

**NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER**

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

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

El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público introduce algunas medidas fiscales de signo desigual entre las que destaca una fuerte subida de las cuotas a pagar derivadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Gravamen complementario para los ejercicios 2012 y 2013**

La principal fórmula que se ha introducido para incrementar la recaudación derivada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha consistido en la creación de un gravamen complementario temporal y progresivo para la reducción del déficit público que se va a aplicar en los ejercicios 2012 y 2013.

De esta manera, sobre la base liquidable general determinada según las reglas del IRPF **se exigirá un recargo que va del 0,75% al 7% durante los años 2012 y 2013**. Hay que destacar que el recargo del 0,75% se aplica sobre la base liquidable general hasta 17.707,20 euros y que el tipo del 7% se aplicará sobre la base liquidable general que exceda de 300.000,20 euros. Este tramo superior a 300.000,20 euros aplicable al gravamen complementario no resulta aplicable, sin embargo, a la base liquidable general del gravamen general del IRPF.

**En alguna Comunidad Autónoma como Cataluña el tipo marginal máximo resultante de sumar la tarifa estatal ordinaria, la tarifa autonómica ordinaria y el gravamen complementario será del 56% en aquellos casos en los que la base liquidable general supere los 300.000,20 euros.**

Además, el gravamen complementario también se aplica sobre la base liquidable del ahorro. **Tal recargo irá del 2 al 6%.** El recargo del 2% se aplica por la parte de la base liquidable que no supera los 6.000 euros. El recargo del 6% se aplica a la parte de la base liquidable del ahorro que supera los 24.000 euros. Por ello, si se agrega el tipo del gravamen ordinario sobre la renta del ahorro y el gravamen complementario **la tributación puede ir del 21 al 27%.**



### **Subida de algunos tipos de retención**

La introducción del gravamen complementario en el IRPF origina la necesidad de efectuar ajustes en los tipos de retención aplicables a las principales rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Así, en el caso general, **las retenciones que deben aplicar los pagadores a las rentas del trabajo que satisfagan se verán incrementadas** aunque el tipo máximo de retención será del 52%. Las

nuevas retenciones se aplicarán por primera vez en los cobros que se efectúen a partir del 1 de febrero de 2012.

Durante los años 2012 y 2013, en el caso de rentas del trabajo derivadas de la condición de **administradores y miembros de los consejos de administración**, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos pasan **del 35 al 42%.**

De la misma forma el porcentaje de retención sobre **rentas del capital mobiliario y del capital inmobiliario** (alquileres) se incrementa del 19 al 21%.

Sin embargo, no se modifica el porcentaje de retención aplicable sobre **los rendimientos de actividades profesionales** que sigue siendo del 15%, en el caso general.

Tampoco se modifica el tipo de retención sobre los pagos efectuados a **determinados empresarios** que será del 2 o del 1%.



### **Reintroducción de la deducción por adquisición de vivienda habitual según la redacción vigente en 2010**

En 2011 se había modificado la regulación de la deducción por adquisición de vivienda habitual para adquisiciones que hubieran tenido lugar a partir del 1 de enero de 2011 en el sentido de limitar la posibilidad de acogerse a la misma a las personas que percibieran una renta superior a 24.000 euros.

Sin embargo, el Real Decreto-ley 20/2011 vuelve a la redacción anterior al 1 de enero de 2011 en el sentido de que **el importe de la renta deja de incluirse como requisito para poder acceder a la deducción.**

Finalmente, la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual será **un criterio que se tendrá en cuenta a efectos de cálculo del tipo de retención aplicable a las rentas del trabajo.**

## 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

**A efectos de imponer sanciones debe ser la Administración quien demuestre la existencia del elemento de culpabilidad en el obligado tributario**

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011 (rec. 2876/2010)** analiza la cuestión de la carga de la prueba de la culpabilidad a efectos de imposición de sanciones de carácter tributario.

En esta Sentencia se recuerdan una serie de principios básicos exigibles en relación con la presencia del elemento de responsabilidad en la conducta del obligado tributario para la existencia de infracción tributaria.

Por un lado, se afirma que **el principio de presunción de inocencia garantizado por el artículo 24.2 de la Constitución Española no permite razonar la existencia de culpabilidad por exclusión.** Es decir, que la Administración no puede afirmar que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 LGT de

1963 o en el artículo 179.2 LGT de 2003.

