

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Se mejoran las condiciones de la deducción por rehabilitación de vivienda

El Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control de empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas (BOE de 6 de mayo de 2011) ha modificado la deducción por rehabilitación de vivienda prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que fue introducida por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

Los cambios introducidos afectan a cuestiones cuantitativas y cualitativas.

En cuanto a los aspectos cuantitativos de la deducción se ha producido un sustancial incremento de la base imponible máxima de los contribuyentes que pueden beneficiarse de la ventaja fiscal. **Así, la base imponible ha de ser inferior a 71.007,20 euros anuales (53.007,20 euros anuales con anterioridad). Además, el porcentaje de deducción pasa del 10 al 20 por ciento.**

La base máxima anual de esta deducción será:

- a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 53.007,20 euros: 6.750 euros anuales,
- b) cuando la base imponible esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros anuales: 6.750 euros menos el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros anuales .

$$6.750 - (0,375 \times (\text{base imponible} - 53.007,20))$$

En ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea aplicable podrá exceder de 20.000 euros por vivienda. Cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 20.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su

respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

Por lo que respecta a los aspectos cualitativos **se ha ampliado el ámbito objetivo de actuaciones que dan lugar a la deducción. Frente a la regulación anterior en la que sólo se permitía aplicar la deducción en el caso de que la rehabilitación se efectuara en la vivienda habitual, la nueva norma permite la realización de la rehabilitación en cualquier vivienda propiedad del contribuyente**, por lo que se admitirán las rehabilitaciones efectuadas en las segundas residencias o en el edificio en la que ésta se encuentre.

No se han producido cambios en cuanto a la naturaleza de las obras de rehabilitación. Dan lugar a la deducción las obras que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas o suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o a las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicaciones realizadas durante dicho período que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

Las cantidades que dan derecho a la deducción deben haber sido satisfechas entre el momento de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011 (sábado 7 de mayo de 2011) y el 31 de diciembre de 2012.

Se prevé una disposición transitoria por la cual en el caso de que los contribuyentes hubieran satisfecho cantidades por las que hubieran tenido derecho a la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual con arreglo a la normativa aprobada por el Real Decreto-ley /2010, de 9 de abril, debería aplicar las deducciones con arreglo a tales disposiciones.

En ningún caso se permite que la base anual y la base acumulada de deducción correspondientes al conjunto de obras de mejora pueda exceder de los límites establecidos (6.750 euros y 20.000 euros, respectivamente).

[Entrada en vigor del Convenio de Doble Imposición entre España y Uruguay](#)

El día 12 de abril de 2011 fue publicado el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre España y Uruguay de 9 de octubre de 2009.

Este Convenio de Doble Imposición comenzará a surtir efectos a partir del 1 de enero de 2012.

Con este texto internacional se busca **un equilibrio entre el Modelo de Convenio de la OCDE basado en el reparto de la soberanía tributaria**

sobre cada una de las posibles categorías de rentas y de elementos patrimoniales de forma que la capacidad de gravamen se decante de forma preferente por el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los elementos patrimoniales y **la adopción de medidas para evitar la evasión fiscal internacional.**

De esta forma la capacidad de gravamen del Estado de realización de las actividades empresariales queda condicionada a la existencia de un establecimiento permanente en dicho territorio. La ausencia de una estructura de este tipo conducirá a la falta de capacidad de gravamen por parte del Estado en el que se desarrollan las actividades empresariales.

Por lo que respecta a las rentas del capital mobiliario se establece un principio de imposición compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia del receptor de las rentas con fijación de un tipo máximo de tributación en la fuente.

En el caso de los dividendos se establece un tipo máximo de tributación en la fuente del 5 por 100 acompañado de un sistema de exención de gravamen en la fuente en el caso de que la sociedad matriz posea directamente al menos el 75 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos. Esta última es una disposición bastante infrecuente en la práctica convencional española

respecto de acuerdos con Estados no integrados en la Unión Europea.

