

# Consecuencias tributarias de la situación catalana

**María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO**

Área de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho

Universidad de Salamanca

mguervos@usal.es

**Sumario:** 1. Planteamiento; 2. Consecuencias del cambio del domicilio social; 3. Consecuencias del pago a una Agencia Tributaria catalana independiente.

## 1. PLANTEAMIENTO

El intento de separación de Cataluña del Estado español por parte de sus actuales dirigentes ha provocado numerosos escenarios y noticias que necesitan una explicación jurídica y, en este caso, tributaria. Trataremos, por ello, en estas pequeñas líneas de dos perspectivas en cuanto a las posibles consecuencias tributarias que se plantean ante la situación catalana de inseguridad jurídica en una pretendida independencia de Cataluña del Estado español.

En primer lugar, explicaremos las consecuencias del cambio de domicilio social por parte de las empresas con sede en Cataluña, hecho más difundido y comentado por la prensa, que, como veremos, sin embargo, no tiene, en principio, tanto recorrido. Y, en segundo lugar, explicaremos las consecuencias para los contribuyentes del pago a una Agencia Catalana Independiente, problema este de mucha mayor trascendencia que el primero.

## 2. CONSECUENCIAS DEL CAMBIO DEL DOMICILIO SOCIAL

Respecto a la primera de las cuestiones, debemos realizar una serie de precisiones terminológicas en cuanto a lo que significa el domicilio fiscal y el domicilio social y las implicaciones fiscales que ambos conceptos pueden tener.

El domicilio fiscal es el lugar de *localización* del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Así lo señala el artículo 48 de la Ley General Tributaria (LGT):

1. Para las *personas naturales o físicas*, el de su *residencia habitual*. Además, si la persona natural o física *desarrolla* principalmente *actividades económicas*, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el *lugar* donde estén efectivamente centralizadas en la *gestión administrativa* y la *dirección de las actividades desarrolladas*.
2. El domicilio fiscal de las *personas jurídicas y entidades residentes* en territorio español será el de su *domicilio social*, siempre que en él estén efectivamente centralizadas la *gestión administrativa* y la *dirección de sus negocios*.

En otro caso, se atenderá al *lugar en que se realice dicha gestión o dirección*.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, *prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado*.

Por ello el domicilio fiscal establece:

- El sistema fiscal aplicable.
- La oficina tributaria de adscripción del contribuyente.
- El lugar para la práctica de notificaciones.
- El lugar físico vinculante para el obligado tributario a efectos de procedimientos administrativos y del control fiscal.

Para poder entender en qué figuras puede tener una implicación el cambio de domicilio fiscal tenemos que explicar brevemente el reparto de las distintas potestades: normativa, aplicativa y sobre el producto, que existen en nuestro país con un reparto en el poder tributario entre tres niveles de gobierno: estatal, autonómico (de régimen común y de régimen foral) y local.

Fundamentalmente tenemos que hablar de la existencia de Impuestos estatales y de impuestos estatales cedidos o compartidos a las Comunidades Autónomas y, a su vez, de la existencia de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas.

Tenemos dentro de los Impuestos estatales algunos cuyo poder normativo, aplicativo y sobre el producto reside exclusivamente en el Estado:

- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre la Renta de No residentes.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles de No Residentes.
- Dentro de los Impuestos especiales (Impuestos sobre los seguros y carbón).
- Impuestos Aduaneros.
- Impuestos energía:
  - Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.
  - Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos.
  - Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas.

- Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.
- Impuesto estatal sobre depósitos de clientes en entidades de crédito.

En todos ellos, el cambio de domicilio social o fiscal de una Comunidad Autónoma a otra es indiferente. Por ello, el cambio tan comentado en la prensa de todas las empresas catalanas que han desplazado su domicilio social o fiscal en estos impuestos y fundamentalmente el que pagan todas ellas por sus beneficios (Impuesto sobre Sociedades) no tendrá ninguna repercusión ya que todas las potestades sobre el mismo seguirán en manos estatales y, por tanto, nada se modificará tributariamente hablando.

