

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

El déficit público total asciende al 8,51% del PIB frente al 6% previsto

A lo largo del año 2011 **en todos los niveles del sector público (Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Seguridad Social)** se reprodujo la misma situación: **el importe de los gastos totales efectuados fue superior al importe de la totalidad de los ingresos percibidos**. La diferencia entre lo gastado y lo ingresado asciende a 91.344 millones de euros a nivel global. Esta situación contrasta con la previsión inicial de déficit público que se había situado en el 6%.

Hay que recordar que el déficit público de los años anteriores ha sido también muy elevado: 11,2% del PIB en 2009 y 9,3% del PIB en 2010.

En 2012 se ha previsto que el déficit público máximo sea del 4,4% del PIB por lo que se deberían dejar de realizar gastos por importe de 44.000 millones

de euros en todos los niveles del sector público.

El nivel más elevado del déficit público se sitúa a nivel del Estado en el que se alcanza el 5,10% del PIB (54.739 millones de euros). Le sigue el déficit público autonómico que suma el **2,94% del PIB (31.541 millones de euros)**. Ha de destacarse en este sentido que todas las Comunidades Autónomas sufrieron déficit público durante 2011 aunque dicho déficit público varía mucho de una a otra (7,30% PIB autonómico en Castilla-La Mancha, 4,59% en Extremadura frente al 1,13% en Madrid y 1,61% en Galicia).

Las Corporaciones Locales sumaron un déficit público de 4.069 millones de euros y la Seguridad Social uno de 995 millones de euros.

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

El transcurso del plazo superior a seis meses en el procedimiento de gestión conlleva la no interrupción de la prescripción

Un procedimiento de gestión relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales había sido interrumpido durante un plazo superior a seis meses antes de que se notificara la liquidación correspondiente al sujeto pasivo. Se plantea la cuestión sobre las consecuencias derivadas de tal interrupción del plazo de duración del procedimiento.

El artículo 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente preveía una duración máxima de seis meses para los procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, la norma legal no preveía ninguna consecuencia para el incumplimiento de dicho plazo.

El **Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso nº69/2010)** resuelve esta cuestión razonando por analogía con el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y el artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección Tributaria.

Así, al igual que sucede en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y en el artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección, **la interrupción del procedimiento de gestión por plazo de seis meses, tiene como virtualidad, no la caducidad del procedimiento, pero si la pérdida por las actuaciones iniciadas, después detenidas por tiempo superior al previsto, de eficacia interruptora de la prescripción. Se anula, por lo tanto, el efecto interruptivo de la prescripción.**

La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria prevé expresamente esta consecuencia en el artículo 104.5.

Ley General Tributaria

Se puede justificar la ampliación del plazo de duración de la inspección en base al número de conceptos inspeccionados

El artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes preveía la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección más allá del plazo inicial de doce meses si concurría alguna de las dos siguientes circunstancias:

- a) Que las actuaciones revistan especial complejidad; o
- b) Que en el curso de las actuaciones se descubra que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Sin embargo, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias anteriores, sino que se hace necesario, además, justificar, motivar, la necesidad de dilatar el procedimiento a la vista de los pormenores, de las circunstancias, del caso.

Es decir, que se han de exteriorizar las razones que imponen la prórroga a través del acuerdo de ampliación del plazo.

El Tribunal Supremo considera en su Sentencia de 6 de febrero de 2012 (recurso nº6093/2008) que las siguientes circunstancias concurrentes en un procedimiento de inspección amparan la opción de los actuarios por la ampliación del plazo de duración del procedimiento:

- a) Volumen de operaciones de la entidad inspeccionada (entidad financiera).
- b) Desarrollo de la actividad en la totalidad del territorio nacional.
- c) Número de conceptos impositivos inspeccionados (Impuesto sobre Sociedades, retenciones/ ingresos a cuenta

por rendimientos del capital mobiliario, rendimientos del trabajo y de actividades profesionales; rendimientos de no residentes; Impuesto sobre el Valor Añadido).

