

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

La deuda pública española alcanza el 75,9% del PIB

Al final del segundo trimestre de 2012 el endeudamiento público español total alcanzó la cifra de **804.388 millones de euros lo que supone el 75,9% del PIB.**

De la cantidad total, la parte más importante corresponde al Estado español al que se le atribuyen 617.504 millones de euros que representan el 58,3% del PIB.

Por lo que respecta a las Comunidades Autónomas, la cifra de endeudamiento total asciende a 150.578 millones de euros que equivalen al 14,2% del PIB. Entre las Comunidades Autónomas más endeudadas destaca **Cataluña con 43.954 millones de euros, Valencia con 21.364 millones de euros, Madrid con 17.108 millones de euros y Andalucía con 15.442 millones de euros.**

Ha de destacarse que en los últimos años se ha producido un crecimiento

muy rápido de la ratio de deuda sobre el PIB. Así, mientras el nivel de deuda pública era de solamente **el 36,10% del PIB en 2007, en 2009 ya representaba el 53,3% del PIB, en 2010 el 61% del PIB y en 2011 el 68,50% del PIB.**

**Si el tipo de interés a pagar por el saldo actual de la deuda fuera del 4% anual ello significaría un pago de intereses total de 32.175,52 millones de euros anuales o 88,15 millones de euros diarios.**

**Se aprueba el Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética**

La aprobación como Ley del contenido de este Proyecto supondrá la creación de nuevas figuras tributarias destinadas a la obtención de 2.700 millones de euros en 2013.

Se trata de las siguientes figuras tributarias:

- **Impuesto sobre la producción de residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nuclear**

El hecho imponible de este impuesto es la producción de combustible nuclear gastado y de residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nuclear. El tipo impositivo es de 2.190 euros por cada kilo de metal pesado producido. Para este cálculo se ha eliminado la central nuclear de Garoña.

- **Impuesto sobre el almacenamiento de residuos radioactivos**

Esta nueva figura sustituirá a los actuales impuestos propios creados por las Comunidades Autónomas que recaen sobre este objeto de gravamen material. Tal sustitución tiene por finalidad dar coherencia y uniformidad a las figuras ya existentes. En consecuencia, este nuevo impuesto pretende unificar los hechos imponibles gravados por las diversas Comunidades Autónomas aunque se deberá prever la compensación económica a las mismas.

La previsión de ingresos por estos impuestos en los años 2013, 2014 y 2015 asciende a 269,9 millones de euros anuales.

- **Canon a la generación hidroeléctrica**

Este figura tiene por hecho imponible la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Será recaudado por los Organismos de Cuenca y destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico. La base imponible es el valor económico de la energía hidroeléctrica producida y se aplicará un tipo sobre el valor económico sobre tal energía.

Se estima recaudar 304,2 millones de euros para los años 2013, 2014 y 2015.

- **Impuesto especial al gas natural**

Se creará un tipo específica de gravamen sobre el consumo de gas natural de 2,79 céntimos/m<sup>3</sup>.

- **Impuesto especial al carbón**

Se creará un tipo específico de gravamen sobre el consumo de carbón. El tipo de gravamen será de 14,97 euros/tonelada.

- **Recargo sobre el fuelóleo y el gasóleo**

Se incrementa el gravamen por la producción de fuelóleo en 12 euros/tonelada y de gasóleo en 29,15 euros/1.000 litros de gasóleo.

- **Impuesto sobre la venta de energía eléctrica**

Se trata de un tributo estatal, de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción de energía eléctrica. El hecho imponible consiste en la venta de la producción de energía eléctrica. La base imponible está constituida por los ingresos totales percibidos por la energía vendida por el sujeto pasivo proveniente de cada instalación.

El tipo es “ad valorem” y único del 6 por 100 a aplicar a los ingresos obtenidos por cada una de las instalaciones de producción de energía eléctrica.

