

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

*En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración*

### Entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, contra el fraude fiscal

En el BOE del 30 de octubre de 2012 fue publicada la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

La mayoría de las medidas incluidas en dicha Ley entraron en vigor el día 1 de noviembre aunque la relativa a la limitación cuantitativa de los medios de pago entró en vigor el día 19 de noviembre.

Una de las medidas más destacadas de las introducidas consiste en la obligación de comunicar la tenencia de bienes y derechos en el extranjero. Tal trascendencia se manifiesta por la amplitud subjetiva y objetiva de cargas que introduce en el ordenamiento jurídico y por las importantes consecuencias previstas para el caso de su incumplimiento.

### Obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero

Se ha introducido una Disposición adicional décimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que regula la obligación de informar de la tenencia de bienes y derechos en el extranjero. Esta norma ha sido completada mediante el **Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.** Concretamente, se han añadido los artículos 42bis, 42 ter y 54bis al Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El contenido de esta regulación se puede dividir en los supuestos de obligación de información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

### Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

#### - Personas y entidades afectadas

Esta obligación afecta a las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, a los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y a las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles sin personalidad jurídica propia).

Estas personas o entidades quedarán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente **a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición.** También habrán de informar de las cuentas de las que sean titulares reales conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y

de la financiación del terrorismo. En dicha Ley se entiende por titular real:

- a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.
- b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 % del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.
- c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 % o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

En estos casos la información versará sobre las cuentas a nombre de las personas o instrumentos anteriores cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

La obligación de facilitar información **también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes,**

**autorizados o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.**

- **Contenido de la información a facilitar**

La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

- a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
- b) La identificación completa de las cuentas.
- c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.

- d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.**

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

Se han previsto unos supuestos de cuentas que **no serán objeto de declaración**. Se trata de las siguientes:

- a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se

refiere el artículo 9.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este artículo contiene la lista de entidades, generalmente públicas, que se benefician de una exención subjetiva total en el Impuesto sobre Sociedades.

- b) Aquéllas de las que sean titulares las personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en las que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.
- c) Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

- d) Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.
- e) **No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y los saldos medios correspondientes al último trimestre del año no superen, conjuntamente, los 50.000 euros.** En caso de superarse cualquiera de esos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

- **Presentación de la autoliquidación**

Esta obligación se materializa en el deber de presentar una declaración informativa anual entre **el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente** a aquel al que se refiera la información a suministrar. No existirá la obligación de presentar declaración en los años sucesivos si los saldos conjuntos de las

cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

**Siempre será obligatoria la presentación de declaración en el caso de que los titulares, representantes, autorizados o beneficiarios dejaron de tener la condición de tales. Tal obligación se referirá al saldo de la cuenta en la fecha en que dejaron de tener tal condición.**

Obligación de informar sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero

Esta obligación se ha de cumplir por las mismas personas o entidades que las señaladas con anterioridad mediante la presentación de una declaración anual.

- **Bienes y derechos a declarar**

Los bienes y derechos situados en el extranjero que se han de declarar son los siguientes:

- a) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica (ej. acciones, participaciones sociales).
- b) Los valores representativos de la cesión a terceros de

- capitales propios (ej. bonos, obligaciones, pagarés, deuda subordinada, préstamos participativos).
- c) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y “trusts” o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.
  - d) Las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.
  - e) Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año.
  - f) Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, situados en el extranjero.
- a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
  - b) Saldo a 31 de diciembre de cada año de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas. La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.
  - c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.
  - d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente. La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.
  - e) Razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimento al que

- **Contenido de la declaración informativa:**

La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre,

- f) Entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio, con indicación del valor de rescate a 31 de diciembre.

Las valoraciones anteriores deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Quedará **excluida la obligación de presentar la declaración** en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el obligado tributario sea una de las entidades a las que se refiere el artículo 9.1 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- b) Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas que han de ser objeto de declaración.
- c) Cuando los valores de los derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades

jurídicas, de la cesión a terceros de capitales propios, la valoración de los bienes aportados al instrumento jurídico correspondiente, así como el valor liquidativo de las participaciones en fondos propios de instituciones de inversión colectiva y el valor de capitalización de los seguros de vida no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse este límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

Las condiciones de presentación de la declaración son idénticas a las descritas con anterioridad.

#### **Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situado en el extranjero**

Esta obligación se ha de cumplir por las mismas personas o entidades que las señaladas con anterioridad mediante la presentación de una declaración anual.

##### **- Bienes y derechos a declarar**

Los bienes y derechos situados en el extranjero que se han de declarar son los siguientes:

- a) Bienes inmuebles situados en el extranjero.
- b) Derechos reales sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

- c) Titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares.