Además, **la existencia de una infracción no puede fundarse en la simple constatación de que falta un ingreso de la deuda tributaria** porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Por lo tanto, **no se admite como válida fundamentación del elemento culpabilístico de la conducta del sujeto pasivo en relación con la infracción imputada la mera emisión de consideraciones genéricas que no inciden en la valoración del supuesto concreto** que presuntamente da lugar a la comisión de una infracción.



## Impuesto sobre Sociedades

### Las deducciones aplicadas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011 (rec. 4286/2009)** se analizan los efectos de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de un obligado tributario respecto de las cuales ha prescrito el derecho de la Administración a comprobarlas y de emitir las correspondientes liquidaciones.

La Sentencia del Tribunal Supremo reitera el criterio por el cual cuando prescribe un ejercicio, aunque se hubiera incurrido en errores, la liquidación o autoliquidación adquiere firmeza y no puede ser modificada.

Estas liquidaciones o autoliquidaciones pueden incluir tanto bases imponibles negativas como deducciones cuyos efectos son susceptibles de arrastre más allá del ejercicio en que se aplican y, en especial, a ejercicios no prescritos.

El Tribunal Supremo sigue el criterio por el cual las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores períodos en los que su potestad para liquidar aún sigue vigente. La Administración ya no puede incidir sobre las mismas.

**Ello comporta dos importantes consecuencias:**

- **La Administración no puede modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar un ejercicio que todavía no está prescrito.**
- **La Administración no puede modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para considerar que se ha realizado la acción típica de una infracción tributaria.**

Estas consideraciones se efectúan con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de su artículo 70.3 que impone al contribuyente la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos, obligación que se mantiene durante el plazo de prescripción del derecho a determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.



## Impuesto sobre Sociedades

**Se puede presumir la ausencia de motivos económicos válidos en un supuesto en el que la sociedad absorbida transfiera pérdidas fiscales elevadas**

La **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011 (asunto C-126/10)** analiza la aplicación del artículo 11 de la Directiva 90/434, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. El artículo 11, apartado 1 de la Directiva permite a los Estados miembros **negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.**

El hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación puede constituir **una presunción de que esta operación tiene un objetivo de fraude o evasión fiscal.**

De lo anterior se deduce que una operación de fusión que sólo persiguiera el objetivo de obtener una ventaja puramente fiscal no puede constituir un motivo económico válido

en el sentido de dicha disposición. En consecuencia, puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que pueden figurar también consideraciones de naturaleza fiscal, a condición de que estas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada.

En cualquier caso, se ha de destacar que las autoridades nacionales competentes no pueden analizar cuál es la razón preponderante de la operación en base a la aplicación de criterios generales predeterminados sino que se debe proceder, caso por caso, a un examen global de la operación.

Sin embargo, en el supuesto en el que **la sociedad absorbida ya no ejerce ninguna actividad de gestión propia, ni posee ningún activo ni participación financiera y que posee unas importantes pérdidas fiscales que pueden ser asumidas por la sociedad absorbente puede presumirse que no existen motivos económicos válidos para la realización de la operación.**

Se aplica esta regla aunque la operación tenga un efecto positivo en términos de ahorro de costes estructurales para el grupo de sociedades.

Una sociedad establecida en el territorio de aplicación del IVA recibe el encargo de una sociedad establecida en Italia que pertenece al mismo grupo de asistencia en la organización de un evento de presentación de modelos de equipos para el esquí en Andorra. La sociedad establecida en España ha recibido servicios de entidades también residentes en España por las cuales se les ha repercutido el IVA. ¿Cuál es el tratamiento de esta operación a efectos de IVA?

Los servicios que presta la sociedad establecida en el territorio de aplicación del IVA son servicios que se encuadran dentro de los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los mismos y no quedan sujetos al IVA español cuando se prestan materialmente fuera del territorio de aplicación del IVA (art. 70.Uno.3º Ley 37/1992). En el presente supuesto los servicios se prestan materialmente en Andorra por lo que se trata de una operación no sujeta al IVA español (DGT CV de 11 de junio de 2008).

Por lo tanto, la sociedad establecida en el territorio de aplicación del IVA debe emitir una factura que tenga a la otra empresa del grupo como destinataria pero no ha de repercutir cuota de IVA español alguna. En la factura debe aparecer una mención como “No sujeción art. 70.Uno.3º Ley 37/1992”.

Sin embargo, al tratarse de un supuesto de no sujeción y no de exención la sociedad establecida en el territorio de aplicación del IVA tendrá derecho a la deducción de las diversas cuotas de IVA soportadas para la prestación de servicios a la otra empresa del grupo.



Una sociedad residente encarga a un proveedor la realización de un catálogo para 2012 durante el año 2011. El proveedor realiza el trabajo en 2011 pero emitirá la factura en 2012. ¿Qué tratamiento tendrá el gasto derivado de la realización del catálogo por parte del proveedor en el Impuesto sobre Sociedades de 2011?

El artículo 19 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece como criterio general de imputación temporal de ingresos y gastos el del devengo. Ello supone que los ingresos se imputarán al ejercicio en el que nace el derecho de crédito y los gastos se imputarán al ejercicio en que nazca la obligación de pago, con independencia de cuándo se produzca el cobro y el pago. En este caso la obligación de pago ha nacido en 2011 que es el momento en el que se encarga a un tercero la preparación del catálogo por lo que el gasto será deducible a efectos de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

Resulta conveniente en estos supuestos conservar algún documento que pruebe el momento en el que se produjo el nacimiento de la obligación de pago al proveedor como puede ser el contrato de edición o la hoja de encargo.



## PENSANDO...

### ¿5.357 millones de euros más de recaudación?

La subida del IRPF establecida en el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, se justifica por la necesidad de obtener de esta figura tributaria unos recursos adicionales dada la complicadísima situación de las Haciendas de las diversas Administraciones públicas.

Esta medida nos parece muy desafortunada desde una óptica de equidad y de eficacia.

Desde nuestro punto de vista, resulta sorprendente que la obligación de todos de participar en mayor medida en la financiación de los gastos públicos mediante la creación de un gravamen complementario sobre la tarifa aplicable a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro se acompañe de la reintroducción de la deducción por adquisición de vivienda habitual en los términos en los que estaba establecida a 31 de diciembre de 2010. Es decir, que, **por un lado, se exigen mayores pagos a todos y, por otro lado, se fomenta la realización de determinadas actuaciones económicas como la adquisición de una vivienda habitual con incentivos fiscales.** Nos parece mucho más respetuoso con la

equidad no subir la tarifa y eliminar ventajas o incentivos fiscales sin crear nuevos beneficios fiscales.

Según datos facilitados por el Gobierno en el momento de presentar las medidas, se espera que las mismas generen unos ingresos adicionales de 5.357 millones de euros de los que 4.111 millones provendrán del mayor gravamen sobre la base liquidable general y 1.246 millones sobre la base liquidable del ahorro. Por supuesto, la realidad de estas previsiones únicamente puede conocerse al final del período impositivo 2012 cuando se conozcan los resultados de la recaudación.



Sin embargo, existen algunas circunstancias que pueden generar dudas sobre la efectividad de esta mayor recaudación. En el caso de las rentas del ahorro es posible para las personas con más capacidad económica diferir la generación de ingresos a años posteriores a 2013 y evitar la aplicación del tipo del 27% a través de sistemas relativamente sencillos y absolutamente legales como son la utilización de fondos de inversión con garantía en cuanto a su rentabilidad, depósitos para los que el pago de intereses se acumula al vencimiento, o el cobro de los beneficios de acciones no mediante dividendos sino mediante la recepción de acciones liberadas.

Además, las personas que perciben mayores rentas pueden articular fórmulas para diferir el cobro de determinados componentes salariales de forma que tengan la condición de rendimientos irregulares. **Una de las situaciones que se va a extender aún más va a ser la de la actuación de profesionales y empresarios a través de sociedades interpuestas mediante las que se obtengan los ingresos provenientes de terceros y que, en la mayoría de los casos, tributarán al tipo del 25% por los primeros 300.000 euros de base imponible del Impuesto sobre Sociedades.**

Tampoco puede olvidarse que la mayor recaudación que se va a producir en el IRPF **no tiene porqué coincidir con una mayor recaudación del sistema tributario en su totalidad.** Tras la

subida del IRPF las personas disfrutarán de menor renta disponible por lo que no podrán consumir lo mismo que hacían con anterioridad. Esto puede conducir a un menor consumo o a un descenso de precios de los bienes y servicios. Si se produce esta situación se reducirá la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por los Impuestos Especiales, por lo que es posible que la recaudación neta final adicional no alcance los 5.357 millones de euros previstos.



## Deducción del IVA soportado: fondo sobre forma

La deducción que pueden hacer los empresarios y profesionales de las cuotas de IVA soportadas derivadas de la adquisición de bienes y servicios incorporados a la producción de productos para el mercado es la fórmula prevista por las Directivas comunitarias y por el legislador español para garantizar la neutralidad en el IVA.

El derecho a la deducción está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos subjetivos, objetivos, temporales y formales. Entre los requisitos materiales destaca la necesidad de que las cuotas de IVA soportadas tengan su origen en bienes y servicios efectivamente incorporados al proceso productivo. El requisito formal consiste en la tenencia de un documento acreditativo de la base imponible y de la cuota de IVA soportada, generalmente consistente en una factura. La presencia de este requisito formal se explicaba como instrumento de control más sencillo e inmediato que el control directo de los importes a deducir efectuado respecto de los proveedores.

La actuación de los Tribunales de Justicia y de la Administración tributaria a través de sus órganos de inspección manifiesta una tendencia a privilegiar el fondo, la realidad material, sobre la forma entendida como el cumplimiento de los requisitos formales.

Así, pese a la presencia en numerosos supuestos de facturas completas

ajustadas a lo previsto en el ordenamiento jurídico, los procedimientos de inspección prestan mucha atención a la identidad de los proveedores de bienes y, en especial, de servicios para analizar si los documentos emitidos corresponden a la realidad material. Si quienes aparecen como emisores de las facturas tienen la condición real de empresarios o profesionales a efectos de IVA dotados de los medios y recursos materiales y humanos suficientes para realizar las operaciones que aparecen reflejadas en las facturas. Lógicamente, la falta de estos recursos productivos conduce a considerar que las facturas no reflejan la realidad de las actuaciones porque no se han prestado los servicios ni se han efectuado las compras o lo han hecho en unas condiciones de precio o de cantidad diferentes a las reflejadas en las facturas emitidas.



Por consiguiente, **tales bienes o derechos (no existentes) no se han incorporado al proceso productivo del sujeto pasivo que pretende la deducción de las cuotas de IVA soportadas y, finalmente, no serán deducibles en sede del receptor de las mismas.**

Se emplean las facturas como instrumento de identificación de los emisores y con dicha información se analiza si las facturas son falsas (el bien no se ha entregado o el servicio no se ha prestado) o falseadas (el importe de las operaciones no es correcto) por comparación entre su contenido y la tenencia por parte de los emisores de las facturas de los recursos productivos necesarios para poder realizar los hechos imposables declarados.

**En sentido contrario, a la luz de cierta doctrina, en determinados supuestos específicos, la existencia real de bienes y servicios prestados por terceros e incorporados al proceso productivo de un sujeto pasivo del IVA probado por documentos diferentes de la factura permite ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas pese a la ausencia de factura ajustada a lo previsto en el ordenamiento jurídico.**

Se pueden citar, en este sentido, las Sentencias del **Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 19 de noviembre de 2009 y 644/2010 de 9 de junio de 2010** que admiten la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en supuestos en los

que las facturas existentes incumplían algunos de los requisitos exigidos por la normativa (ausencia de número de factura, facturas incompletas, ausencia de descripción de la operación).

Tanto el **Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de julio de 2011 (recurso 219/2008) como el Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm.849/2010, de 28 de junio** admiten que en el supuesto de transmisión de bienes inmuebles **la escritura notarial constituye un soporte documental adecuado para que proceda la deducción del importe satisfecho en concepto de IVA prescindiendo de la emisión de la factura.**

La evolución de esta jurisprudencia debería ser la de afirmar que, dado que la presencia de factura no aporta una prueba privilegiada ni una presunción *iuris tantum* frente a la Administración de la existencia de una cuota de IVA soportada deducible, se debería admitir la utilización de cualquier medio de prueba admitido en Derecho aportado por el sujeto pasivo para probar la existencia, realidad y cuantía de las operaciones que han dado lugar a las cuotas de IVA soportadas.



Dr. José María Tovillas Morán

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

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