este desbalance han sido mínimas. Entre ellas destaca, por el acierto en el argumento, el voto particular del Excmo. Sr. D. José Manuel Maza Martín, en la STS Sala Segunda, de 23 de junio de 2008 en la que razonaba sobre la necesidad, por un lado, de extraer cuidadosamente lo que era material puramente interpretativo de la norma tributaria (tarea reservada a la función jurisdiccional) de la constatación de hechos por parte de unos funcionarios que, si participan en la inspección, habrían de considerarse testigos y no peritos.

Recientemente se ha dado un avance hacia la equiparación a través

de varias resoluciones en el ámbito contencioso administrativo: en primer lugar, la STS, Sala Tercera, de 17-2-2022, cuestiona que a priori pueda presumirse mayor fuerza probatoria a un informe pericial por el mero hecho de provenir de la administración, teniendo en cuenta que es necesario cuestionarse la imparcialidad de un perito que está adscrito a una administración que es parte en el procedimiento. La resolución da un paso importante, establece la necesidad de que sean consideradas las circunstancias del informe, su solidez o la dependencia del perito con la administración etc.

Por su parte, la STS, Sala Tercera, de 17-2-2022 o la más reciente de 21-2-2023 establecen la necesidad de escrutar el interés personal del propio perito, de manera directa o indirecta como puede ser a través de un complemento retributivo por productividad.

En definitiva, los razonamientos de estas resoluciones del orden contencioso administrativo deben trasladarse también al orden penal “*mutatis mutandi*” y discernir, para valorar la objetividad e imparcialidad de los funcionarios públicos que intervienen como peritos, aquellos funcionarios que, como los médicos forenses, especialistas en balística, dactiloscopia, toxicología etc., pertenecen a un ámbito de la administración cuya intervención es como tercero sin interés en el pleito, de aquellos otros que, como los peritos de la AEAT, no sólo pertenecen al organigrama de la administración perjudicada, sino que han podido participar en la investigación de los hechos denunciados con una implicación subjetiva mucho mayor.

Martín Bilbao Lorente

Licenciado en derecho, es miembro del equipo directivo y responsable de la división penal de Bufete Barrilero y Asociados.

m.bilbaolorente@barrilero.es
LinkedIn

The Supreme Court shares the approach of the revenue agency about the split year in case of transfer of residence of individuals

EN

The Supreme Court, with decision no. 25690 of September 4, 2023, rejected the refund claim of taxes paid in Italy by a well-known AC Milan player who moved to Paris Saint-Germain in 2012.

The player moved to France in the second part of the tax period, assuming tax residence in France with immediate effect.

In France, unlike in Italy, tax residence is integrated from the moment of transfer, even if the stay in that tax period is less than half of the period itself. On the contrary, in Italy residence for tax purposes is assessed over the entire tax period with the consequence that an individual who has met the requirements for tax residence for more than 183 days in a year is considered resident for tax purposes for the entire year.

The different criteria of the various States on the matter of residence easily creates situations in which the taxpayer, following a transfer of residence, is considered a resident of two States for part of the tax period. In these situations, the Commentary on the OECD Model Tax Convention suggests applying the tie breaker rules to single fractions of the tax period.

The well-known football player in 2012 met the requirements for tax residence in Italy for 199 days and therefore – for Italian tax purposes – was resident in Italy for the entire tax period. For this reason he reported in its Italian tax return all the income received during the year. However, he then submitted a refund claim for the taxes paid in Italy on income earned after the transfer to France, arguing that the conflict of residence between Italy and France should be resolved by splitting the tax period pursuant to the Italy-France Convention, as interpreted in the light of the OECD Model and its Commentary.

The appeal was rejected by the Supreme Court, which considered the suggestion made in the OECD Commentary non-binding and stated that double taxation must be resolved by crediting in France, pursuant to the Italy-France Convention, the taxes paid in Italy. Moreover, according to the Supreme Court, the existence of the tax credit mechanism excludes any criticism of the Italian legislation for violation of the fundamental freedoms established by the TFEU.

The decision of the Supreme Court is in line with the approach of the Revenue Agency which since its resolution no. 471/2008 had always denied the possibility of splitting the tax period in all cases where this is not expressly provided for in the relevant double taxation agreement (this is the case of the tax treaties with Germany and Switzerland).

La cassazione condivide l'impostazione dell'agenzia delle entrate in tema di split year in caso di trasferimento di residenza di una persona fisica in corso d'anno

IT

La Cassazione, con l'ordinanza n. 25690 del 4 settembre 2023, ha respinto l'istanza di rimborso delle imposte versate in Italia presentata da un noto calciatore del Milan passato nel corso del 2012 al Paris Saint-Germain.

Il giocatore si era trasferito in Francia nella seconda parte del periodo di imposta, assumendo la residenza fiscale in Francia con effetto immediato.

In Francia, a differenza che in Italia, la residenza fiscale è integrata dal momento del trasferimento, ancorché la permanenza in quel periodo di imposta sia inferiore alla metà del periodo stesso. Al contrario, in Italia la residenza ai fini fiscali è valutata sull'intero periodo di imposta con la conseguenza che un soggetto che ha integrato i requisiti per la residenza fiscale per più di 183 giorni in un anno è considerato residente ai fini fiscali per l'intero anno.

Il diverso atteggiarsi delle normative degli Stati in tema di residenza crea facilmente delle situazioni in cui il contribuente, a seguito di un trasferimento di residenza, per una parte del periodo di imposta è considerato residente di due gli Stati. In queste situazioni il Commentario al Modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni suggerisce di applicare le tie breaker rules che risolvono i conflitti di residenza alle singole frazioni del periodo di imposta (split year).

Il noto calciatore nel 2012 aveva integrato i requisiti per la residenza fiscale in Italia per 199 giorni e dunque – ai fini fiscali italiani – era da considerare residente in Italia per l'intero periodo di imposta. Per questo aveva dichiarato in Italia tutti i redditi percepiti nell'anno. Aveva poi però presentato istanza di rimborso con riferimento alle imposte versate in Italia sui redditi prodotti dopo il trasferimento in Francia, sostenendo che il conflitto di residenza tra Italia e Francia dovesse risolversi con l'applicazione del principio del frazionamento del periodo d'imposta (split year) che discenderebbe dall'applicazione della convenzione Italia-Francia, interpretata dalla luce del Modello OCSE e del relativo Commentario.

Il ricorso viene respinto dalla Cassazione che ritiene non vincolante il passaggio contenuto nel Commentario OCSE e afferma che la doppia imposizione deve essere risolta accreditando in Francia, ai sensi della convenzione Italia-Francia, le imposte versate in Italia. Secondo la Cassazione, inoltre, il meccanismo del credito di imposta esclude in radice qualsiasi censura della normativa italiana per violazione delle libertà fondamentali stabilite dal TFUE.

La decisione della Cassazione conferma l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate la quale fin dalla risoluzione 471 del 2008 ha sempre negato la possibilità di frazionare il periodo d'imposta in tutti i casi in cui questo non sia espressamente previsto dalla convenzione per evitare le doppie imposizioni (è il caso delle convenzioni con la Germania e con la Svizzera).

Barbara Pizzoni

b.pizzoni@macchi-gangemi.es
LinkedIn