Únicamente habría cambios si las empresas catalanas cambiaran su domicilio a los territorios forales, País Vasco y Navarra. En este supuesto dichas empresas tendrían que registrarse por el sistema de Concierto o Convenio de dichos territorios, en los que las potestades de dichos impuestos pertenecen a las Diputaciones Forales, que son quienes legislan, gestionan y recaudan, aportando después el «cupo» al Estado (dada la brevedad de estas líneas no podemos extendernos más en esta explicación y remitimos a otros trabajos sobre el particular).

El resto de impuestos estatales son cedidos o compartidos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:
  - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
  - Impuesto sobre Operaciones Societarias.
  - Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Impuestos Especiales (resto).

En ellos, las distintas potestades están cedidas o compartidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas en distinta medida dependiendo de cada una de las figuras. Consecuencias del cambio de domicilio social:

- Podría haber pérdida recaudatoria para Cataluña, en alguna de las modalidades de impuestos cedidos. Las modalidades más utilizadas por las sociedades son el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP) y el de Actos Jurídicos Documentados (AJD), como, por ejemplo, en las operaciones societarias.
- Igualmente, podría haber pérdida recaudatoria en el IVA, cuya recaudación pertenece en un 50% a las Comunidades Autónomas.

### 3. CONSECUENCIAS DEL PAGO A UNA AGENCIA TRIBUTARIA CATALANA INDEPENDIENTE

La Generalidad creó en 2007 la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC), como ente encargado de la aplicación de los tributos cuya gestión corresponde a la Generalidad, como otras CC. AA. disponen también de sus propias Agencias Tributarias autonómicas. El problema surge porque la Generalidad aprobó disposiciones para impulsar la ATC y poder *convertirla* en la «Hacienda propia» de Cataluña.

Así, en septiembre, el expresidente de la Generalitat Carles Puigdemont puso la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) como un ejemplo de que la Administración catalana está «preparada» para una supuesta independencia, ya que estaría en disposición de *cobrar todos los tributos que se pagan en Cataluña*.

Junto a su exvicepresidente económico, Oriol Junqueras, Puigdemont participó en un acto con el que el Gobierno catalán daba por completado el despliegue territorial y competencial de la *Hacienda catalana*, que desde el secesionismo siempre se ha considerado una de las «estructuras del Estado» necesarias de la virtual república catalana.

La *Ley 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la Administración tributaria de la Generalidad*, recurrida ante el TC y suspendida por el TC el 12 de septiembre de 2017 (ha anulado todas aquellas previsiones que excedían el marco constitucional y estatutario), ponía la *clave* en la creación de la *Hacienda propia* por parte de Cataluña y en dotarla de *plena capacidad normativa y recaudatoria* sobre la región.

De este modo, la Generalidad se encargaría de recaudar todos los tributos que se generaran en Cataluña, no solo los impuestos propios o cedidos a las CC. AA., y, posteriormente, negociaría con el Gobierno central *una especie de cupo*, a través de un *concierto económico*, para sufragar los servicios públicos que presta el Estado en esa región, así como una cuantía destinada a la «solidaridad» interterritorial.

El Departamento de Vicepresidencia y Economía y Hacienda que encabezaba Junqueras debía tramitar los decretos ley para crear

- el «Banco Central de Cataluña»;
- la «Autoridad Catalana de Inversiones y Valores» (equivalente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, CNMV);
- el «Fondo de Garantía de Depósitos, Inversiones y Seguros» de la república;
- la «Autoridad Catalana de la Competencia y de los Mercados» (copiada de la Comisión de los Mercados y la Competencia, CNMC);
- la *Agencia Tributaria independiente*, y los decretos ley «general tributario» y del «impuesto sobre la renta de las personas físicas no residentes».

Hay que dejar claro que Cataluña dispone de su propia Administración Tributaria, que es competente para gestionar sus propios tributos y los impuestos estata-

les cuya recaudación le es cedida íntegramente, *pero* igualmente claro es que *no se considerarán presentadas las liquidaciones de impuestos estatales, ni pagadas las deudas derivadas de los mismos, que se presenten a la Agencia Tributaria Catalana*. Por ello, si se produjera la entrada en funcionamiento de la Agencia Tributaria Catalana como institución encargada de cobrar todos los impuestos, ello generaría gran confusión en los contribuyentes, que no sabrían a qué atenerse y podrían verse sometidos, hipotéticamente, a dos Administraciones Tributarias intentando recaudar tributos.