La previsión de recaudación por este impuesto asciende a 688 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

**No es válida la motivación de una liquidación consistente en unas hojas escritas a mano sin fecha ni fima.**

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm.400/2012, de 25 de abril**, ha de decidir sobre la validez como motivación de una liquidación tributaria provisional derivada de un procedimiento de verificación de datos.

En el expediente administrativo aparecen unas hojas escritas a mano con unos cálculos pero no consta quien ha confeccionado dichas hojas y no aparecen firmadas ni fechadas. Por lo tanto, se desconoce si las ha realizado o no el órgano de administración competente.

La Sala concluye que no puede considerarse que la liquidación se encuentra debidamente motivada. **Esta ausencia de motivación ha generado indefensión al contribuyente que no ha podido formular las alegaciones y presentar las pruebas que pudiera haber considerado oportunas frente a los cálculos efectuados por la Administración.** Esta ausencia impide también que la jurisdicción contencioso-administrativa pueda valorar o no si las modificaciones

efectuadas respecto de la liquidación preparada por el contribuyente sean conforme a Derecho.

La Sala concluye que la liquidación debe ser anulada por no encontrarse debidamente motivada incumpliendo, en consecuencia, lo dispuesto en el artículo 133.1.b) de la Ley General Tributaria relativo al procedimiento de verificación de datos.

### Ley General Tributaria

**La alegación del desconocimiento de la obligación de practicar retención no supone la ausencia de culpabilidad**

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.90888/2012, de 31 de julio**, se analiza la existencia o no del elemento de culpabilidad legalmente exigible para imponer o no una sanción tributaria por la comisión por parte de un empresario de la infracción del deber de presentar autoliquidación y efectuar ingreso de las retenciones sobre rentas del capital inmobiliario.

El empresario determina sus rentas de actividades económicas en el sector de la hostelería de acuerdo con el sistema de estimación objetiva por índices, signos o módulos.

El parecer de la Sala es que en **la conducta del obligado tributaria que alega el desconocimiento de la obligación de presentar autoliquidación relativa a retenciones sobre rentas del capital inmobiliario supone la existencia del elemento de culpabilidad en su conducta, al menos a título de simple negligencia.**

Como consecuencia de ello, se dan los presupuestos subjetivos legalmente exigibles para considerar válidamente impuesta la sanción tributaria.

#### Ley General Tributaria

**La ampliación del plazo de presentación de alegaciones al acta en disconformidad ha de considerarse como una dilación no imputable a la Administración**

En relación con el cómputo del plazo de doce meses para llevar a cabo el procedimiento de inspección, se plantean con frecuencia dudas en relación con el cómputo de las dilaciones no imputables a la Administración y de los períodos de interrupción justificada del procedimiento.

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2012 (número de recurso 2651/2011)** se analiza a efectos de cómputo del plazo de doce meses de duración del procedimiento de inspección el supuesto de ampliación del plazo de presentación de alegaciones al acta firmada en disconformidad por el sujeto pasivo.

Siguiendo la postura surgida de las **Sentencias de 24 de enero de 2011 (recurso de casación número 485/07) y de 2 de abril de 2012 (recurso de casación número 6089/2008) del Tribunal Supremo**, el plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos para presentar las alegaciones al acta de inspección ni es dilación ni es imputable a la Administración ni a quien es objeto del procedimiento de inspección pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones de inspección.

Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es imputable al contribuyente, en el sentido de atribuible al mismo, por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. De esta forma, **aunque se reconozca un derecho a la prórroga será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.**

#### IVA

**Se consolida la tesis que permite la solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportadas una vez transcurrido el plazo de compensación**

**La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sala de**

**Valladolid) núm.1480/2012, de 27 de julio**, mantiene la tesis introducida por el **Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de julio de 2007 y confirmada, entre otras, en las Sentencias de 24 de noviembre y 23 de diciembre de 2010, 23 y 30 de mayo de 2011.**

Así, en base al principio de neutralidad, fundamental en el funcionamiento del IVA, el artículo 99. Cinco de la Ley 37/1992 ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cuatro años el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas que no se haya podido deducir en períodos anteriores. También con el objetivo de garantizar la neutralidad del impuesto para sus sujetos pasivos, con carácter alternativo a la compensación no efectuada, existe la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas en exceso.

