

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

La presión fiscal en España crece en 2010

De acuerdo con los últimos datos emanados de Eurostat la presión fiscal en España se situó en 2010 en el 31,09% del PIB español frente al 30,7% del PIB del año 2009. El crecimiento de la presión fiscal que puede explicarse por el incremento de los tipos impositivos aplicados en el IVA y por la mayor tributación en el IRPF de las rentas incluidas en la parte de la base del ahorro, no compensa las caídas de recaudación anteriores ya que en 2007 la presión fiscal alcanzó el porcentaje del 37,1% PIB.

La comparación entre la presión fiscal española y la de nuestros socios comunitarios deja datos bastante curiosos: **por nivel de presión fiscal, España ocupa el puesto 21 de 27, y la presión fiscal española es inferior a la presión fiscal de un país como Malta o como de Chipre que es calificado como un paraíso fiscal.**

La presión fiscal media en el seno de la Unión Europea se situó en el 35,6% PIB mientras que en los países integrados en la moneda única se alcanzó el 36,4% PIB.

Como ha sucedido de forma tradicional, el nivel de presión fiscal varía mucho de un Estado a otro de la Unión Europea aunque ha de destacarse que en ningún Estado miembro se sobrepasa el 50% PIB situación que se producía hace algunos años. Entre los países en los que la presión fiscal es más elevada destacan **Dinamarca (47,6% PIB por lo que mantiene la condición del país de la Unión Europea con mayor presión fiscal desde 2001), Suecia (45,8% PIB), Bélgica (43,9% PIB), Francia (42,5% PIB), Italia (42,3% PIB), Finlandia (42,1% PIB) y Austria (42,0% PIB).**

En una situación intermedia se encuentran países como los Países Bajos (38,8% PIB), Alemania (38,1% PIB), Eslovenia (38,0% PIB), Hungría (37,1% PIB), Luxemburgo (37,1% PIB),

Chipre (35,7% PIB), Reino Unido (35,6% PIB), Grecia (34,2% PIB) y Malta (33,3% PIB).

Los tipos más bajos se encuentran en Luxemburgo (15%) y Chipre (17%).

Muy cerca del nivel de presión fiscal de España se encuentran Polonia y Portugal con 31,8% PIB y 31,5% PIB, respectivamente.

Crecimiento de los tipos impositivos de IVA en el seno de la Unión Europea

Una de las respuestas más frecuentes de los Estados frente a la crisis en la recaudación que están sufriendo las economías de los países miembros de la Unión Europea ha consistido en la elevación de los tipos impositivos de IVA ya que se considera que el efecto recaudatorio de este gravamen es inmediato para las arcas públicas. Por ello, desde el año 2010 se puede destacar un incremento de los tipos generales aplicables en el IVA.

En 2012, Hungría dispone del tipo impositivo de IVA más elevado que es el 27%. Le siguen con el 25% Dinamarca y Suecia; con el 24% Rumanía; con el 23% Finlandia, Grecia, Irlanda, Polonia y Portugal. En Letonia el tipo es del 22%. En Bélgica, Lituania e Italia se aplica el tipo del 21% En Austria, Bulgaria, Chequia, Eslovaquia, Estonia y Reino Unido el tipo general del IVA es el 20%.

Cerca del tipo del 19% se encuentran varios países: Francia (19,6%), Alemania y Países Bajos (19%).

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

Las sanciones contempladas en los artículos 191.6 y 195.1 LGT son compatibles en relación con la misma autoliquidación

Un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido presentó la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre sin incluir la totalidad de las operaciones que se devengaron en dicho trimestre. De esta forma la autoliquidación resultante incluía una determinada cantidad a compensar en los períodos de liquidación posteriores.

Con ocasión de la presentación de la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre del mismo año se procedió a incluir las operaciones que se habían dejado de incluir en la autoliquidación anterior.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura número 448/2012, de 15 de mayo (recurso número 1073/2010) considera que la conducta del sujeto pasivo del IVA realiza el hecho típico de dos conductas infractoras previstas en los artículos 191.6 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El hecho de incluir en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre algunas operaciones correspondientes al segundo trimestre es lo que se denomina una regularización encubierta o camuflada. Esta práctica conlleva una conducta dirigida a eludir el pago de la cuota tributaria dentro del período voluntario de declaración y aunque posteriormente se regulariza la situación de los períodos impositivos anteriores no se hace de forma expresa mediante una declaración extemporánea pero voluntaria en la que se indica claramente el período de liquidación al que corresponde. Esta regularización se hace de forma encubierta y oculta dentro de una autoliquidación que no se corresponde con los períodos objeto de regularización con la finalidad de eludir el control por parte de la Administración tributaria.

En la actual LGT queda claro que **esta conducta no queda amparada por el sistema de recargos por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 y concuerda con la conducta infractora de carácter leve tipificada en el artículo 191.6 LGT.**

Además, el contenido de la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre incluye una cuota a compensar en declaraciones futuras que resultaba claramente improcedente a la vista de las operaciones que deberían haberse incluido en dicho período de autoliquidación.

Se trata de un supuesto tipificado expresamente en el artículo 195.1 LGT que establece que la base de la sanción será igual al importe de las cantidades indebidamente determinadas.

La compatibilidad entre una y otra sanción está expresamente contemplada en el artículo 180 LGT que dispone que la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191, también el tipo más beneficioso del número seis, es compatible con la que procede por la aplicación del artículo 195 LGT.

Ley General Tributaria

No se puede justificar el elemento de culpabilidad en una infracción tributaria en base a la inexistencia de una interpretación razonable de la norma tributaria

El elemento de culpabilidad en la conducta del obligado tributario es imprescindible para considerar que se ha producido alguna de las infracciones previstas en el ordenamiento jurídico-tributario. Corresponde a la Administración tributaria demostrar la presencia del elemento de culpabilidad

en la conducta del obligado tributario para que se complete el supuesto tipificado como infracción.

Siguiendo una doctrina ya consolidada, **el Tribunal Supremo expone en su Sentencia de 24 de mayo de 2012 (recurso número 223/2009)** que no se demuestra la existencia del elemento de culpabilidad si no se especifica con la debida claridad ni en qué consiste la conducta estrictamente sancionada ni porqué considera el órgano sancionador que tal conducta incurre en culpabilidad, si lo es por dolo o culpa y en qué grado. Por supuesto, faltará la motivación en el caso de falta absoluta de exposición de las razones por virtud de las cuales se sanciona a una sociedad por hechos que no se exponen en la resolución impugnada de una manera regular y ordenada.

Tampoco puede admitirse como motivación de la existencia del elemento de culpabilidad el hecho de no quedar probado que el sujeto pasivo pueda amparar su conducta en una interpretación razonable de las normas, así como que no concurre ninguna de las causas de exoneración de la responsabilidad enumeradas en la Ley General Tributaria ya que ello supondría una especie de presunción de culpabilidad que el interesado tiene la carga de desvirtuar aduciendo una interpretación jurídica de las normas que al órgano sancionador le parezca razonable.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Para beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual no es necesario indicarlo en la declaración

El artículo 39.2 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponía que en el caso de que un contribuyente quisiera acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual en un año diferente al de la enajenación de la vivienda, el contribuyente quedará obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos previstos en la normativa.

La cuestión que se plantea es la de atribuir o no la validez a la exención por reinversión en vivienda habitual en aquellos supuestos en los que el contribuyente no ha indicado su intención de reinvertir en las condiciones y plazos previstos en la normativa.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 270/2012, de 8 de marzo de 2012 (recurso número 1207/2008)** se resuelve esta cuestión reiterando el criterio emanado de la **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de diciembre de 2008**.

La citada resolución declara que **no puede otorgarse carácter sustancial a**

la forma de exteriorización de la exención por reinversión mediante la inclusión en la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia de la ganancia misma y de todas las menciones exigidas por el modelo de declaración, porque la normativa del IRPF no otorga esa condición sustancial a los requisitos formales que se exigen de forma muy poco clara y precisa y porque no se aprecian razones ligadas al sustrato de las operaciones a las que se aplica la exención que exijan rigor formal.

En relación con esta cuestión se concluye que si no se desmiente por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes, la falta de inclusión en ella de la ganancia patrimonial puede ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y aceptar su aplicación si se cumplen la totalidad de los requisitos de la figura.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Una diligencia de fecha posterior a los ejercicios que son objeto de comprobación es una prueba muy débil en la que basar una liquidación

La Orden Ministerial EHA/3718/2005 regula el régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos de actividades empresariales para 2006.

En relación con el módulo de personal no asalariado se establece una

presunción de dedicación de 1.800 horas/año. Sin embargo, **en aquellos supuestos en los que pueda acreditarse una dedicación inferior por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo a la actividad.** Para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad, salvo que se acredite una dedicación efectiva superior o inferior, se estimarán 450 horas/año.

En el supuesto planteado en el que se produjo la comprobación del IRPF de los años 2005 a 2008 se ha de responder a la cuestión de la legitimidad de la aplicación del módulo de las 450 horas/año. El sujeto pasivo se encuentra desde el 9 de febrero de 1995 de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos por funciones de administrador de dos sociedades limitadas de las cuales percibe rendimientos del trabajo personal durante los ejercicios 2005 a 2008 y a las que destina la mayor parte de su tiempo. Además, el sujeto pasivo dispone de empleados en el café/bar que regenta.

La Administración emplea una diligencia fechada en el año 2009 para atribuir al sujeto pasivo 1.350 horas anuales de actividad en el café/bar.

Sin embargo, en su Sentencia 350/2012, de 14 de mayo (recurso número 16238/2010) el Tribunal Superior de Justicia de Galicia

considera que la diligencia fechada en 2009 es un elemento de prueba muy débil e insuficiente en relación con las liquidaciones de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008 y resultan insuficientes para cambiar el cómputo de 0,25 persona/año que se habían declarado con anterioridad.

Impuesto sobre el Valor Añadido

En un supuesto de inversión de sujeto pasivo que conlleva el nacimiento del derecho a la deducción no procede el devengo de intereses de demora ya que la Administración no ha tenido derecho a disponer del dinero derivado de la autorepercusión del IVA

Una sociedad mercantil establecida en territorio español abonó a una sociedad no establecida en el territorio de aplicación del IVA diferentes cantidades a título de asistencia técnica y uso de marca. Estos importes fueron incrementados con ocasión de la modificación del contenido del contrato entre las partes. Los cobros percibidos por la entidad no establecida tienen, por lo tanto, la naturaleza de contraprestación por una prestación de servicios que da lugar a la inversión del sujeto pasivo que no será el prestador del servicio sino el receptor del mismo, es decir, la sociedad establecida en el territorio de aplicación del IVA español. Se niega que la naturaleza de los pagos adicionales sea la de indemnización que conllevaría la no inclusión de los mismos en la base imponible del IVA.

Al producirse una operación sujeta al IVA español a título de prestación de servicios en el que el sujeto pasivo no es el prestador del servicio al no estar establecido sino el sujeto establecido receptor de los mismos, se habrá de proceder a la autorepercusión de las cuotas de IVA español correspondientes a cargo de la entidad receptora del servicio.

El principio de neutralidad del IVA conlleva que la autorepercusión de las cuotas de IVA español se acompañe de la autodeducción de las mismas cuotas. Sin embargo, la Administración tributaria niega el derecho a la deducción de las mismas cuotas de IVA soportadas en base a la ausencia de documentos formales generadores del derecho a la deducción (autofacturas).

El **Tribunal Supremo en su Sentencia de 31 de mayo de 2012 (recurso número 127/2008)** resuelve esta cuestión afirmando que la regularización tributaria comprende no sólo los aspectos que perjudican al interesado sino también los que le benefician. **La regularización de esta operación a efectos de cumplimiento de la normativa relativa al IVA conlleva que la Administración venga también obligada a realizar las operaciones de rectificación necesarias para hacer efectiva la deducción, compensación o devolución oportunas, cuando estas procedan.** Proceda en este supuesto efectuar la deducción ya que el sujeto pasivo había entendido que la operación no se

encontraba sujeta o estaba exenta o no era un supuesto de autorepercusión.

Además, el Tribunal Supremo dispone que una liquidación administrativa es documento suficiente para acreditar la existencia de la repercusión o autorepercusión y el consecuente derecho a la deducción.

En relación con la exigencia de los intereses de demora devengados desde la finalización del plazo voluntario de pago hasta la fecha del acta, **el Tribunal Supremo considera que no procede el devengo de los mismos ya que tratándose de un supuesto de inversión de sujeto pasivo que da lugar al nacimiento del derecho a la deducción sin necesidad de pago no procede el devengo de tales intereses moratorios ya que en ningún momento la Administración ha tenido derecho a disponer del dinero derivado de la autorepercusión del IVA.**

En el supuesto de que una misma persona física sea titular del 100% de las acciones de sociedades establecidas en España, Francia e Italia, ¿existirá vinculación entre las mismas?

El catálogo de supuestos de vinculación se encuentra recogido en el número 3 del artículo 16 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Dentro del listado de supuestos de vinculación se incluye el supuesto de la letra i que se refiere al supuesto en el que existen dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios.

Dado que en este supuesto una misma persona física es titular de más del 25% del capital social de las sociedades, a efectos del Impuesto sobre Sociedades español se entenderá que la sociedad española se encuentra vinculada con la sociedad francesa y la sociedad italiana.

[La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio por la participación en el](#)

[capital de determinadas entidades permite acogerse a la exención si se posee el 20% del capital social a nivel familiar incluyendo, entre otros, a los cónyuges. ¿Se incluye en el cómputo al cónyuge separado legalmente?](#)

El artículo 85 del Código Civil dispone que el matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o la declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio. Por lo tanto, la separación legal no es causa de disolución del matrimonio. En el caso de separación legal el matrimonio no se ha disuelto y los cónyuges mantienen tal naturaleza.

A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio se podrá incluir en el cómputo de la participación las acciones del cónyuge separado legalmente.