- d) Alcance general de las actuaciones.
- e) Gran cantidad de documentación pendiente de aportación por la entidad inspeccionada en el momento en el que los actuarios formularon la propuesta de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Ley General Tributaria

No se puede imponer el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones en el caso de fuerza mayor que hubiera impedido al contribuyente cumplir su obligación

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 1257/2011 de uno de diciembre de 2011** introduce una nueva doctrina en relación con los recargos automáticos previstos para el supuesto de presentación extemporánea de autoliquidaciones

En el supuesto objeto de dicha sentencia el contribuyente no había podido presentar dentro del plazo reglamentario previsto la autoliquidación correspondiente a causa de una enfermedad grave que le imposibilitaba el cumplimiento de la

obligación. Se han aportado documentos que prueban la realidad de la enfermedad del contribuyente.

La construcción del Tribunal se basa en las siguientes tesis:

- Desde el punto de vista del Derecho sancionador el régimen jurídico de los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones no prevé la aplicación del procedimiento sancionador ni las causas de exoneración de responsabilidad previstas para las sanciones.
- Sin embargo, **los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones se encuadran dentro de la figura de las obligaciones accesorias.** Estas obligaciones tienen una función civil resarcitoria y, por lo tanto, se encuadran dentro de las obligaciones de Derecho Civil y, por lo tanto, se les aplican los principios de esta rama del Derecho.

Siguiendo este planteamiento, no puede negarse **la aplicación de las normas de Derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones,** disponiendo el artículo 1.105 del Código Civil que nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables.

La conclusión a la que se llega es que, **cuando la presentación de la autoliquidación o declaración fuera de plazo fuera debida a caso fortuito o fuerza mayor, no procederá la aplicación del recargo, por ausencia de la esencia del incumplimiento, esto es, la falta de nexo causal entre la conducta del obligado tributario y el cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria.**

Cualquier supuesto de fuerza mayor impeditiva como, por ejemplo, el corte generalizado y duradero de energía eléctrica o cualquier otro evento que impidiera de forma generalizada y persistente el funcionamiento de los instrumentos informáticos de la presentación en tiempo y forma de las autoliquidaciones o liquidaciones ha de conllevar la inaplicación del recargo.

Impuesto sobre el Valor Añadido

El plazo de duración de una obra de construcción, instalación o montaje se computa desde la firma del contrato

A efectos de determinar el lugar desde el cual se prestan los servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 69 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido define la figura del establecimiento permanente y da unos ejemplos de estructuras que darán lugar a la presencia de un establecimiento permanente en territorio español a efectos de este Impuesto. Entre estos ejemplos se encuentran las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

La cuestión que se ha planteado en **la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (recurso nº2667/2008) ha sido la de determinar las reglas de cómputo** de doce meses.

El Alto Tribunal emplea una interpretación sistemática de la norma por la cual dentro del concepto de instalación, construcción o montaje se incluye toda la actividad empresarial desplegada para realizarla, pues toda ella forma parte del servicio que el empresario presta al cliente.

Como consecuencia de esta interpretación, **desde la firma del contrato por la empresa titular del establecimiento permanente, debe considerarse iniciada la prestación del**

servicio al no tratarse de un contrato de eficacia demorada.

Por lo tanto, dentro del concepto de obra, instalación o montaje deben incluirse **todas las actividades previas necesarias anteriores a un movimiento de tierras en el lugar de la instalación. Así, por ejemplo, quedan incluidas la redacción del proyecto, el estudio del lugar, los aprovisionamientos, la contratación de personal para su realización.**

Impuesto sobre el Valor Añadido

La cesión de un edificio construido a un Ayuntamiento como consecuencia de un convenio urbanístico supone una entrega sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

La normativa urbanística prevé que, desde el principio del planeamiento de un determinado sector, el Ayuntamiento respectivo tiene derecho a participar en el 10% del aprovechamiento medio del sector. De esta forma los propietarios no reciben todo el aprovechamiento medio fijado en principio por él, sino el que resulta de deducir de él el porcentaje que corresponde a la Administración.

Esta cesión puede materializarse a través de la obligación de ceder suelo al Ayuntamiento. Esta operación de cesión de suelo obligatoria y gratuita al Municipio es considerada por la Resolución de la Dirección General de

Tributos 2/2000 como una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que no procede la repercusión del IVA por el cedente.

Existen otras fórmulas posibles para materializar el derecho de la Administración a participar en el 10% del aprovechamiento medio del sector como sucede en el supuesto analizado en **la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 (recurso nº 408/2007)**.