Operando las posibilidades de compensación o de devolución de modo alternativo, cuando el sujeto pasivo opte por la compensación durante los cuatro años siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, **no debe perder el derecho a la devolución del saldo diferencial que transcurrido ese plazo reste por compensar. Ha nacido para el sujeto pasivo un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.**

Admitir la pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del

IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del impuesto.

¿Existe alguna posibilidad de amortizar el fondo de comercio en la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades?

El fondo de comercio presente en el activo de una sociedad como consecuencia de una adquisición a título oneroso que no se haya realizado a una entidad incluida en el grupo de sociedades de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio no es objeto de amortización sino de depreciación por deterioro del valor.

Durante los años 2012 y 2013 el porcentaje de depreciación deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades será del 1% anual de su valor de adquisición.

A partir del 1 de enero de 2014 el porcentaje de depreciación fiscalmente deducible volverá a ser del 5% anual.

Una persona física dispone de unos depósitos constituidos en entidades financieras fuera del territorio español. Además, dispone de activos financieros tales como bonos cotizados, acciones y participaciones en fondos de inversión. La cuestión que se plantea es la de determinar cuál es la forma más adecuada de regularizar la situación

fiscal de esta persona física a efectos del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio.

La fórmula jurídica que ha de emplearse en este caso para regularizar la situación fiscal depende del origen de los activos localizados fuera del territorio español.

1º. Si los activos financieros y depósitos localizados en el exterior tienen su origen en la transferencia de dinero proveniente de cuentas abiertas en el exterior o de cuentas abiertas en España y se puede probar que, desde el punto de vista temporal, estas cuentas abiertas en el exterior tienen un origen anterior al 1 de enero de 2008 (certificado de apertura emitido por el banco, extractos de posición, defunción del titular anterior) y, desde el punto de vista cuantitativo, provienen del capital y la rentabilidad generada por tales cuentas abiertas en el exterior, se puede acudir al sistema de regularización ordinaria contemplado en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Esto significa que se ha de presentar declaración complementaria del IRPF por los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 incluyendo los rentas del capital mobiliario (intereses, dividendos) y ganancias y pérdidas de patrimonio

generadas por las cuentas abiertas y activos financieros depositados en el exterior y que no se habían declarado en un primer momento. La cuota resultante se incrementará en un recargo del 5, 10, 15 ó 20% e intereses de demora del 5% en función del retraso en la presentación de autoliquidación. Estos conceptos han de ser liquidados por la Administración tributaria. No habría infracción tributaria.

También habrá de presentarse autoliquidación complementaria del Impuesto sobre el Patrimonio 2011.

2º. Si los activos financieros y depósitos tienen su origen en la obtención de rentas no declaradas provenientes de la realización de actividades empresariales o profesionales, de ganancias de patrimonio o de rentas del capital inmobiliario generadas hasta el 31 de diciembre de 2010, se puede acudir a la regularización fiscal extraordinaria.

Ello supone presentar una declaración a través del modelo 750 en la que se ha de incluir la información sobre los saldos de las cuentas y de los activos financieros acumulados a 31 de diciembre de 2010 constituidos con los ingresos generados por las rentas anteriores no declaradas. La cuota a pagar asciende al 10% de las cantidades declaradas sin intereses de demora, ni recargos ni sanciones. El plazo para acogerse a esta regularización fiscal especial finaliza el día 30 de noviembre de 2012.

En el caso de que se proceda a la comprobación del IRPF de los ejercicios 2008, 2009 ó 2010 se puede emplear la información resultante de la autoliquidación tributaria especial para evitar la aplicación de la regla de la tributación de los incrementos de patrimonio no justificados en el período impositivo en el que sean descubiertos por los órganos de inspección.



### Sobre la financiación autonómica

De nuevo vuelve a la actualidad política el tema siempre recurrente del diseño y reforma de un sistema de financiación autonómico para Comunidades de Régimen Común aceptable por éstas así como por el Estado central. Se vuelve a plantear en el debate político la adecuación del sistema retocado en 2009 que supone un mayor detalle de la regulación de las diversas transferencias provenientes de la Administración general del Estado y el incremento de los porcentajes de cesión de la recaudación de los principales impuestos al existir una reivindicación desde Cataluña de una mejora del sistema de financiación autonómica (según la liquidación de 2010 el 28% de los ingresos de Cataluña en ese año provinieron de la emisión de deuda pública) y **la necesidad de ésta y de otras de acogerse al Fondo de Liquidez Autonómica preparado por parte del Estado** para socorrer a las Comunidades necesitadas de tesorería **(de acuerdo con los datos del Banco de España la deuda total de las Comunidades Autónomas ascendía a 140.083 millones de euros a finales de 2011,** el déficit total de las Comunidades Autónomas ascendía al

final del primer trimestre de 2011 a 2.094 millones de euros).

Son varias las reflexiones que pueden efectuarse en relación con la evolución que ha seguido la forma de financiar el funcionamiento de las Comunidades Autónomas.

**1º. El sistema de financiación autonómica de las Comunidades Autónoma de Régimen Común se va a caracterizar siempre por su inestabilidad** ya que el el propio sistema constitucional español ha admitido la existencia y el desarrollo de un modelo alternativo como el sistema de Concerto y de Convenio para los territorios forales que no incluye una participación de estos territorios en la financiación de la solidaridad general. Cualquier reivindicación que se haga desde una Comunidad Autónoma que considere que el sistema no le favorece tendrá siempre en tales territorios un ejemplo de una opción diferente a la que aspirar.

A título de ejemplo, basta recordar que la aportación navarra a la financiación del Estado asciende en 2012 a menos de 535 millones de euros respecto de un presupuesto total de gastos de 3.838 millones de euros. **Es decir que sólo un 13,93% del gasto total navarro**

**se destina a financiar gastos generales del Estado.** En el caso del Territorio histórico de Guipúzcoa el cupo a pagar en 2012 asciende a poco más de 146 millones de euros de los que 134 millones de euros corresponden al cupo de este ejercicio y 12,2 millones a la liquidación del ejercicio 2011. **Ello supone un 3,43% del presupuesto total consolidado de 4.254 millones de euros.**

Dadas tales premisas y con fundamento en la necesidad de salvaguardar la solidaridad interterritorial y la igualdad constitucionalmente reconocidas **se hace absolutamente necesario abrir un debate sobre la inclusión de los territorios forales en un sistema de financiación único para todas las Comunidades Autónomas en el marco de la LOFCA que garantice transferencias con fines de solidaridad respetando un lógico período transitorio.**

**Otra opción podría consistir en simplificar el cálculo de la participación de los territorios forales en la financiación estatal preveyendo en cualquier caso una participación del 15% del importe total de los gastos anuales autorizados en el presupuesto de gastos de cada territorio foral.**

2º. Parecemos olvidar que con el transcurso del tiempo ya se han producido unos cambios sustanciales en la estructura de ingresos de las Comunidades Autónomas de régimen común previsto en la LOFCA.

Uno de los rasgos principales de la evolución de las Haciendas autonómicas ha sido la del crecimiento de su volumen. **En 2010 la suma de ingresos totales presupuestados de las Comunidades Autónomas de régimen común ascendía a casi 180 mil millones de euros. Diez años antes en 2002, la suma de ingresos totales presupuestados era de 103 mil millones de euros.** En 1992 los ingresos totales de las Comunidades Autónomas eran de 43,8 mil millones de euros.

Desde el punto de vista cualitativo es posible constatar que se ha pasado de una Hacienda basada en las transferencias provenientes del Estado central en un sistema, a partir de la segunda mitad de los años noventa, en el que coexisten diversas clases de ingresos entre los que destacan por su importancia cuantitativa la cesión de **la recaudación de un elevado número de impuestos algunos de los cuales poseen la potencia recaudatoria más elevada.** En el año 2009 se acordó la cesión del 50% de la recaudación del IRPF y del IVA y del 58% de los principales Impuestos especiales. **Según la liquidación oficial de 2010, las Comunidades Autónomas recibieron más de 34.740 millones de euros de cesión de recaudación del IRPF, 24.543 millones de cesión de recaudación del IVA y 469 millones de euros de los impuestos especiales cedidos.** En ese mismo año más del 66% de los ingresos de la Comunidad Autónoma de Madrid provenían de los tributos cedidos.

Dentro del sistema de la LOFCA hay medidas que deberían plantearse para mejorar el funcionamiento del sistema:

- En la actualidad se ha pactado que la recaudación de los impuestos anteriores se efectúe por la Agencia Estatal y, con posterioridad, se produzca el envío de anticipos a cuenta de la liquidación definitiva de la recaudación de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. **Una propuesta de mejora de la liquidez autonómica consiste en disponer que el ingreso de la deuda por parte de los obligados tributarios se efectúe en dos cuentas separadas en función del porcentaje de participación de cada nivel de la Administración en la recaudación definitiva de la figura tributaria. Así, desde un primer momento la recaudación de la mitad de las cuotas del IRPF y de sus pagos a cuenta se efectuarían por las Administraciones autonómicas. Para simplificar el sistema desde la perspectiva del contribuyente sería posible que el ingreso se efectuara en una única cuenta del Estado y que la misma procediera automáticamente a enviar el ingreso correspondiente a la Comunidad Autónoma.**
- La determinación de la parte de la recaudación que corresponde

a cada Comunidad Autónoma en relación con el IVA y con los Impuestos especiales se efectúa en función del lugar en el que se produzca el consumo a través de los datos del Instituto Nacional de Estadística, de la Comisión Nacional de la Energía o del Comisionado del Mercado de Tabacos. **Resulta necesario que los cálculos efectuados por tales organismos sean lo más precisos y exactos posibles y que sean objeto de la necesaria actualización recurrente.**

3º. Cualquier sistema de financiación de toda Administración pública ha de plantearse desde la óptica de la existencia de la doble vertiente de los gastos e ingresos a nivel autonómico. La perspectiva del gasto público autonómico ha de ser contemplada de forma prioritaria porque serán las necesidades asumidas las que conllevarán la urgencia del ingreso destinado a financiarlas. **Como consecuencia de ella, cualquier análisis de cómo ha de ser la financiación autonómica ha de iniciarse con un estudio sobre cuál ha de ser el nivel de gasto público que ha de darse en cada una de las Comunidades Autónomas existentes.** Ello conlleva el proponer respuestas a preguntas muy concretas como ¿cuál es el nivel de gasto público por persona que debe ser efectuado anualmente por cada Administración? ¿Cómo se computará? ¿Cuáles son los servicios públicos esenciales y comunes a los que tienen derecho los ciudadanos en cualquier lugar del

territorio español? ¿Cuál ha de ser el porcentaje de inversiones que ha de ser realizado por el Estado en cada Comunidad Autónoma anualmente? ¿En qué supuestos las políticas públicas de cada Comunidad pueden dar lugar a un mayor nivel de gasto público? Por supuesto, estas cuestiones sólo pueden decidirse a nivel estatal aunque no desde el nivel estatal únicamente.

Lógicamente, todas las Comunidades Autónomas quieren incrementar el nivel de satisfacción de sus ciudadanos por lo que ello ha de conllevar mayor nivel de gasto público. **Esta opción absolutamente legítima hace imprescindible determinar un nivel estándar de gasto público por residente y abre la puerta a clarificar cuáles son las Administraciones que han de contribuir a la financiación de estos gastos y en qué medida.**

**Son estos datos los que van a servir para orientar y programar un sistema de financiación autonómico estable y eficiente.**



Dr. José María Tovillas Morán

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

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

Los números anteriores de  
FISCALMANÍA pueden consultarse en  
[www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)