[A efectos de la aplicación de la exención por la titularidad de bienes y derechos afectos a actividades empresariales ¿qué tratamiento se dará a aquellos casos en los que una misma persona realice varias actividades?](#)

La cuestión del cómputo de los rendimientos provenientes de una pluralidad de actividades empresariales, profesionales o artísticas está prevista en el artículo 3.2

del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La regla que se ha fijado es la de computar los rendimientos provenientes de todas ellas de forma que la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas si los rendimientos agregados representan más de la mitad de la base imponible.

¿Cuánto pagamos de intereses de deuda pública?

La muy delicada situación económica por la cual atraviesa nuestro país da lugar a la aparición de numerosas propuestas de mejora de la coyuntura que propugnan el incremento del gasto público tanto desde la perspectiva del gasto social como de la realización de inversiones. El objetivo de estas medidas sería el mantenimiento de un mínimo de calidad de vida para los miembros de la sociedad y la creación de empleo por la mayor demanda pública.

Este planteamiento parece desconocer la actual situación de las finanzas de las diversas Administraciones públicas españolas. **A nivel del Estado, por ejemplo, en el año 2011 el déficit alcanzó los 46.950 millones de euros o el 4,37% del PIB. En 2010 el déficit fue aún mayor al alcanzar los 53.235 millones de euros o el 4,97% del PIB.**

A la situación a nivel estatal se le ha de añadir los déficits recientemente conocidos de las Comunidades Autónomas. En este sentido se pueden citar los **7.418 millones de euros de déficit público en Cataluña, los 4.716 millones de euros en Andalucía, los 4.231 millones de euros en Madrid, los**

3.796 millones de euros en la Comunidad Valenciana. Resultan también desafortunadamente destacables los déficits de Castilla-La Mancha (3.378,57 millones de euros) y de Baleares (1.063 millones de euros).

La situación de déficit público implica que los ingresos obtenidos resultan insuficientes para cubrir los gastos que se han generado. Lógicamente, esta situación se ha de revertir mediante la reducción de gastos y de inversiones y la obtención de nuevos ingresos.

Por lo tanto, la situación actual exige a las Administraciones públicas financiar su funcionamiento actual, al menos parcialmente, mediante la emisión de deuda pública lo cual genera la obligación de pago de intereses y, por lo tanto, unos gastos futuros.

Con independencia del mayor o menor acierto de los anteriores programas de gasto que han existido destinados a impulsar el crecimiento económico (aeropuertos nuevos que no están en funcionamiento, plan E), el coste financiero derivado de la emisión de la deuda pública debe ser tenido en cuenta a causa de su actual magnitud y de la previsión de su evolución futura.

Según los últimos datos emanados del Banco de España, **el saldo de deuda pública viva a finales del primer trimestre de 2012 era de 774.549 millones de euros que suponen un nivel superior al 72% del PIB español.**

A nivel estatal la deuda alcanza 592.572 millones de euros que representa el 55,2% del PIB.

Las Comunidades Autónomas se han endeudado hasta 145.118 millones de euros que equivalen al 13,5% del PIB.

La Comunidad Autónoma más endeudada es Cataluña que ha pasado de 27.845 millones de euros de deuda en 2010 a 42.000 millones de euros en 2012. Estos números suponen doblar la siguiente Comunidad Autónoma más endeudada que es la Comunidad Valenciana con una deuda de 20.832 millones de euros. Madrid acumula una deuda de 16.572 millones de euros. El crecimiento de Andalucía es también muy destacable pues ha pasado de 10.789 millones de euros en 2010 a 15.373 millones de euros en 2012.

El devengo de intereses que se han de satisfacer de forma obligatoria a los inversores suponen un importante compromiso de gasto obligatorio y recurrente para las Administraciones públicas.

A nivel estatal se hace necesario recordar que en 2010 el gasto financiero por intereses al que hubo de hacerse frente ascendió a 19.638 millones de euros lo que supone el 10,93% del gasto no financiero total de ese ejercicio. Estas cifras se

incrementaron en 2011 de forma que los intereses satisfechos supusieron 22.204 millones de euros o el 14,69% de los gastos financieros totales.

Los datos son más alarmantes en este ejercicio 2012. De enero a mayo de este año el importe de los intereses satisfechos ha sido de 11.555 millones de euros frente a los 8.757 millones de euros del ejercicio 2011 (más que la recaudación acumulada de Impuesto sobre Sociedades y de Impuestos especiales). **Cada día de 2012 el Estado español ha pagado más de 76 millones de euros de intereses de Deuda Pública.**

Si se celebra el acuerdo de ayuda al sistema financiero español por el cual el Estado español va a recibir 62.000 millones de euros a título de préstamo para financiar la recapitalización del conjunto de entidades financieras y se exige **un interés anual del 3% por tal préstamo ello supondrá un gasto adicional anual de 1.860 millones de euros en intereses.**

Frente a los importantes gastos financieros a los que se enfrenta el Estado español



Dr. José María Tovillas Morán

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

jmtovillas@ub.edu