- **Contenido de la declaración informativa:**

La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

- a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.
- b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.
- c) Fecha de adquisición.
- d) Valor de adquisición. En el caso de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares y de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles en el extranjero se valorarán los bienes a 31 de diciembre de acuerdo con las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

Quedará **excluida la obligación de presentar la declaración** en los siguientes supuestos:

- a) Los bienes o derechos de los que sean titulares las que se

refiere el artículo 9.1 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- b) Los bienes y derechos de los sean titulares personas jurídicas o entidades residente en territorio español o un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados tales bienes y derechos en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.
- c) Los bienes y derechos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, y se encuentren registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.
- d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando de la aplicación de los criterios de valoración de los bienes éstos no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En el caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

¿Cuáles son las consecuencias derivadas del incumplimiento de esta obligación?

Son de dos tipos: **una estrictamente sancionatoria y otra de carácter material en relación con la determinación de la base imponible del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.**

- **Infracciones y sanciones**

En relación con la reacción sancionatoria, ésta se caracteriza por la intensidad de las sanciones que se imponen que podrían calificarse de **desproporcionadas.**

Las conductas típicas son tres y las mismas llevan aparejadas sanciones pecuniarias:

- No presentar en plazo las declaraciones informativas.
- Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas.
- Presentar las declaraciones informativas por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por otros medios.

Estas infracciones se califican como de **muy graves.**

Infracción consistente en el incumplimiento de la obligación de

informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles en el extranjero. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, valor, inmueble o derecho que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, **con un mínimo de 10.000 euros.**

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, valor, inmueble o derecho, **con un mínimo de 1.500 euros**, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Estas infracciones y sanciones son incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- **Consecuencia en relación con la determinación de la base imponible del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades**

Desde hace muchos años la regulación del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades ha previsto la figura de las ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas materializadas en bienes y derechos no contabilizados, respectivamente.

Esta figura tiene la naturaleza jurídica de presunción relativa por la cual los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o el patrimonio declarados o con la inclusión de deudas inexistentes en el Impuesto sobre el Patrimonio o en registros contables o fiscales se calificarán como ganancias de patrimonio no justificadas a efectos del IRPF o como renta no contabilizada a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Se trata de un instrumento de lucha contra la ocultación de rentas que se manifiestan por la tenencia de elementos patrimoniales cuya financiación no puede ser justificada mediante rentas que han quedado sujetas a tributación.

Estas rentas no descubiertas cuya existencia se presume se imputan al último período impositivo no prescrito. Sin embargo, es posible para el contribuyente demostrar que se ha tenido al condición de titular de los bienes o derechos desde una fecha

anterior a la del período de prescripción (por ejemplo, por herencia, por obtención de rentas exentas, por realización de actividades económicas en el exterior).

**Este planteamiento ha sido considerablemente endurecido por la Ley 7/2012 ya que se ha creado una ficción jurídica por la cual en todo caso tendrá la condición de renta a imputar en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización la tenencia de bienes o derechos respecto de los cuales no se hubiera cumplido en el plazo reglamentariamente previsto la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero.**

Se introducen como excepciones a la aplicación de esta ficción jurídica los casos en los cuales el contribuyente acredite:

- a) Que la titularidad de las rentas o derechos se corresponde con rentas declaradas. No se establecen más requisitos sobre la declaración por lo que la misma puede referirse al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al IRPF prescrito o no, al Impuesto sobre Sociedades prescrito o no, o a los impuestos que someten a gravamen las rentas exigidos en otros Estados.
- b) Que las rentas hubieran sido obtenidas en períodos impositivos respecto de los

cuales el contribuyente no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades porque pudiera tener la condición de residente fiscal en otro Estado.

iniciarse un procedimiento por delito fiscal.

La naturaleza de la nueva norma limita las formas posibles de justificación del origen temporal de las rentas con la finalidad de situarlas en períodos impositivos ya prescritos. **Ello puede generar que supuestos en los cuales se pueda acreditar desde el punto de vista del Derecho Privado la adquisición de bienes, derechos y rentas en un período muy lejano en el tiempo den lugar a la existencia de una renta sujeta a gravamen en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades del último ejercicio susceptible de comprobación. Tal renta se valoraría en el importe total de los bienes y derechos descubiertos en el procedimiento de inspección y no por las rentas que hubieran generado.**

La consecuencia será lógicamente una mayor base imponible y una mayor cuota tributaria correspondiente al ejercicio de imputación con los consiguientes intereses de demora. Esta deuda tributaria dará lugar a la apertura de un procedimiento sancionador que puede conducir a la imposición de una sanción muy grave de multa del 150 por 100 de la cantidad dejada de ingresar. Por supuesto, si la cuota resultante dejada de ingresar supera los 120.000 euros, puede

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

*En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración*

### IRPF

#### **El cambio de trabajo y la búsqueda de ayuda familiar para el cuidado de hijo son motivos habilitantes para el cambio de vivienda antes del transcurso de los tres años**

La regla general prevista en la normativa del IRPF es que la vivienda adquiere la condición de habitual cuando ha sido utilizado durante un plazo de tres años continuados. Sin embargo, la normativa permite excepcionar este plazo en los supuestos de defunción del contribuyente o cuando concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio.

Esta regla ha sido interpretada en el sentido de que las causas habilitantes para que se admita que el plazo de tres años no va a transcurrir son las siguientes:

- a) Los supuestos han de ser los enumerados en la Ley y el Reglamento (celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas).
- b) La concurrencia de alguna de estas circunstancias ha de conllevar necesariamente el cambio de domicilio.
- c) Ha de justificarse de forma adecuada tanto la concurrencia de la circunstancia habilitante para el cambio de domicilio como que la misma necesariamente exige el cambio de domicilio.

En el supuesto planteado en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sala de Burgos) 453/2012, de 11 de octubre**, se considera que se produce el presupuesto habilitante para que la vivienda inicial no pierda la condición de vivienda habitual aunque su utilización no haya alcanzado los tres años ya que **se había producido un cambio de trabajo que llevaba aparejado un cambio de lugar de prestación del mismo y la nueva vivienda se encontraba más cercana a dicho trabajo, el nacimiento de un hijo y la búsqueda de ayuda familiar para poder atender al hijo al residir los padres de la contribuyente en un**

**lugar más próximo al de la nueva vivienda.**

IRPF

**La operación de permuta de solar por construcción futura genera la aplicación de la regla especial de imputación temporal de la ganancia**

En un supuesto de hecho en el que se celebra un contrato de permuta de solar por construcción futura se plantea la discusión sobre el criterio que ha de ser empleado para imputar la ganancia generada a un ejercicio impositivo u otro.

Una opción consiste en imputar la ganancia de patrimonio al período impositivo en el que se produce la alteración patrimonial que tiene lugar con el otorgamiento de la escritura pública en cuyo momento se encuentran perfectamente delimitadas las obligaciones de las partes y con independencia del momento en el que se hubiera operado la efectiva entrega material de la edificación (STSJ de Murcia de 15 de marzo de 2003 y SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de septiembre de 2003 y de 23 de diciembre de 2004).

Otra opción consiste en aplicar la regla especial de las operaciones de plazo por la cual si no se incluye la ganancia en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se produce la alteración patrimonial y el plazo entre la transmisión y el pago total del precio supera los doce meses, la imputación

de la ganancia se efectuará de forma proporcional al cobro del precio.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012 (recurso número 1573/2011)** expone que mientras que el promotor recibe la titularidad del solar en el mismo momento en el que se eleva el negocio jurídico a escritura pública y el transmitente del solar adquiere un derecho personal a recibir la construcción futura que ha de culminar con la entrega de las edificaciones resultantes. Este contenido negocial permite calificar la operación como operación a plazo.

**Desde el punto de vista de la imputación temporal de las rentas en el IRPF se trata de una operación a plazo por lo que, salvo que el sujeto pasivo declare la ganancia en el mismo ejercicio de la permuta, ha de entenderse obtenida la ganancia, por la regla especial de imputación en caso de operaciones con precio aplazado, proporcionalmente a medida en que se efectúen los cobros, en este caso cuando se recibe la edificación.**

Una empresa de albañilería presta un servicio para una empresa que está realizando la rehabilitación de una finca. La empresa de albañilería dice que ya no tiene que repercutir el IVA ¿es eso correcto?

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, ha modificado el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que regula la figura de los sujetos pasivos de este impuesto.

Así, desde el 31 de octubre de 2012 de acuerdo con el artículo 84.2.f) de la Ley 37/1992 se introduce un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo por el no es el prestador del servicio sino el receptor del servicio el sujeto pasivo del IVA cuando el servicio consista en ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

Por lo tanto, si la empresa de albañilería presta servicios a un promotor entendido como el propietario de inmuebles que construye (promotor-constructor) o contrata la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio se producirá el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

No será la empresa de albañilería la que habrá de repercutir el IVA sino que será la empresa promotora la que habrá de autorepercutirse y autodeducirse la cuota de IVA que habría de haberse deducido. En la factura emitida por la empresa de albañilería debe indicar "Operación no sujeta por aplicación del artículo 84.Uno.2.f) Ley 37/1992". No se trata de una exención para la empresa de albañilería sino de un supuesto de no sujeción por lo que no se le aplicará la regla de prorrata por esta operación.

En el momento en el que venda los pisos una vez rehabilitados la promotora repercutirá el IVA correspondiente e ingresará el IVA menos las cuotas de IVA soportadas entre las cuales no estará el IVA del constructor ya que éste no ha repercutido cuota alguna de IVA.

### Reflexiones sobre la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social

La Ley 10/2010, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia introduce a nivel estatal la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social. Desde el punto de vista de la jurisdicción contencioso-administrativa se realiza el hecho imponible con la interposición de la demanda y con la interposición del recurso de apelación y de casación. El sujeto pasivo de la tasa es quien promueve el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

Esta nueva figura tributaria nos sugiere diversas reflexiones desde la perspectiva hacendística y desde la perspectiva jurídica.

El diseño de cualquier sistema tributario se puede hacer siguiendo diversas estructuras. Uno de los modelos posibles consiste en el establecimiento de un sistema de impuestos sobre la renta y el consumo elevados destinados a sufragar la globalidad de los servicios públicos en general dejando de lado la exigencia de

tasas por la prestación de servicios concretos que afectan a determinados ciudadanos. Otro modelo consiste en reducir el peso de los impuestos sobre la renta y el consumo de forma que la tributación se concentre en figuras basadas en el principio del beneficio como son las tasas. De esta forma, aquellas personas que solicitan determinados servicios de las Administraciones públicas son los que contribuyen a la financiación de las mismas.

En la situación actual del sistema tributario español se puede afirmar que se trata de **un sistema mixto en el que se está optando por elevar la presión fiscal desde la perspectiva de los impuestos directos y sobre el consumo y la introducción de nuevas tasas por prestaciones de servicios públicos de carácter monopolístico (ej. tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional) o casi monopolístico (ej. precios públicos universitarios)**. Así, a las subidas de las tarifas generales y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los años 2012 y 2013, a la eliminación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, se añade el incremento del tipo general del IVA del 16 al 18% en 2010 y al 21% en 2012

y el reestablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio basados en el principio de capacidad económica se suma la exigencia de tasas basadas en el principio del beneficio. Lógicamente, el objetivo no es otro que incrementar la recaudación fiscal aunque **nosotros seríamos partidarios por razones de equidad de reducir la imposición sobre la renta y sobre el consumo y de mantener las tasas y precios públicos basados en el principio del beneficio de forma que se exija una aportación a la financiación de quienes perciben un determinado servicio público.**

Desde el 1 de mayo de 2012 existe en Cataluña una tasa por la prestación de servicios personales y materiales de la administración de justicia que tiene por hecho imponible la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la Administración de justicia a instancia de parte en los órdenes civil y contencioso-administrativo. La cuestión que se plantea inmediatamente es la de determinar si en la tasa estatal y en la tasa autonómica coincide el hecho imponible. La identidad de hechos imponibles conllevaría la aplicación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por el cual se ha previsto que cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación

adecuadas a favor de las Comunidades Autónomas. **Desde nuestro punto de vista el hecho imponible es idéntico en los dos tributos ya que ambos tienen la naturaleza jurídica de tasas derivadas de la prestación de un servicio por parte de la Administración de justicia como consecuencia del ejercicio del derecho de acceso a la jurisdicción. Por lo tanto, debería el Estado compensar a la Generalitat de Catalunya por la renuncia a la recaudación de la tasa autonómica.**

Uno de los elementos a destacar de la regulación de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional consiste en el hecho de que la interposición de recursos contencioso-administrativos cuando se recurra en casos de silencio negativo o inactividad de la Administración queda exenta de tributación por la tasa. Nos parece muy acertada esta medida ya que si el ordenamiento jurídico ha previsto como privilegio de autotutela de la Administración el hecho de que antes de recurrir ante una jurisdicción independiente se haya de cumplir un procedimiento administrativo de revisión, resulta lógico que si la Administración incumple el plazo legalmente previsto por el ordenamiento para obtener una resolución por parte de esta última y que para estos supuestos se ha previsto la ficción jurídica de la desestimación de la reclamación (al cabo de un mes en el caso de recurso de reposición y al cabo de doce meses en el caso de reclamación económico-administrativa), **la carga de acudir a un**

**procedimiento judicial no comporte la exigencia de la tasa al obligado tributario que sí ha cumplido con la carga de iniciar el procedimiento de revisión de forma imperativa.**

En el supuesto de que una vez desarrollado el procedimiento jurisdiccional contencioso-administrativo el obligado tributario obtuviera una sentencia judicial que supusiera la estimación total o parcial de sus pretensiones ello supondría la anulación de un acto administrativo previo como, por ejemplo, una liquidación tributaria que ya ha sido objeto de revisión en procedimiento administrativo. Si la actuación de la Administración hubiera sido correcta en fase administrativa, el obligado tributario no hubiera tenido que acudir a la vía contencioso-administrativa para que sus intereses legítimos fueran atendidos. **Por lo tanto, se ha producido un gasto mediante el pago de la tasa que no se tendría que haber producido con un correcto funcionamiento del servicio público y ello debe dar lugar a una compensación económica por vía de indemnización materializado por la devolución de la tasa por parte de la Administración autora del acto contrario al ordenamiento jurídico.**



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la  
Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)