También se ha acordado un sistema de tributación compartida sobre los intereses con un tipo de gravamen máximo en la fuente del 10 por 100. Sin embargo, junto a esta regla general, existe un largo catálogo de supuestos convencionalmente previstos en los que el Estado de residencia del receptor de la renta tenga capacidad de gravamen sobre tales intereses de forma exclusiva.

Finalmente, en relación con el tratamiento de los cánones o regalías se ha adoptado un sistema de potestad compartida de carácter puro. Es decir, que no se ha previsto convencionalmente ningún supuesto de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de la renta. Así, en el Estado de la fuente se podrá exigir hasta el 5 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías en el caso de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas y el 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías en el resto de casos.

En cuanto al sistema de reparto de la capacidad de gravamen sobre las ganancias de patrimonio, junto a la regla general de tributación exclusiva en el Estado de residencia del receptor de las rentas, se hallan supuestos en los que la tributación es compartida. Los activos sobre los que recae la potestad compartida de gravamen son los que con más frecuencia en la práctica convencional son objeto de tal sistema

de reparto en cuanto a la capacidad de gravamen. Así, la capacidad de gravamen concurrente entre el Estado de situación y el Estado de residencia del transmitente puede ejercerse sobre bienes inmuebles ya sea directa o indirectamente (sociedades en que más del 50 por 100 del valor se corresponda con bienes inmuebles situados en el Estado en el que no reside el transmitente, transmisión de activos que, en forma directa o indirecta, otorguen al propietario el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante). La misma opción se sigue en el caso de las ganancias derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente, de una base fija de negocios, o de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional.

La doble imposición internacional se evita en España a través del sistema de imputación limitada por lo que respecta a las rentas que pueden ser objeto de tributación en ambos Estados. En el caso de los dividendos se permitirá la deducción del Impuesto sobre Sociedades uruguayo subyacente (*underlying tax credit*). Las rentas que no pueden ser objeto de gravamen en España darán lugar a la aplicación del método de exención con progresividad.

Una de las cláusulas más importantes del Convenio es la cláusula de exclusión que afecta a diversas sociedades con residencia en Uruguay.

Concretamente, se condiciona a la aplicación por Uruguay de un sistema de comunicación de información con

transcendencia tributaria la inclusión en el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio de las **Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI) cuando continúen disfrutando del régimen fiscal previsto en la Ley nº11.073, de 24 de junio de 1948, o sus modificaciones posteriores o a las Instituciones Financieras Externas (IFE) cuando continúen disfrutando del régimen fiscal previsto en el Decreto de 17 de agosto de 1989 o sus modificaciones posteriores.**

En ningún caso, se incluyen dentro del ámbito subjetivo de aplicación del Convenio a las Zonas Francas previstas en la Ley 15.921 o sus modificaciones posteriores, en lo referente a la prestación de servicios financieros.

Se ha incluido en el Convenio un artículo destinado a garantizar la existencia de un sistema de intercambio de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones fiscales. El mecanismo descrito es objeto de desarrollo en el número III del Protocolo que se refiere al intercambio de información previo requerimiento (independientemente de que la conducta objeto de investigación jurídica pudiera constituir un delito penal según las leyes del Estado requerido) y el requerimiento de notificación de actos por parte de la otra Administración.

En el Protocolo se garantiza que las autoridades competentes están facultadas para obtener y proporcionar,

previo requerimiento, información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona que actúe en calidad representativo o fiduciaria, incluidos los agentes designados y los fiduciarios.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

Ley General Tributaria

Se considera correcta la ampliación del plazo en base al elevado volumen de operaciones y la existencia de operaciones entre sociedades

La existencia de la regla por la cual el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de doce meses y la posibilidad de que tal plazo pueda ser ampliado de forma motivada en los supuestos en los que las actuaciones revistan especial complejidad o cuando se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna actividad de carácter empresarial o profesional que realice (art. 29 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente y art.150 de la Ley General Tributaria de 2003) es una cuestión que **genera abundantes conflictos entre la Administración y los contribuyentes. La decisión final sobre la correcta ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector termine siendo adoptada por los órganos jurisdiccionales.**

En **la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2011** se ha de decidir sobre la validez de la motivación del plazo de ampliación de duración del procedimiento inspector en un

supuesto en el que una sociedad tenía una cifra de negocios superior a la exigida para quedar sometida a la obligación de auditar cuentas y su inclusión en un grupo de sociedades en calidad de sociedad dominada.