El pago exclusivo a la Agencia Tributaria Catalana de tributos de competencia estatal, en dicho hipotético supuesto, tendría consecuencias graves si la AEAT no renuncia a liquidar y exigir los impuestos que le corresponden y al tenerse por no presentadas y no pagadas las liquidaciones de impuestos efectuadas, provocaría:

- *duplicidades en el pago de impuestos,*
- así como el *pago de recargos e intereses* si la AEAT inicia procedimientos de comprobación, liquida la deuda tributaria,
- imposición de sanciones,
- procedimiento de apremio para hacer efectivo el importe de la deuda.

Para los tributos estatales o de competencia en cuanto a gestión estatal la normativa establece que los *deberes de presentar las declaraciones y de pagar las deudas tributarias* solo se tienen por cumplidos si se realizan en la *Administración Tributaria competente*.

Si se presentan ante otra Administración, las declaraciones se tendrán por no presentadas y las deudas por no pagadas. Nos encontraríamos con las siguientes situaciones:

- Si el contribuyente que hubiera pagado a la Agencia Tributaria Catalana, de modo voluntario y sin haber mediado requerimiento de la Agencia Tributaria, presentase una declaración extemporánea a la hacienda estatal, deberá abonar el *recargo por declaración extemporánea*, que será del 5%, del 10%, del 15% o del 20% en función de que la autoliquidación se presente dentro de los tres meses, de los seis, de los doce o después de los doce meses siguientes a la finalización del plazo voluntario para la presentación e ingreso. En este último caso, serán exigibles *intereses de demora* por el período comprendido desde los 12 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario para la presentación e ingreso y el momento en que se presente la declaración y se practique el ingreso.
- Si el contribuyente está en período ejecutivo (es decir, al día siguiente del plazo de vencimiento en las deudas liquidadas por la Administración tributaria), los *recargos del período ejecutivo* aplicables serían los siguientes: recargo ejecutivo, del 5%, cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio; recargo de apremio reducido, del 10% cuando se satisfaga la totalidad de la deuda y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto para las deudas apremiadas, y del 20% cuando

no sean aplicables los dos recargos anteriores. Este recargo del 20% aplicable cuando no se satisface la deuda en el plazo otorgado para ello es compatible con los *intereses de demora*.

- Si, pasado el período voluntario y el ejecutivo, la deuda no se ha abonado, la AEAT puede proceder al *embargo de los bienes del contribuyente* hasta satisfacer por completo la deuda.

Asimismo, el pago exclusivo a la Hacienda catalana tanto de los impuestos como de las retenciones podría dar lugar a la comisión de *infracciones tributarias*, tales como la prevista en el artículo 191 de la Ley General Tributaria por *dejar de ingresar la deuda tributaria* que debiera resultar de una autoliquidación y a la imposición de sus correspondientes *sanciones*.

Además, los *administradores de las empresas* pueden incurrir en *responsabilidad tributaria*, como responsables solidarios o subsidiarios del pago de la deuda tributaria defraudada, en función de su grado de participación en la infracción tributaria cometida por la empresa.

Serían *responsables solidarios* cuando colaboraran activamente en la realización de la infracción y *responsables subsidiarios* cuando no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen la infracción.

Más difícil de entender es qué conducta pueda ser constitutiva de *delito fiscal*, ya que exige dolo para su comisión.

Otra duda que puede surgir es qué *repercusiones se pueden producir si la empresa obligada a retener* a sus trabajadores ingresa las cantidades a la Agencia Tributaria catalana en lugar de hacerlo en la Hacienda estatal.

Las *repercusiones para el retenedor* serían las ya señaladas: las retenciones se considerarían no efectuadas y la AEAT podría practicar liquidación, imponer sanciones e iniciar el procedimiento de apremio para hacer efectivo su importe.

Y para el retenido: la falta de ingreso de las retenciones en la AEAT no tendría *consecuencias en la liquidación del impuesto*, quien debe computar en su declaración el rendimiento íntegro exigible y deducirse la retención practicada, con independencia de la Administración en la que hubiera sido ingresada.

Todas estas situaciones tributarias cambiarían radicalmente en caso de una declaración de independencia del Estado español al convertirse en un territorio ajeno en el que se regularía un nuevo sistema tributario, que esperemos no tener que llegar a conocer nunca.