

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Novedades en relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Creado a través de la Ley 29/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un impuesto de carácter voluntario para los Municipios que ha generado un elevado número de conflictos creadores de una amplia jurisprudencia sobre el mismo.

En este sentido, se ha de destacar el contenido de **la Sentencia de 23 de noviembre de 2011 del Tribunal Supremo** que ha fijado una doctrina legal en relación con la base imponible de esta figura tributaria. El artículo 102.1 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone que la base imponible de este impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y

se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

La aplicación de esta regla general a la construcción de plantas fotovoltaicas es una cuestión que ha generado discusiones sobre los elementos integrantes de la base imponible.

De ahí, la necesidad de la intervención del Tribunal Supremo que ha fijado la siguiente doctrina legal **“Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2002, de 5 de marzo, en el supuesto de **instalación de plantas fotovoltaicas de energía solar, el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencias de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada.**”**

A sensu contrario, el valor de los elementos que posean singularidad o identidad propia respecto de la construcción realizada de plantas fotovoltaicas de energía solar no se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Además, **la Sentencia del Tribunal Constitucional 184/2011, de 23 de noviembre**, analiza la competencia de las Comunidades Autónomas para introducir exenciones en relación con el régimen jurídico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

La cuestión surge del hecho de que el artículo 59.2 inciso segundo de la Ley del Parlamento de Cataluña 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán había creado la exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de las obras de conservación, mejora o rehabilitación de monumentos declarados de interés nacional.

En su Fundamento Jurídico 4º la Sentencia declara que la competencia para regular el sistema tributario local y, por tanto los tributos propios locales, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, corresponde al Estado. Esta competencia encuentra su fundamento en el contenido de los números 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución y en la competencia exclusiva del Estado sobre Hacienda General (art.149.1.14 CE).

Por tanto, si la Constitución no ha atribuido a la Comunidad Autónoma de Cataluña la competencia para la regulación del sistema tributario local, toda vez que el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es un impuesto integrantes del mismo, sólo corresponderá al poder legislativo estatal y no al autonómico su regulación.

Dentro de los elementos fundamentales del tributo sometidos al principio de reserva de ley se encuentran las exenciones y tal reserva de ley debe operarse exclusivamente a través de norma de origen estatal.

La conclusión final a la que se llega es la de declarar inconstitucional y nulo el inciso segundo del apartado 2 del artículo 59 de la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán.

[Decisiones judiciales relacionadas con el tratamiento de las rentas irregulares del trabajo](#)

La siempre delicada cuestión del tratamiento de las rentas irregulares del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en especial, del tratamiento de las opciones sobre acciones (“stock options”) ha visto como se han producido cambios en su planteamiento normativo a través de unas recientes Sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo.

- Inconstitucionalidad del tratamiento de las rentas irregulares del trabajo por vulneración del principio de seguridad jurídica

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas preveía en su redacción original que a los rendimientos íntegros del trabajo personal se les aplicaba una reducción del 30 por ciento de su importe en el caso de que estos rendimientos tuvieran un período de generación superior a dos años y que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente, así como a aquellos que se calificaran reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Ante la posibilidad de que personas con una elevada capacidad económica aprovecharan el contenido de esta regla de reducción para minorar de manera muy destacada el importe de la renta neta a incluir en su base imponible del IRPF a través del ejercicio de opciones sobre acciones, el legislador reaccionó modificando el contenido de esta norma a través del **artículo 1. Cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social**. La nueva norma se caracterizaba por modificar la base de aplicación de la reducción en un sentido restrictivo. Así, **la cuantía del rendimiento sobre la que se aplica la reducción del 30 por 100 no podía superar el importe que resultase de multiplicar el salario**

medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se tratase de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se tomarían cinco años.

Además, la disposición transitoria duodécima de la Ley 55/1999 establecía que la norma anterior sería aplicable a los rendimientos devengados desde el 1 de octubre de 1999.

El Tribunal Constitucional califica esta norma como una norma dotada de retroactividad propia ya que la Ley 55/1999 entró en vigor el día 1 de enero de 2000, esto es, con posterioridad al devengo del IRPF correspondiente al ejercicio 1999 que se sitúa en la mayoría de los casos el 31 de diciembre de 1999.

Esta retroactividad no comporta necesariamente la inconstitucionalidad de la norma sino que tal inconstitucionalidad se producirá en el caso de vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y seguridad jurídica.