El Tribunal Supremo admite como válida la motivación basada en el hecho de que **el volumen de operaciones de la sociedad supera con mucho al que determina la obligación de auditar cuentas y en el hecho de que se hace necesario coordinar los datos de las distintas sociedades que formaban parte del grupo consolidado que, además, se vio sometido a un proceso de fusión de empresas.**

Ley General Tributaria

La solicitud de información a las Administraciones fiscales de otros países no genera una interrupción justificada cuando no impida la continuación del procedimiento inspector

La duración máxima del procedimiento de inspección situada en doce meses puede ser interrumpida de forma

justificada por una serie de causas tasadas de forma que el plazo de duración no siga transcurriendo en aquellos supuestos expresamente previstos en la normativa.

Uno de los supuestos que pueden dar lugar a la interrupción del procedimiento inspector es el de la solicitud de datos, informes, dictámenes o valoraciones a las Administraciones tributarias de otros Estados.

Sin embargo, no siempre las solicitudes de información a las Administraciones tributarias de otros Estados van a dar lugar a una interrupción justificada del procedimiento de inspección. Para que se produzca dicha interrupción justificada es necesario que por su naturaleza y por el contenido de la información solicitada no pueda proseguirse la actuación inspectora mientras los órganos de la inspección esperan la recepción de la información solicitada.

Además, **si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración del procedimiento.**

Tal interpretación se basa en el contenido del apartado 4 del artículo 31 bis del Reglamento general de la inspección de los tributos conforme al cual *“la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones*

inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse”.

En la actualidad, una norma con el mismo contenido puede encontrarse en el apartado 7 del artículo 102 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento general de gestión e inspección.

Esta tesis proviene de **las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 y 28 de enero de 2011 (recursos 5990/2007 y 5006/2007).**

[Impuesto sobre la Renta de no Residentes](#)

Los pagos de cánones derivados de la explotación de programas de ordenador no puede ser calificada como pago derivado de la explotación de obras literarias o artísticas

Como es conocido el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos fija la posibilidad del Estado de residencia del pagador de la renta de someter a gravamen en la fuente los cánones satisfechos a un residente en el otro Estado. La peculiaridad de esta disposición convencional es que la misma prevé la existencia de tipos máximos de tributación sobre los cánones diferenciados en función del derecho que sea objeto de explotación.

Así, se aplica el tipo máximo del 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas. El 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas. Por último, se aplica el 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

A pesar de que el número 3 del artículo 12 del Convenio enumera las rentas que merecerán la calificación de cánones a efectos de aplicación del Convenio, se ha planteado desde hace muchos años el problema sobre la posibilidad de calificar los programas informáticos como obras literarias de forma que se aplicará a los pagos derivados de la explotación de las mismas el tipo más reducido del 5 por 100.

Como es conocido, el Tribunal Supremo emitió numerosas Sentencias en las que **calificó las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso de programas de ordenador como rentas derivadas del derecho de uso de obras literarias a efectos del Convenio hispano-americano (SSTS de 28 de abril de 2001, de 9 de junio de 2001,**

de 14 de marzo de 2002, recurso 8982/96, 25 de junio de 2002, recurso 3846/97, 16 de julio de 2002, recurso 5034/97, 20 de julio de 2002, recurso 4753/97, 28 de septiembre de 2002, recurso 6929/97, de 27 de junio de 2003 y 17 de diciembre de 2004).

