

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

### Subidas de los tipos de IVA en la Unión Europea

La importante recesión económica que se está viviendo a escala internacional ha sido **el pretexto perfecto para los diversos países de la Unión Europea para elevar los tipos generales del IVA.**

Esta actuación se puede explicar por la creencia de que se trata de la forma más inmediata de incrementar la recaudación por ingresos públicos al vincularse el cobro de los mismos a los actos de consumo efectuados por particulares de forma recurrente y necesaria.

País	Tipo general Año 2009	Tipo general Año 2011	Evolución
Suecia	25%	25%	=
Dinamarca	25%	25%	=

Hungría	25%	25%	=
Finlandia	22%	23%	<b>+1 p.p.</b>
Polonia	22%	23%	<b>+1 p.p.</b>
Irlanda	21,5%	21%	-0,5 p.p.
Letonia	21%	22%	<b>+1 p.p.</b>
Bélgica	21%	21%	=
Estonia	20%	20%	=
Italia	20%	20%	=
Austria	20%	20%	=
Bulgaria	20%	20%	=
Portugal	20%	23%	<b>+3 p.p.</b>
Eslovenia	20%	20%	=
Francia	19,6%	19,6%	=
Países Bajos	19%	19%	=
Alemania	19%	19%	=

Rumanía	19%	24%	<b>+5 p.p.</b>
República Checa	19%	20%	<b>+1 p.p.</b>
Eslovaquia	19%	20%	<b>+1 p.p.</b>
Lituania	19%	21%	<b>+2 p.p.</b>
España	16%	18%	<b>+2 p.p.</b>
Luxemburgo	15%	15%	=
Reino Unido	15%	20%	<b>+ 5 p.p.</b>

10 países han incrementado los tipos generales impositivos aplicables de 2009 a 2011 y sólo uno los ha bajado. Si en 2009 había 10 países con tipos impositivos inferiores al 20%, en 2011 sólo son cinco. Había siete países con tipos que iban del 19,6 al 19%. En 2011 han pasado a ser tres.

**Estos datos permiten aventurar una posible nueva subida del tipo general del IVA en España (quizás al 20-21%).**

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

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

### Impuesto sobre el Valor Añadido

**La escritura pública puede ser considerado como el documento justificativo a efectos de deducción de las cuotas de IVA soportadas**

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011** (recurso 219/2008) emitida tras recurso de casación en unificación de doctrina se analiza la posibilidad de que el requisito formal exigido legalmente para admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas sea cumplido mediante la aportación de escritura pública que sirva para reflejar una adquisición inmobiliaria y que contenga los mismos datos que aparecen en una factura.

Habían existido algunas Sentencias como las del TSJ de Valencia de 30 de enero de 2003 y del TSJ de Cataluña de 2 de abril de 2007 que admitían esta posibilidad.

En su Sentencia, el Tribunal Supremo se basa en una interpretación amplia del artículo 97.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en su redacción anterior a la establecida por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre. En el número Uno del artículo 97 se establece como regla general la de que *“sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos*

*pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. Se considerarán justificativos del derecho a la deducción: 1º. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio. 2º. El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación”.*

Una interpretación literal de la norma sugiere que el legislador ha creado una ficción jurídica por la cual sólo los documentos contenidos en el listado del artículo 97 son documentos justificativos del derecho a la deducción. A sensu contrario, aquellos documentos que no se encuentran en la lista cerrada no tendrán la condición de documentos justificativos del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas. La escritura pública que contiene la transmisión de un bien inmueble se encuentra entre estos últimos tipos de documentos.