En este supuesto y en virtud de la obligación asumida con los vendedores del terreno, una entidad de arrendamiento financiero cedió gratuitamente un edificio que había construido al Ayuntamiento.

El Tribunal Supremo califica la transmisión de la propiedad sobre el edificio como un autoconsumo de bienes que supone una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Al tratarse de una operación sujeta y no exenta al IVA, la entidad cedente debería haber repercutido el IVA mediante factura por dicha transmisión.

Una sociedad es titular de unos terrenos urbanos consolidados pero que no son edificables por carecer de los servicios urbanísticos básicos. Se han abonado parte de los costes de urbanización pero materialmente no se han ejecutado. La cuestión que se plantea es si esta operación ha de tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé la exención de este impuesto de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables con la excepción de los terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables con la excepción de los terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizados por el promotor de la urbanización excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

De lo anterior se deduce que las entregas de terrenos en curso de urbanización no quedarán exentas de IVA. Lógicamente, se plantea la cuestión de determinar en qué supuestos un terreno se encuentra en curso de urbanización. El Tribunal Supremo ha considerado que la inclusión de un

terreno en un proyecto de urbanización en fase de ejecución desde el punto de vista urbanístico no es suficiente para considerar que los terrenos se encuentran en curso de urbanización. Para que los terrenos se encuentren en fase de urbanización es necesario que se hayan iniciado las operaciones materiales de urbanización (SSTS de 19 de abril de 2003, de 11 de octubre de 2004, de 3 y 9 de noviembre de 2004, de 2 de noviembre de 2005, de 21 de junio de 2006 y de 23 de enero de 2007).

En consecuencia, si las operaciones materiales de urbanización se han iniciado en el momento de la entrega del suelo, se ha de considerar como una entrega de terrenos en curso de urbanización y se tratará de una operación sujeta y no exenta de IVA y no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

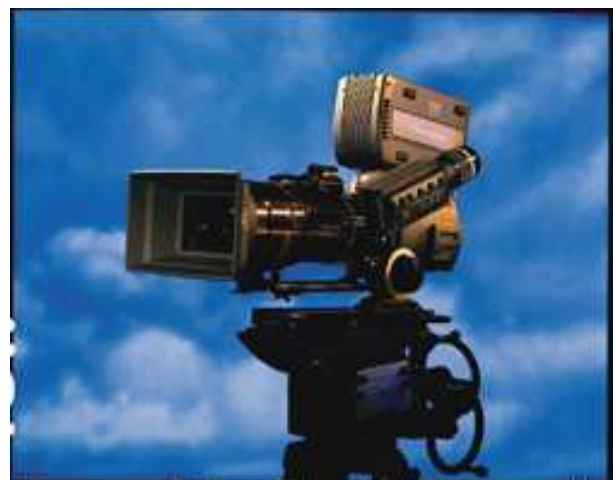
Una sociedad de reducida dimensión se dedica a la producción de películas cinematográficas. La cuestión que se plantea es la de determinar cuál es el tipo máximo de amortización aplicable de los derechos sobre las películas producidas.

En el anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aparecen las tablas de amortización de bienes y derechos de los elementos de activo no corriente de las sociedades.

En relación con las producciones cinematográficas, fotográficas y vídeos (Agrupación 93. Grupo 931) se establecen como coeficientes lineales mínimo y máximo de amortización el 16,66% y el 33%, respectivamente.

A su vez, el artículo 111 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades atribuye a las empresas de reducida dimensión el derecho a efectuar la amortización en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Si se aplica el coeficiente multiplicador 2 al coeficiente de amortización máximo del 33% resulta un coeficiente de amortización aplicable del 66% por lo que la película resulta completamente amortizada en el plazo de 18 meses desde su finalización.



La necesidad del conflicto

Siempre se dice que es mejor un mal acuerdo que un buen pleito. Sin embargo, este dicho debe fundamentarse en el Derecho Privado en el que el principio de autonomía de la voluntad de las partes es uno de los elementos básicos de todo el entramado jurídico y, en base a él, las partes en el conflicto pueden renunciar a derechos, condonar, transigir, modificar el contenido inicial de los contratos celebrados...