El legislador español reaccionó frente a esta jurisprudencia mediante la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a través de la Ley 46/2002, de 8 de diciembre, en vigor desde el 1 de enero de 2003. La nueva norma estableció una enumeración de supuestos de rentas que merecían la calificación de cánones o regalías. **En dicha enumeración se separan los derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas de los derechos sobre programas informáticos de forma que el legislador español se está manifestando a favor de la existencia de diferencias en cuanto a la naturaleza de tales cánones.**

Esta diferenciación nacida del Derecho español afecta a la aplicación del Convenio ya que el artículo 3.2 del mismo dispone que “para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente y sin perjuicio de las disposiciones del artículo 26 (procedimiento amistoso), el significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del

Convenio". **Esta remisión a la norma interna a efectos de definir qué se entiende por cánones derivados de obras literarias supone admitir que tal categoría de cánones es diferente de los cánones derivados de los derechos sobre programas informáticos y, por lo tanto, da lugar a la aplicación del tipo máximo general del 10 por 100.**

Sentencias de la Audiencia Nacional de 15 de abril de 2010 (recurso 440/2008), 26 de enero de 2011 (recurso 382/2007) y 23 de febrero de 2011 (recurso 229/2008).

Impuesto sobre el Valor Añadido

No procede la imposición de sanción al transmitente cuando la prueba de la salida de los bienes entregados ha de ser aportada por el adquirente

El artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece la existencia de una exención en los supuestos de entregas intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro cuando el adquirente es un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro y se produzca la expedición o transporte de la mercancía al Estado miembro de destino.

Tal transporte puede ser realizado por el vendedor o por su cuenta, o por el comprador o por su cuenta. En estos últimos casos se probará el transporte mediante el acuse de recibo emitido

por el adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

En el supuesto analizado un sujeto pasivo del IVA vendió al contado bebidas alcohólicas a un sujeto pasivo identificado en Portugal pero sin que resultara acreditado que la mercancía llegase a Portugal, o al menos que allí se cumplieran las prescripciones tributarias.

La Administración, además de emitir las liquidaciones de IVA correspondientes impuso sanciones por infracción tributaria grave.

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2011 (rec.5012/2006) se niega la existencia de infracción tributaria por aplicación del principio de culpabilidad. El Alto Tribunal considera que el sujeto pasivo del IVA desplegó la diligencia necesaria para obtener información respecto de las circunstancias necesarias para apreciar la exención (consulta de la inscripción del comprador en el registro de operadores intracomunitarios) y comunicó a la Administración tributaria el contenido de las operaciones a través de las autoliquidaciones correspondientes.**

El incumplimiento de los requisitos previstos legalmente para el goce de la exención en las entregas intracomunitarias se debe a hechos ajenos a la voluntad del adquirente. La

entidad vendedora no ha tenido conocimiento del incumplimiento de la condición de la exención consistente en el transporte de la mercancía fuera de la Península y tal incumplimiento se debe a la conducta del adquirente.

Impuesto sobre el Valor Añadido

La renuncia a la exención de IVA puede constar en cualquier tipo de documento

Se plantea en **las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de febrero y de 31 de marzo de 2011** la cuestión de determinar cuál ha de ser el instrumento válido a través del que se puede efectuar por parte del transmitente la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de la segunda transmisión de una edificación.

Como es conocido, la correcta renuncia a la exención de IVA en las segundas y posteriores transmisiones conlleva las siguientes consecuencias fiscales: la efectiva tributación de la transmisión por el IVA y la exigencia del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad gradual de documentos notariales. En los casos de renuncia a la exención de IVA, el tipo de gravamen del AJD suele ser más elevado que el tipo general. En este caso se analiza la aplicación del tipo del 1,5% por parte de la Comunidad Autónoma de Madrid.

La válida renuncia a la exención de IVA exige el cumplimiento de determinadas condiciones. Entre tales condiciones se encuentra la condición formal

consistente en que el transmitente renuncie de forma expresa a la exención.

En los supuestos analizados por la Jurisprudencia la renuncia se efectúa a través de un documento diferente de la escritura pública notarial. **El Tribunal Supremo afirma que el requisito legalmente exigido es que la renuncia a la exención del IVA conste de forma expresa en cualquier tipo de documento, bien sea en la escritura pública, bien en los documentos complementarios de la misma.**

Basta con que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma, **debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros.** Ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público.