El Tribunal Constitucional reconoce que la retroactividad de la medida era razonable como instrumento para impedir la utilización de la norma jurídica por parte de contribuyentes con un elevado nivel de rentas.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional reconoce que la medida adoptada afecta por igual a todas las

rentas irregulares del trabajo sin establecer distinciones entre las mismas. Por ello, la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, una alteración en la determinación de la deuda tributaria del IRPF sin la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justificasen el efecto retroactivo otorgado a la misma, lo que conduce a estimar que **se ha producido la vulneración del principio de seguridad jurídica y la consiguiente nulidad de la disposición transitoria duodécima de la Ley 55/1999.**

Desafortunadamente, y como viene siendo habitual en la doctrina del Tribunal Constitucional español, únicamente pueden ser revisadas las situaciones que no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas.

- **Nulidad de la redacción original de la definición reglamentaria de rentas irregulares derivadas de opciones sobre acciones**

En su redacción original, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en desarrollo de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla en su artículo 11.3 una regla específica respecto de las opciones sobre acciones para que las mismas

den lugar a rendimientos calificados como irregulares. Concretamente, se incorpora el requisito de que “si, además, no se conceden anualmente”.

El Tribunal Supremo considera que este inciso es nulo de pleno derecho por la falta de autorización legal en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 para introducir algún requisito adicional en la norma reglamentaria.

Se trata del mismo criterio seguido en la Sentencia de 30 de abril de 2009 en relación con el artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, respecto del artículo 17.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ha de destacarse, sin embargo, que el inciso anulado por esta Sentencia había quedado derogado por el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre con el mismo contenido que la disposición aquí anulada y que resulta de aplicación al período impositivo 2008 y ejercicios anteriores no prescritos. Ello hace suponer que **será necesaria una nueva declaración de ilegalidad sobre este inciso por parte del Tribunal Supremo.**

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

En el régimen especial de grupos de sociedades el procedimiento de inspección se inicia cuando comienzan las actuaciones inspectoras en relación con una sociedad dominada

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2011 (recurso 438/2008) analiza la cuestión del inicio del procedimiento de inspección en un supuesto en el que se aplica el régimen especial de grupos de sociedades. Se ha de decidir si el procedimiento se inicia cuando la Inspección se dirige a una empresa participada para iniciar las actuaciones investigadoras (14 de diciembre de 2004) o el día 15 de abril de 2005 momento en el cual se notifica a la entidad dominante y representante del grupo el inicio de las actuaciones inspectoras.

La Audiencia Nacional niega que pueda entenderse como fecha de inicio del procedimiento de inspección la del 15 de abril de 2005 (momento en el que la acción inspectora es comunicada a la entidad dominante) pues el procedimiento inspector ya había comenzado respecto de una de las entidades dominadas. Si no se aplicara esta interpretación la Inspección que ha actuado con torpeza se beneficiaría de

sus propios errores al hacerse depender el inicio del procedimiento al conocimiento del mismo por parte de todos los interesados.

Por lo tanto, **las actuaciones seguidas con la entidad dominada de las que hay constancia en el expediente forman parte del procedimiento de comprobación de la totalidad del grupo y sitúan el momento inicial del cómputo de los doce meses en un momento anterior al del inicio de las actuaciones ante la sociedad dominante.**

El adelanto del momento de inicio de las actuaciones inspectoras conlleva que la notificación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección se haya comunicado más allá del plazo inicial de doce meses produciéndose el efecto propio de la superación del plazo de doce meses de duración del procedimiento como es la no interrupción del plazo de prescripción.

En este mismo sentido se cita **la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de junio de 2009 (recurso núm.141/2006).**

Ley General Tributaria

No se pueden considerar como dilaciones imputables al obligado los supuestos en los que no consta en la diligencia el motivo de la demora en celebrarse la visita acordada

La regla de la duración del procedimiento de inspección máximo que queda limitado temporalmente al plazo de doce meses establecida en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente contempla también que, a los efectos del cómputo de doce meses, no se incluirán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente (en la actual Ley General Tributaria se emplea la expresión “dilaciones no imputables a la Administración”).

En el supuesto analizado en la Sentencia de **la Audiencia Nacional de 16 de noviembre de 2011** (recurso núm. 880/2009) se analiza si se han producido o no dilaciones imputables al contribuyente en un determinado expediente. Concretamente, la dilación imputable al contribuyente se refiere a un retraso en la comparecencia solicitada por la Inspección.

La consulta del expediente permite conocer que se prevén sucesivas visitas con fechas determinadas pero no constan diligencias en esas fechas prefijadas ni en las diligencias posteriores se efectúa referencia

alguna a la inexistencia de la diligencia en la fecha prefijada.

La Audiencia Nacional considera que no se pueden imputar dilaciones al obligado tributario si no consta en la diligencia el motivo de la demora en celebrarse la visita previamente acordada en días anteriores ya que no puede descartarse que la demora fuera decidida u ocasionada por la propia inactividad de la Administración. No hay un solo dato en el procedimiento del que se pueda inferir que el retraso en la realización de la visita sea imputable al obligado tributario.

Incluso en una de las diligencias emitidas se dice que la visita debería haber tenido lugar en una fecha anterior pero no se dice la causa de este cambio de fecha en la visita. Por ello, lo ambiguo del redactado de esa diligencia parece indicar que la causa de que no se celebrara la comparecencia anterior no fue debida al obligado tributario ya que si fuera así se podía haber dicho claramente.

La conclusión a la que llega la Audiencia Nacional vistos estos precedentes es que no resulta imputable al sujeto inspeccionado el período de dilación de 90 días. Si se suman esos 90 días a los 345 días que ha durado la Inspección según la Administración resulta que se ha superado el plazo legal de doce meses de duración por lo que no puede considerarse interrumpido el plazo de prescripción respecto de las

obligaciones tributarias objeto de comprobación.

Un residente en Argentina es autor de un libro y firma un contrato de edición con una editorial española. Le pagan un anticipo de 1.500€. ¿Cómo tributa en España esta cantidad?

Las rentas satisfechas por la editorial española a título de derechos sobre obras literarias se califican como cánones a efectos fiscales y se consideran rentas originadas en territorio español al haber sido satisfechas por una entidad residente en territorio español por lo que quedan sujetas a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La editorial española queda obligada a practicar una retención del 24 por 100 sobre las cantidades brutas satisfechas, a menos que el autor aporte un certificado de residencia fiscal en Argentina a efectos del Convenio de Doble Imposición entre España y Argentina. Si esto es así, se aplicará la retención al tipo del 5 por 100 de acuerdo con lo previsto en el artículo 12.2.b) del Convenio hispano-argentino.

La editorial española deberá efectuar el ingreso de la retención a través del modelo 216 y el resumen anual a través del modelo 296. El autor argentino no

tendrá obligación formal alguna frente a la Administración tributaria española.

Cuando una empresa es titular de un vehículo o del derecho de uso sobre el mismo y cede a uno de sus directivos para que lo use tanto para fines privados como para fines de la actividad laboral, ¿qué tratamiento tendrá esta operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido?

En relación con esta cuestión la Dirección General de Tributos ha modificado recientemente su criterio sobre este supuesto de hecho. Concretamente, la Resolución de la Dirección General de Tributos V1379-11 de 30 de mayo de 2011 ha calificado la cesión por parte de la empresa al empleado del derecho a usar el vehículo para fines privados como una operación interior de prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, la empresa deberá repercutir el IVA al empleado por tal prestación de servicios.

Lógicamente, la base imponible de esta prestación de servicios habrá de determinarse en función de la disponibilidad del vehículo para fines particulares como puede ser el número total de horas en las que el vehículo está a disposición del empleado con

independencia del número real de horas de utilización de dicho vehículo.

Se trata del mismo criterio que se emplea a efectos de cálculo del valor de la renta en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El hecho de que la cesión para uso privado del vehículo por parte del empleador al empleado sea considerada como una operación sujeta al IVA conlleva una importante consecuencia a efectos de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la propia empresa que ha de satisfacer la renta a la entidad propietaria del vehículo. La consecuencia básica consistirá en dar lugar a la admisión de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas de forma completa ya que la operación efectuada es una operación sujeta y no exenta y ello con independencia del número de horas de disponibilidad privada del vehículo.

No se aplica el sistema de presunción de afectación al 50 por 100 del vehículo previsto en el artículo 95. Tres.2ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hay que destacar, de igual forma, que si el IVA repercutido por la empresa al empleado no se descuenta de la retribución dineraria del mismo, la

cuota de IVA será considerada como mayor valor de la retribución en especie recibida a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del empleado.

¿Modificaciones del sistema tributario y crecimiento económico?

Las actuales circunstancias económicas caracterizadas por su precariedad y por la falta de propuestas concretas de mejora conducen a la búsqueda de respuestas por parte de Gobiernos y agentes económicos en ámbitos en los que no residen, realmente, los problemas.

Esta reflexión puede efectuarse en relación con el ordenamiento jurídico-tributario. Los problemas más graves de la situación económica de España (de sobras conocidos) como son la elevadísima tasa de desempleo, en especial, juvenil, la dificultad o casi imposibilidad de acceso al crédito por parte de empresas y familias, o la elevada proporción del sector inmobiliario dentro de la economía nacional por encima de otros sectores, no son problemas estrictamente fiscales. Dicho de otra manera, la fiscalidad no es la causa de los problemas económicos ante los cuales nos enfrentamos como sociedad. Como consecuencia de lo anterior, **no es la reforma de la fiscalidad la llave que nos permitirá resolver los problemas macroeconómicos que se nos plantean en la actualidad.**

- Documento CAREC

En este sentido, el informe de “Propuestas para una fiscalidad orientada a la reactivación y el crecimiento” preparado por el Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement de la Generalitat de Catalunya (CAREC) así lo reconoce en diferentes ocasiones *“es probable que la fiscalidad en sí misma no sea hoy el factor decisivo para la reactivación, a la vista de la mayor importancia que tienen los problemas de liquidez y financiación empresarial y los efectos que se derivan para las perspectivas de negocio en proyectos empresariales solventes”*(pág.4) o *“sin una reforma profunda del mercado laboral y una serie de medidas adicionales que la acompañen, una propuesta fiscal como la que se recoge en este documento es insuficiente”* (pág.5).

Los ejes de la mejora de la situación económica se sitúan en otros ámbitos jurídicos o económicos diferentes de la fiscalidad. Prueba de ello es que en el año 2007 (último año de bonanza económica) la presión fiscal alcanzó el 37.1% del PIB según datos del Eurostat lo que constituyó el récord en nuestra historia económica y, sin embargo, no

existía en la sociedad la percepción de que la carga fiscal fuera inaceptable o desincentivadora (situación que sí se produjo a principios de los años noventa). En 2009, sin grandes cambios en la fiscalidad respecto de la existente en 2007, la presión fiscal era solamente del 30,9% del PIB como consecuencia de la crisis económica y del incremento del desempleo.

El documento citado con anterioridad presenta diversas reflexiones que merecen ser objeto de comentario.

La propuesta básica que se presenta a corto plazo consiste en **la reducción de las cotizaciones sociales compensada con el incremento paralelo de la imposición sobre el consumo a través del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los impuestos especiales, impuesto especial sobre las estancias turísticas, ganancias de patrimonio generadas a corto plazo, y nuevos tributos sobre vehículos todo terreno, gran cilindrada y de lujo.**

Esta propuesta no se caracteriza por su originalidad ya que ha sido efectuada regularmente desde mediados de los años noventa y dio lugar a la subida del IVA del 15 al 16% en 1995 acompañada de una reducción de un punto en las cotizaciones sociales repartida entre cotizaciones patronales y del empleado.

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Otra de las cuestiones que son objeto de especial atención en el Informe es la propuesta de suprimir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Nos parece que la adopción de una medida como ésta es injusta si se adopta de forma exclusiva. Una medida como la planteada, para que sea efectiva, ha de ir acompañada de la eliminación de la mayoría de los beneficios fiscales que pueblan nuestro IRPF como son, a título de ejemplo, las numerosas exenciones existentes (ej. premios de loterías sin límite en su importe), las reducciones por aportaciones a los diversos sistemas de previsión social, la reducción por arrendamientos de viviendas habituales, la deducción por arrendamiento de vivienda habitual o la deducción por inversiones en instituciones sin ánimo de lucro. Por supuesto, **la eliminación de estos beneficios fiscales debe ser complementaria de la reducción sustancial de la tarifa y de la actualización regular de la misma así como de los mínimos personales y familiares.** Las tarifas tan elevadas nacen como consecuencia de las necesidades recaudatorias debidas, en parte, a la existencia de numerosos, prolongados e injustificados regímenes fiscales privilegiados.

- Mejora de la seguridad jurídica

También se muestra interés en el informe por la necesidad de mejorar la seguridad jurídica de los agentes económicos sugiriéndose la posibilidad de introducir, junto con las consultas, el hecho de que **la Administración tributaria publique y actualice de manera periódica un listado de prácticas, conductas e interpretaciones que se consideren como incumplimientos de la normativa tributaria.**

Una medida como la propuesta plantea aspectos positivos y aspectos negativos. Por un lado, servirá para que los obligados tributarios conozcan los criterios seguidos por la Administración tributaria conociéndose de esta forma de antemano las consecuencias de sus conductas.

Sin embargo, los aspectos negativos tampoco pueden ser despreciados. Se trata de una medida que puede ser de gran interés para los potenciales defraudadores que pueden conocer de primera mano qué conductos pueden seguirse para eludir el pago de los impuestos. Además, **los criterios administrativos pueden quedar anulados por las decisiones judiciales haciendo una situación de inseguridad jurídica superior a la que se había querido evitar.**



Dr. José María Tovillas Morán

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

jmtovillas@ub.edu