Los planteamientos son radicalmente diferentes en el ámbito de lo tributario. El principio de legalidad conlleva la indisponibilidad del crédito tributario y los procedimientos tributarios no contemplan trámites de mediación ni la existencia de órganos mixtos en el ámbito estatal o autonómico en los que no sólo estén representados miembros de la Administración a los que se les puede reprochar la falta de la suficiente objetividad.

Tal situación puede conllevar, puede incentivar, el crecimiento de los conflictos entre la Administración y los obligados tributarios que dan lugar a la intervención de los órganos económico-administrativos o

contencioso-administrativos que ya están absolutamente colapsados.

En el supuesto en el que tras una autoliquidación, un contribuyente reciba una liquidación administrativa en la que se le exija una deuda tributaria por la no aplicación de una exención, una deducción, o una reducción, por ejemplo, se abren dos opciones al contribuyente. Una primera opción es dejar firme la resolución administrativa y pagar dentro del plazo reglamentario u obtener un aplazamiento o fraccionamiento del pago. Otra opción es la de evitar la firmeza del acto administrativo mediante la interposición de los sucesivos recursos y reclamaciones.

Esta segunda opción que puede ser acompañada del pago total o parcial de la deuda tributaria o de la suspensión de la misma con aportación de garantía suficiente supone una opción racional si se tienen sospechas o indicios de que, en algún momento, la jurisprudencia va a adoptar una decisión favorable a los intereses del contribuyente (especialmente, si el TEAC adopta dos decisiones en sentido favorable a los intereses del contribuyente).

Dada la lentitud con la que los expedientes llegan al TEAC o al Tribunal

Supremo, es posible que las decisiones favorables a los intereses de los contribuyentes tarden años en llegar. Si el procedimiento no ha dado lugar a actos firmes, el contribuyente se podrá acoger a la nueva doctrina que le resulta más favorable. **El sujeto pasivo verá recompensada su iniciativa y su espera con el impago de la deuda tributaria inicialmente liquidada o la devolución de la misma más los intereses de demora devengados desde el ingreso de la deuda tributaria (el tipo de interés es del 5% desde abril de 2009).**

Si no hubiera seguido los procedimientos de revisión, ante una decisión favorable a sus intereses obtenida por otro contribuyente el ciudadano se va a encontrar, con demasiada frecuencia, con la imposibilidad de solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos. No se podrá solicitar tal devolución ya que es posible que haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años o porque su autoliquidación ya ha sido objeto de una actuación de comprobación administrativa.

El ordenamiento jurídico ha previsto para paliar estas situaciones que la Administración tributaria pueda, de oficio, proceder a declarar la devolución de ingresos tributarios indebidos pero raramente lo hace. También podría revocar el acto administrativo de gravamen del obligado tributario lo cual todavía es mucho más excepcional.

Las situaciones descritas no resultan infrecuentes. Se pueden citar como ejemplos de cambios en la aplicación de las normas tributarias a favor de los ciudadanos tras años de conflictos ante los tribunales: la consolidación de la jurisprudencia que permite cambiar la opción de tributación conjunta a individual en determinados supuestos en los que la opción estaba viciada sin culpa del contribuyente; la posibilidad de aplicar la ficción de retenciones por parte de funcionarios de embajadas; la interpretación extensiva de algunas exenciones; la inexigibilidad de las retenciones a los pagadores cuando el empleado hubiera pagado la cuota tributaria; o la posibilidad de optar por la devolución de las cuotas de IVA soportadas una vez ha caducado el plazo de compensación.

Si el obligado tributario no impidió la firmeza del acto administrativo siguiendo los procedimientos previstos de revisión, es decir, generando más conflictos entre la Administración y los ciudadanos, se encuentra con un resultado contrario a la equidad como es la obligación de pago de una cuota tributaria con intereses de demora e, incluso, sanciones que, realmente, no debía o la denegación del derecho a la devolución de cantidades que, en realidad no debía.

En realidad, la situación del ordenamiento jurídico y la práctica administrativa están incentivando la utilización de procedimientos de revisión largos e ineficientes como

único instrumento de defensa de los
derechos de los obligados tributarios.



Dr. José María Tovillas Morán

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

jmtovillas@ub.edu