Un club náutico está organizado desde el punto de vista del Derecho Privado como una asociación sin ánimo de lucro. Este club náutico presta una serie de servicios respecto de los cuales se plantean dudas en cuanto al tipo impositivo de IVA aplicable.

Para determinar cuál es el tipo impositivo de IVA aplicable por parte del club náutico en el momento de prestar sus servicios se hace necesario, en primer lugar, tener en cuenta si la asociación sin ánimo de lucro es considerada como una entidad o establecimiento de carácter social desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido. La definición de establecimiento de carácter social se encuentra en el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre los requisitos que se introducen para calificar una entidad como de carácter social a efectos del IVA se encuentra la obligación de solicitar de la Administración tributaria el reconocimiento de tal condición.

En el supuesto planteado no se ha solicitado tal reconocimiento por lo que no se aplica la exención contemplada en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 sino el régimen general del IVA.

Dada esta premisa se ha de tener en cuenta que todos los servicios prestados por el club náutico quedarán sujetos y no exentos de IVA.

Por lo que respecta a cuál es el tipo de IVA aplicable a los servicios prestados por el club náutico, la Resolución de la Dirección General de Tributos V0192-11 de 1 de febrero de 2011 detalla el tipo impositivo de IVA aplicable respecto de los principales servicios prestados por un club náutico.

Se aplica el tipo general del 18 por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

- El servicio de arrendamiento o la cesión de uso de un punto de amarre o una zona de varada. No se considera aplicable el tipo impositivo reducido del 8 por ciento previsto para los "servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física".
- El suministro de combustible y lubricante para embarcaciones.
- El servicio de traslado de embarcaciones.
- El suministro de electricidad y agua a embarcaciones.

- El servicio de cursos de obtención de títulos náuticos.
- El servicio de mediación de pago de la denominada "tarifa X5" si las tarifas aplicadas se corresponden con la utilización de servicios portuarios por los propietarios o usuarios de las embarcaciones que transitan el puerto, actuando el puerto deportivo como mero recaudador de la tarifa.

Se aplica el tipo reducido del 8 por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

- Servicios de enseñanza de buceo a través de un centro de buceo deportivo autorizado que no tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social.

¿Estamos administrando correctamente los intereses públicos?

La Administración y los ciudadanos se relacionan a través de procedimientos que buscan encontrar un equilibrio entre los intereses privados y los intereses públicos. La opción tradicional del legislador español ha sido la de dotar a las Administraciones públicas y entre ellas a la Administración tributaria de toda una serie de privilegios y potestades para facilitar que su acción sea más eficaz de forma que los intereses públicos queden mejor protegidos. Al disponer de estos privilegios la Administración queda obligada a emplearlos para cumplir con la función que le ha sido asignada constitucionalmente.

Desafortunadamente, en un contexto de grave crisis de las finanzas públicas es posible observar supuestos en los que el deficiente cumplimiento de las obligaciones previstas en los procedimientos tributarios, **en especial de los de inspección, ha conducido a importantes pérdidas de recaudación fiscal declaradas mediante sentencia firme de los tribunales de justicia.**

Se pueden citar los siguientes casos muy recientes:

- **Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2011 (recurso 720/2006).** Un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de Unilever había dado lugar a la emisión de unas liquidaciones tributarias por importe de 2.597.317,02 euros en 1992, 1.513.671,08 euros en 1993 y 878.621,96 euros en 1994. En el recurso de casación el Tribunal Supremo ha declarado la prescripción de estos ejercicios fiscales ya que la resolución de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección fue notificada transcurrido seis meses desde su adopción y fuera del plazo inicial de doce meses. Este retraso en la notificación del acuerdo ampliatorio dio lugar a la pérdida del efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras.
- **La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 4697/2007)** declara ajustada a Derecho una Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 (recurso 510/04) en la que se

declaraba la prescripción de la deuda tributaria correspondiente a un ejercicio del Impuesto sobre Sociedades por importe de 1.663.898,94 euros siendo el sujeto pasivo el Real Betis Balompié, SAD. La prescripción de la obligación tributaria se fundamenta en el hecho de que la notificación de la liquidación tributaria emitida por el Inspector-jefe fue efectuada con dos días de retraso respecto del plazo máximo de notificación (tras computar el plazo inicial de doce meses, la ampliación hasta 24 meses y los días correspondientes a dilaciones imputables al sujeto pasivo).