**Sin embargo, el Tribunal Supremo procede a efectuar una interpretación muy amplia de la expresión “documento justificativo de su derecho” y olvida el contenido de la segunda frase. De esta forma se admite la posibilidad de utilizar cualquier clase de documento para acreditar la existencia de una cuota de IVA soportada y el derecho a la**

**deducción del mismo.** El Tribunal Supremo justifica esta decisión en base a “los principios”. Aunque no se especifica cuáles son estos principios, ha de entenderse que **el principio que se intenta proteger no es otro que el principio de neutralidad básico en el funcionamiento del IVA.**

La conclusión a la que se llega es que **nada justifica la no deducibilidad del impuesto cuando esté documentalmente acreditada que está soportada la carga, y el documento que sustituye a la factura contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenida en la factura. Esta interpretación se efectúa con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.**

#### **Impuesto sobre el Valor Añadido**

**Si el contribuyente había compensado el IVA pendiente de acuerdo con sus cálculos y estos son corregidos con posterioridad sin que se considere que se ha producido una infracción, no procede la apreciación de negligencia en los períodos posteriores**

La **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 00/2398/2009 de 26 de abril de 2011** se refiere a una cuestión que se plantea con mucha frecuencia en el ámbito sancionador del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata del supuesto en el que una autoliquidación de IVA incluye unas cuotas de IVA soportadas superiores a las cuotas de IVA devengadas de forma

que se genera un derecho a la compensación del saldo aplicable en los períodos de liquidación posteriores. El sujeto pasivo del IVA se beneficia de esta posibilidad de forma que en cada uno de los períodos de liquidación posteriores incluye el saldo derivado de las cuotas de IVA soportadas de forma decreciente en función de la utilización del mismo.

En el caso de que se efectúe una comprobación de la autoliquidación de IVA que da lugar a la aparición de un saldo a compensar en los períodos de liquidación siguientes y se proceda a la corrección de este saldo a compensar, por efecto arrastre se han de modificar las autoliquidaciones de períodos de liquidación posteriores.

Se plantea, entonces, la posibilidad de que esta situación realice la conducta tipificada en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Resolución resuelve esta cuestión explicando que **si con anterioridad a la fecha del acta de liquidación el contribuyente había compensado el IVA pendiente de acuerdo con sus cálculos y estos se consideran posteriormente como improcedentes por razón de unos hechos que se calificaron en el Acta que los regulariza como no constitutivos de infracción tributaria porque entiende acreditado que el contribuyente actuó con la diligencia debida, no se puede afirmar la falta de diligencia en la presentación de autoliquidaciones posteriores que**

**se basan en datos cuya obtención había sido calificada por la Administración como diligentes. Por ello, no procede la imposición de la sanción contemplada en el artículo 183 LGT.**

**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

**La indemnización mínima por despido improcedente prevista para los deportistas profesionales debe considerarse exenta de tributación en el IRPF**

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2011 (recurso 2695/2007)** analiza el tratamiento a efectos del IRPF de la indemnización mínima prevista en el ámbito laboral por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de deportistas profesionales. Esta norma en su artículo 15.1 dispone que *“en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir*

*por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato”.*

El Tribunal Supremo considera que en la relación laboral de los deportistas existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial pero no un límite máximo.

En definitiva, **ha de convenirse que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a lo dispuesto en el artículo 9.Uno, letra d) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

**Ley General Tributaria**

**La comunicación de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras debe efectuarse en el plazo inicial de doce meses**

El plazo de duración del procedimiento de inspección no puede exceder de doce meses computados desde la notificación del inicio de actuaciones hasta el primer intento válido de notificación de la liquidación resultante del mismo, de acuerdo con el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y del

artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Está prevista la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección en aquellos supuestos en los que las actuaciones revistan especial complejidad y cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. La Inspección ha de justificar, ha de motivar, las razones por las cuales se autoriza la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, de acuerdo con las normas contenidas en el artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de Gestión y de Inspección.

Una cuestión que se había planteado con frecuencia y que no quedaba resuelta en la norma anterior era la de determinar si la decisión sobre la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección adoptada por el Inspector-Jefe debía ser notificada o no dentro del plazo inicial de doce meses de duración del procedimiento inspector.

Las **Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2011 y de 3 de octubre de 2011** se manifiestan en el sentido de considerar que **la notificación ha de producirse con anterioridad a la finalización del período inicial de doce meses. En el caso de que la notificación se produzca con posterioridad a la finalización del período inicial de doce meses se podrá considerar que las actuaciones ya efectuadas no han generado la interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria objeto de comprobación.**

Un particular alquila a otro particular una vivienda por una temporada. Se trata de un arrendamiento calificado como arrendamiento para uso distinto de vivienda por la Ley de Arrendamientos Urbanos al ser por temporada. ¿Es necesario que el arrendador repercuta el IVA correspondiente? ¿Llevaría retención el arrendamiento a cargo del arrendatario?

El hecho de que una persona física sea arrendador de un bien inmueble la convierte automáticamente en sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 5.Uno.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). Por lo tanto, el arrendamiento de temporada será una prestación de servicios sujeta al IVA. Por otro lado, el artículo 20.Uno.23.a) declara exentos de IVA los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. La exención se aplica con independencia de la duración del contrato de arrendamiento por lo que el arrendamiento de temporada quedará exento del IVA.

El arrendatario de la finca, al ser persona física y no actuar como empresario o profesional en relación con este arrendamiento, no queda

incluido dentro del ámbito subjetivo de obligados a practicar retenciones contenido en el artículo 99.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una comunidad de propietarios va a efectuar unas obras de rehabilitación y se plantean dudas sobre cuál va a ser el tipo de IVA que les van a aplicar sus proveedores. En especial, se trata de saber cuál es el tipo de IVA para las obras de renovación, por la compra de materiales y por el trabajo de un interiorista.

Junto al tipo general del IVA que es del 18% es posible encontrar numerosos supuestos de actividades sujetas en los cuales el tipo de IVA aplicable es del 8 o del 4%. Solamente un análisis de cada supuesto puede dilucidar cuál es el tipo aplicable.

Así, se aplicará el tipo del IVA del 8% en el caso de ejecuciones de obra de renovación y reparación cuando se den los siguientes requisitos:

- a) Que sean realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas.
- b) Que el destinatario de la ejecución de obras sea una comunidad de propietarios.

- c) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a la que se refieren las obras haya concluidos al menos dos años del inicio de las obras.
- d) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33 por 100 de la base imponible de la operación.

Por lo tanto, si se respetan estas condiciones la factura del industrial que realiza las obras de renovación y reparación en la comunidad de vecinos ha de incluir el IVA al 8 por ciento.

Las facturas de venta de materiales o de prestación de servicios de interiorista darán lugar siempre a la repercusión del IVA al tipo del 18 por ciento.



¿Gastan mucho los Estados europeos?

El análisis de los últimos datos publicados por la Comisión Europea correspondientes a 2009 en relación con la presión fiscal medida en relación con el PIB de los diferentes Estados miembros permiten comprobar que la media de la presión fiscal entre todos los Estados miembros es del 35,8% que se incrementa hasta el 36,5% en el caso de los Estados miembros de la Unión Monetaria.

Al tratarse de medias estas cifras no muestran las importantes diferencias que es posible hallar si se comparan unos Estados con otros. Mientras que en Suecia la presión fiscal asciende al 46,9% del PIB en Letonia la presión fiscal es solo del 26,6%. En España la presión fiscal era del 30,4% del PIB en 2009. La crisis económica explica el descenso de la presión fiscal desde el 37,1% en 2007 (muy en línea con la existente en aquel año a nivel de la Unión Europea 37,2% y de la Unión Monetaria 37.4%).

Nos parece sorprendente, sin embargo, que, **en el caso de Estados con un grado elevado de presión fiscal (o, al menos, muy superior al nuestro), esta forma de financiación se acompañe de**

**elevados niveles de déficit público y de importante endeudamiento público.**

A continuación se muestran algunos ejemplos.

Estado	Presión fiscal (% sobre PIB)	Déficit público (% sobre PIB)	Deuda pública (% sobre PIB)
Alemania	39,7% (2009)	3,2% (2009)	74,4% (2009)
		1,3% (2011)	81,7% (2011)
Austria	42,7% (2009)	4,1% (2009)	69,5% (2009)
		3,4% (2011)	72,2% (2011)
Bélgica	43,5% (2009)	5,8% (2009)	95,9% (2009)
		3,6% (2011)	97,2% (2011)
Francia	41,6% (2009)	7,5% (2009)	79,0% (2009)
		5,8% (2011)	85,4% (2011)
Italia	43,1% (2009)	5,4% (2009)	115,5% (2009)
		4,0% (2011)	120,5% (2011)
Países	38,2%	5,6%	60,8%

Bajos	(2009)	(2009) 4,3% (2011)	(2009) 64,2% (2011)
Reino Unido	34,9% (2009)	11,5% (2009) 9,4% (2011)	69,6% (2009) 84,0% (2011)

En todos los países reseñados el nivel de deuda pública supera el 60% del PIB y en todos, a excepción de Alemania, se prevé un déficit público superior al 3% del PIB en 2011.

Desde el punto de vista de la financiación de las Haciendas Públicas de los Estados, las principales fórmulas de obtención de ingresos consisten en los tributos y en el recurso a la deuda pública. De los datos anteriores se puede concluir que, a pesar de tener un nivel de presión fiscal destacable, que implica un elevado grado de utilización de los tributos como instrumento de generación de ingresos públicos, **a los Estados no les resulta suficiente este instrumento y han de recurrir de forma creciente a la emisión de deuda pública como medio adicional de obtención de ingresos públicos. A pesar de ello, el resultado no es positivo desde el punto de vista aritmético ya que la situación final es de déficit.**

**La situación de déficit que, lógicamente, implica que los gastos públicos son superiores a los ingresos públicos endeudamiento público no puede considerarse como coyuntural**

**para todos los países (Austria, Italia, Francia y Reino Unido han generado déficits cada año desde 2002 a 2011, Alemania todos los años excepto en 2007, Bélgica todos los años excepto en 2006).**

Si el dinero de los tributos y de la deuda pública no es suficiente para financiar el gasto público, la reflexión que se ha de efectuar es si la solución habría de pasar por reducir el gasto público de estos Estados. Por supuesto, cada uno de los Estados anteriores tiene su propia estructura del gasto público como mayores o menores gastos sociales (sanidad, pensiones), con mayores o menores gastos financieros...Sin embargo, parece claro que en el seno de estas sociedades, relevantes cuantitativamente para la vigencia de la Unión Europea se ha de abrir un debate muy serio y transparente sobre cuál ha de ser el nivel de servicios públicos que se quiere tener y el coste que cada sociedad va a asumir por la obtención de tales servicios públicos.

Por supuesto, esta reflexión ha de ser acompañada de propuestas concretas que, cuanto antes se tomen, más fáciles será que sean equilibradas y efectivas.

[Situación actual de la regla de la ficción de práctica de retenciones](#)

Como es conocido, la obligación que tienen los retenedores de practicar la retención y efectuar el ingreso de la misma en el Tesoro público es una obligación autónoma respecto de la

obligación principal de pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponde al beneficiario de las rentas objeto de retención (art. 23.1 LGT). Para el contribuyente la retención soportada constituye un pago a cuenta de su propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta construcción se completa con la regla de ficción de práctica de retenciones por la cual el contribuyente tiene derecho a deducirse en su imposición personal la retención que en Derecho hubiera sido procedente con independencia de la efectivamente practicada e ingresada (artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

El planteamiento descrito ha entrado en una importante crisis que plantea dudas sobre su mantenimiento.

Estos problemas surgen, en primer lugar, del hecho de que **el mecanismo de la ficción de práctica de retenciones no se aplica en la mayoría de las ocasiones ya que es infrecuente que el contribuyente deduzca respecto de su cuota líquida el importe de las retenciones que deberían habersele practicado en el momento de presentar la autoliquidación. Así, el contribuyente procede al pago de la cuota resultante en función de las retenciones efectivamente practicadas por los pagadores. Esta situación puede deberse a la ignoración de esta regla y las dificultades de cálculo de las retenciones correctas.**

Como resultado de ello, la regularización que se planteaba por la Administración, por la cual se exigía a los pagadores las retenciones no practicadas más los intereses de demora y, en su caso, las sanciones y se procedía a la devolución de los pagos indebidos al contribuyente más los intereses de demora, no era la fórmula más eficaz de resolver el problema. Cuando correspondía al contribuyente obtener la devolución de lo pagado de más se podía haber producido la prescripción de su derecho produciéndose, finalmente, un enriquecimiento injusto a favor de la Administración tributaria que percibía el importe de las retenciones vía retenedores y el importe de la cuota tributaria del contribuyente.

La solución a esta situación ha venido de **la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las Sentencias de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 16 de julio de 2008, 22 de octubre de 2008, 17 de abril de 2009, 21 de mayo de 2009, 7 de diciembre de 2009 ó 18 de febrero de 2010** de acuerdo con la cual si el contribuyente presenta su autoliquidación incluyendo únicamente las retenciones efectivamente practicadas por el pagador sin aplicar la ficción de práctica de retenciones, la Administración tributaria no podrá exigir al pagador de las rentas el ingreso de las retenciones no practicadas y, por lo tanto, no se producirá un doble pago ni el consiguiente enriquecimiento injusto alguno a favor de la Administración. Este criterio ha sido seguido por el

propio **TEAC en las resoluciones de 3 de abril de 2008 y 16 de abril de 2009.**

Por el contrario, en aquellos supuestos en los que los contribuyentes no efectuaron el pago de la cuota tributaria en el momento de presentar la autoliquidación de IRPF (por ejemplo, porque no tuvieron obligación de presentar autoliquidación) no se produce enriquecimiento injusto en la actuación de la Administración tributaria consistente en reclamar a los pagadores el ingreso de las retenciones sobre las retenciones satisfechas respecto de las cuales deberían haber procedido a la retención e ingreso a cuenta (**Resolución del TEAC 00/4137/2010 de 7 de septiembre de 2011**).

Recientemente, ha surgido una doctrina que vuelve a poner en cuestión la vigencia del derecho del contribuyente a la deducción de las retenciones que deberían haberle sido practicadas.

Concretamente, se trata de una doctrina por la cual el derecho del contribuyente a aplicar la ficción de práctica de retenciones únicamente puede emplearse en el momento de presentar la autoliquidación de su IRPF y este derecho no se reconoce si se pretende ejercer en el momento en el que la Administración regulariza la situación del contribuyente en el curso de algún procedimiento de comprobación. Esta tesis se basa en una interpretación literal del contenido de la norma sobre la ficción de práctica

de retenciones ya que, tanto en el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el artículo 99.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se dice que *“cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor o al obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”*. La interpretación que se acoge es la que considera que **la aplicación del derecho a deducir las retenciones que hubieran debido ser practicadas es un derecho exclusivo del contribuyente – perceptor de las rentas y que, como consecuencia de ello, no puede ser aplicado por la Administración en el momento de efectuar una regularización de la situación**. Como consecuencia de ello, la Administración podrá dirigirse contra el contribuyente para exigirle la cuota que debió ser satisfecha por el IRPF y, a cambio, no se dirigiría contra el pagador de forma que no se produjera el doble pago (**Resolución del TEAC 00/2837/2010 de 30 de junio de 2011**).

Como conclusión de las reflexiones anteriores se puede afirmar que la regla de ficción de práctica de retenciones no se está aplicando de acuerdo con la voluntad del legislador:

- En el momento de presentar su autoliquidación de IRPF, el contribuyente no la aplica

deduciendo únicamente lo que le ha sido efectivamente retenido.

- La Jurisprudencia y la Administración han construido una solución a esta situación sin emplear la ficción legal.
- La regla de la ficción de práctica de retenciones ha reducido su ámbito de aplicación al momento en el que el contribuyente presenta su autoliquidación quedando excluida en los supuestos de regularización administrativa.



Dr. José María Tovillas Morán

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

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