Dado lo elevado de las cuotas incluidas en las liquidaciones tributarias de la inspección resulta escandaloso que la falta de diligencia por parte de los responsables de la Administración en el cumplimiento de los pasos procedimentales dé lugar a una pérdida tan elevada de recaudación fiscal.

¿Se ha analizado a nivel interno de la Agencia Tributaria la posible existencia de algún incumplimiento del ordenamiento jurídico por parte de los responsables de estos expedientes?

Consecuencias fiscales de la regularización de trabajadores ante la Seguridad Social

El Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas contempla la posibilidad de que los empresarios que ocupen trabajadores de manera irregular por no haber solicitado su afiliación inicial o alta en la Seguridad Social puedan regularizar la situación de los mismos desde el día 7 de mayo hasta el 31 de julio de 2011.

Tal regularización comprende, desde el punto de vista de la Seguridad Social, la posibilidad de que el ingreso de las cotizaciones a la Seguridad Social y de los conceptos de recaudación conjunta puedan ser objeto de aplazamiento de acuerdo con lo previsto en las normas reglamentarias. Junto a esta medida se contempla la exclusión de las sanciones administrativas previstas en la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

Desde el punto de vista del Derecho laboral, los empresarios acogidos al procedimiento de regularización deberán formalizar el contrato de trabajo con el trabajador mediante cualquier modalidad contractual indefinida o temporal o de duración determinada, incluidos los contratos formativos.

Estas medidas en el ámbito del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social pueden conllevar importantes consecuencias en el ámbito tributario que no pueden dejar de tenerse en cuenta.

Si se produce el alta de un trabajador en la empresa con efectos de 1 de enero de 2011, por ejemplo, esta persona habrá recibido un salario desde el momento en que inició esta relación laboral con independencia de su situación respecto de la Seguridad Social. La percepción de un salario supone para el trabajador la percepción de una renta sujeta a gravamen por el IRPF y, desde el punto de vista del empresario, la obligación de proceder a practicar las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF del trabajador. La obligación de practicar la retención ha nacido en el momento en que se han satisfecho los salarios. La empresa ha incumplido esta obligación así como la correspondiente obligación de ingresar las retenciones. **Por lo tanto, la regularización de la situación desde el punto de vista de la Seguridad Social destapa unos incumplimientos de la normativa del IRPF que son calificados como infracciones graves o muy graves y nunca como leves.** Es cierto, sin embargo, que los sueldos satisfechos en estos supuestos no suelen ser muy elevados y, por lo tanto, las cantidades que hubieran debido de retenerse y de ingresarse no serán muy elevadas.

Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, la regularización de

la situación de un empleado exige la correcta contabilización del gasto de personal para que pueda ser objeto de deducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la existencia de un mayor gasto deducible puede sugerir a los órganos de la Inspección tributaria de que también se han producido ingresos superiores a los efectivamente declarados por la empresa y pueden enfocar su atención a la comprobación de **la posible existencia de mayores beneficios en el Impuesto sobre Sociedades.**

La presencia de mayores ingresos supondrá, también, la realización de operaciones de entrega de bienes o de prestación de servicios sujetas y no exentas de IVA. La empresa debería haber declarado unas mayores cuotas de IVA repercutido a incluir en las autoliquidaciones del modelo 303. Probablemente, estas obligaciones también se han incumplido **lo que conllevaría la exigencia de las cuotas dejadas de ingresar, de los intereses de demora correspondientes y la imposición de sanciones.**

Las reflexiones anteriores invitan a medir con mucha atención las consecuencias posibles de la regularización de los trabajadores desde el punto de vista de las obligaciones propias del Derecho fiscal.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho
Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu