

NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

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

Las cuestiones tributarias están en el origen del mayor número de procedimientos contencioso-administrativos ante los Tribunales Superiores de Justicia

Según datos extraídos de la Memoria del Consejo General del Poder Judicial de 2014 durante el año 2013 (último del que se dispone de estadísticas completas) **el mayor número de asuntos ingresados ante las Salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia correspondían a temas vinculados con la Administración tributaria**. Concretamente este porcentaje alcanzaba el 35,6% y es seguido por los temas de función pública (16,40%) o expropiación forzosa (8%).

La duración media de los procedimientos contencioso-administrativo ante los Tribunales Superiores de Justicia ha sido de 24,3 meses. Sin embargo, los que tienen por objeto las cuestiones tributarias han precisado de un plazo superior igual a 27 meses de media. Además, ha de tenerse en cuenta que **en Cataluña la media para todos los procedimientos contencioso-administrativos supera en mucho la media estatal al alcanzar los 31,8 meses**.

A lo largo del año 2013 se han resuelto más recursos contencioso-administrativos que los que han entrado. Así, se interpusieron 191.088 recursos frente a los 226.025 que se interpusieron en 2012 y los 289.902 que se interpusieron en 2011. Esta importante reducción se puede explicar por la entrada en vigor de la nueva normativa sobre tasas judiciales que extendió el pago de tales tributos a los recursos interpuestos por personas físicas y por entidades de reducida dimensión). A su vez, en 2013, fueron resueltos 260.103 expedientes frente a los 282.937 que se resolvieron en 2012 y los 287.515 que se resolvieron en 2013.

De 2009 a 2013 la media de reclamaciones interpuestas ante los Tribunales económico-administrativos ha sido de 205.026 expedientes anuales

De acuerdo con los datos provenientes de la Memoria del año 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Central (última publicada) a lo largo de dicho ejercicio se interpusieron 208.602 reclamaciones que suponen un número inferior al de reclamaciones del año 2012 (223.417).

Frente a este elevado número de nuevos expedientes económico-administrativos (571,51 expedientes/día) sólo se han resuelto 190.384 expedientes en 2013 siendo la media de resoluciones de los últimos cinco años de 180.150 reclamaciones anuales. **Ello supone una acumulación media anual de 24.876 nuevos expedientes pendientes de resolución.**

Si, a nivel del Tribunal Económico-Administrativo Central, se compara la entrada de nuevos expedientes anuales con el número de resoluciones anuales resulta que en los últimos cinco años (2009-2013), **se puede observar como a final de 2013 se había acumulado un número de 7.486 nuevos expedientes a los existentes a principios de 2009 (éste fue el único año en el que el número de expedientes resueltos superó el de las entradas)**. Datos similares se pueden encontrar en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. En el de Cataluña se han acumulado 19.750 expedientes adicionales en el quinquenio anterior y en Andalucía se han acumulado 19.407 expedientes adicionales pendientes (en ningún año han tenido salida más expedientes de los que han hecho entrada). Por lo que respecta al TEAR de Madrid la acumulación ha ascendido a 16.325 asuntos aunque se ha de resaltar que en el año 2009 el número de asuntos resueltos superó el número de entradas.

Aunque parezca sorprendente se ha de señalar que son mucho más frecuentes de lo que a priori se pudiera pensar los expedientes que dan lugar a la estimación total o parcial de las reclamaciones por parte de los órganos económico-administrativos. Así, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados fueron más numerosas las estimaciones totales o parciales que las desestimaciones (en el caso del ITP las estimaciones más que duplicaban las desestimaciones). En el Impuesto sobre el Valor Añadido por cada diez desestimaciones hubo siete estimaciones totales o parciales. En el Impuesto sobre Sociedades por cada dos desestimaciones hubo una estimación parcial o total.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

IRPF

La pensión por invalidez proveniente de Suiza gozará de la exención en el IRPF si el supuesto generador es similar al de gran invalidez o incapacidad permanente absoluta

El artículo 7.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas atribuye la condición de rentas exentas de gravamen a las cantidades satisfechas por la Seguridad Social en los casos de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Estas categorías son propias del sistema español de Seguridad Social.

La cuestión que se plantea es si una pensión por invalidez concedida por el sistema de Seguridad Social de Suiza habilita a su beneficiario al goce de la exención en el IRPF español. En Suiza la pensión se percibe en cuatro tramos que dependen del grado de invalidez reconocido y no distingue si el grado de invalidez lo es para la profesión habitual o para cualquier actividad lucrativa.

Para resolver la cuestión planteada, **la Sentencia número 386/2015, de 16 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia acude a los elementos de hecho**, es decir, a evaluar las pruebas relativas al nivel de invalidez reconocida al interesado y, en función de tales datos, efectuar las asimilaciones oportunas.

Concretamente, **se utiliza un certificado expedido por el Instituto Nacional de la Seguridad Social en el que se acredita que el nivel de discapacidad de la persona es del 80 por 100 y que, además, es irreversible.** En función del contenido de este informe **se llega a la conclusión por parte de la Sala que la aptitud laboral del interesado es residual y encuadrable en la categoría de incapacidad permanente absoluta prevista en el artículo 137 de la Ley General de Seguridad Social.** Ha de destacarse que la Sala de lo contencioso-administrativo ha de calificar la situación material de una persona física a la luz de las normas de Seguridad Social por razón de una cuestión tributaria.

Como consecuencia de la equiparación de la situación del contribuyente con la correspondiente a la incapacidad permanente el importe de la pensión queda exento de tributación en el IRPF español.

IRPF

El cambio de trabajo es una causa que puede justificar la salida de la vivienda habitual con anterioridad al final del plazo de tres años previsto legalmente

La regla general existente en las sucesivas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es que la vivienda habitual del contribuyente es la edificación que constituye su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, contemplándose seguidamente en la regulación la excepción de que, aun cuando no hubiera transcurrido dicho plazo, se ha de entender que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como la celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

En **la Sentencia número 1619/2015, de 10 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sala de Valladolid)** se entiende que se da una circunstancia que exige el cambio de domicilio en un supuesto de cambio de empleo en el que **concurrren una serie de situaciones**. El nuevo centro de trabajo se encuentra a 42 kilómetros del precedente, el marido de la contribuyente había sido despedido y se encontraba en situación de desempleo, y las combinaciones de transporte público sufren numerosos retrasos son **elementos que, sumados, justifican la transmisión de la primera vivienda habitual para adquirir una nueva vivienda habitual más cerca de la localidad en la que se desarrolla el nuevo empleo sin que la primera vivienda pierda su condición de vivienda habitual así como su transmisión habilite para la aplicación de la exención por reinversión de vivienda habitual**.

Una sociedad limitada ha de proceder al pago de unos intereses a un proveedor suyo por el aplazamiento pactado del pago de un suministro. La cuestión que se plantea es si el pago de estos intereses conlleva la práctica de retención por parte de la sociedad limitada pagadora.

El artículo 60 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades prevé en su número 1.a) que serán objeto de retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades las rentas derivadas de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La remisión al artículo 25 de la Ley del IRPF conduce a la aplicación del número 5 de este artículo que dispone que no tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario el importe de la contraprestación obtenida por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en el ámbito de la actividad económica habitual.

De lo anterior se deduce que el pagador de rentas obtenidas por una persona jurídica por el aplazamiento o fraccionamiento por ésta del pago de las operaciones realizadas en el ámbito de la entidad que ha aceptado el aplazamiento o fraccionamiento no ha de ser objeto de retención en la fuente.

En este sentido, la sociedad limitada pagadora no ha de practicar retención sobre los intereses derivados de los intereses por aplazamiento exigidos por la empresa proveedora y satisfechos a dicha entidad.

La supresión del automatismo en la exigencia de recargos por autoliquidaciones extemporáneas

El artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula una de las figuras más útiles del sistema de gestión de las obligaciones tributarias como es el sistema de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones tributarias sin requerimiento previo por parte de los órganos de la Administración.

En un sistema tributario como el español basado en la obligación de presentar autoliquidaciones tributarias por parte de los obligados tributarios **resulta necesario que el ordenamiento conceda la opción a los contribuyentes de poder regularizar su situación tributaria presentando una autoliquidación complementaria aunque se produzca fuera del plazo inicialmente previsto de presentación de las autoliquidaciones**. Como es conocido, se exige que, con anterioridad a la presentación de la autoliquidación, no se hubiera producido un requerimiento previo de la Administración tributaria entendido como cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, y, también, que se haya identificado expresamente el período impositivo de liquidación al que se refiere la autoliquidación y se contengan únicamente los datos correspondientes a dicho período de liquidación.

El incumplimiento de la obligación de presentación de una autoliquidación completa dentro del plazo legalmente previsto queda parcialmente compensado por la voluntad del obligado tributario de regularizar su situación tributaria. Por ello, el ordenamiento jurídico ha previsto como reacción frente a esta conducta la ausencia de sanciones, la falta de devengo de intereses de demora si el retraso en la presentación de la autoliquidación complementaria es de hasta doce meses y la exigencia de unos recargos relativamente económicos y crecientes en función del tiempo de retraso. Además, tales recargos pueden reducirse en un 25 por ciento en el caso de pago o aplazamiento o fraccionamiento del pago de la cuota resultante garantizado mediante aval o certificado de seguro de caución. En caso de falta de liquidez se admite la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento del pago de la cuota extemporánea.

Finalmente, tras la reforma del Código Penal de 2010 se ha previsto expresamente que **la presentación de autoliquidación extemporánea actúa como excusa absolutoria en caso de delito fiscal tipificado en el artículo 305 y también el delito fiscal agravado previsto en el artículo 305bis si esta presentación se acompaña del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.**

La cuestión que ha dado lugar a mayor discusión jurídica ha sido la de admitir el automatismo de la exigencia de los recargos. Concretamente, se consideró por parte de un sector de la doctrina tributarista que los recargos por presentación extemporánea de la autoliquidación tenían naturaleza sancionadora y, por ello, no podían exigirse de forma automática sino que exigían el análisis previo de la presencia del elemento de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

La discusión sobre esta cuestión fue dirimida por **el Tribunal Constitucional en las Sentencias 164/1995, de 13 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre** en las que se enjuiciaba la constitucionalidad de la disposición por la cual la exigencia de intereses de demora en el caso de presentación extemporánea sin requerimiento previo fijando un porcentaje mínimo del 10 por ciento del importe de la cuota tributaria. En el Fundamento Jurídico 5º de la primera de estas sentencias se expone cuál es la naturaleza de este tipo de recargo señalando que ***“la figura aquí examinada cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no es bastante para conducirla al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva”***. A su vez, el Fundamento Jurídico 6º concluye que ***“puesto que dicho recargo no constituye una manifestación del ius puniendi del Estado, es decir, no es una sanción en sentido propio, no le son aplicables, conforme a nuestra jurisprudencia (por todas, STC 239/1988), las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionadora establecen los arts. 25.1 y 24.2 CE.”***

Con posterioridad, la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, del Tribunal Constitucional tuvo que enjuiciar la constitucionalidad de la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al establecimiento de un recargo del 50 por ciento de la cuota a ingresar en aquellos casos en los que el retraso en la presentación de la autoliquidación superase los tres meses desde el final del plazo voluntario de pago. En su Fundamento Jurídico 5º se manifiesta cuál es la naturaleza jurídica del recargo ***“en definitiva, el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art.61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción”***. La consecuencia de la naturaleza sancionatoria del recargo del 50 por 100 no es otra que la exigencia del cumplimiento de los requisitos materiales previstos

constitucionalmente para la correcta exigencia del mismo, entre los cuales se encuentra la presencia del elemento de culpabilidad. **Sin embargo, la imprevisión legislativa del cumplimiento de los requisitos sustantivos constitucionalmente exigibles para el nacimiento de la responsabilidad administrativa conllevó la inconstitucionalidad de esta previsión** (“la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, establecida por el art. 61.2 LGT, en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, **tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativa impugnado por vulneración del art.24.2 CE**”, Fundamento Jurídico 7º).

El importante cambio operado en la regulación de los recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones sin requerimiento previo a través de la Ley 25/1995, de 25 de julio, de reforma de la Ley General Tributaria que supuso la introducción de un sistema de recargos creciente durante los primeros doce meses que, como máximo, alcanza el 20 por 100, que se mantuvo en la Ley 58/2003 con las reducciones incorporadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, impide considerar al recargo como una sanción a la luz de la doctrina constitucional reseñada. **La naturaleza jurídica del recargo se ha consolidado como la de medida con una finalidad resarcitoria del retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria y con una finalidad disuasoria de estímulo del correcto cumplimiento de los deberes tributarios sin finalidad represiva.**

Sin embargo, el automatismo legalmente previsto por el artículo 27 de la LGT vigente respecto de la aplicación del recargo puede llevar a situaciones contrarias a la equidad en determinados supuestos de hecho. **La opción que se ha seguido para hallar una solución acorde con la búsqueda del equilibrio entre las partes ha consistido en acudir a los principios del derecho de obligaciones en sede del Derecho Civil.**

Así, la propia LGT vigente califica la obligación de pago de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones como una obligación tributaria accesoria (art.25 Ley 58/2003) que es definida en el propio texto legal como una obligación pecuniaria diferente de la obligación tributaria principal o de la de efectuar pagos a cuenta cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. En relación con la obligación accesoria analizada, el artículo 27 que contiene la regulación de la misma no prevé ninguna disposición especial relativa a los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor. Para integrar esta laguna normativa se ha de acudir al contenido del Derecho común, siguiendo lo previsto en el artículo 7.2 Ley 58/2003.

El recurso al Código Civil supone la aplicación del artículo 1.090 Código Civil que prevé expresamente que el contenido de las obligaciones derivadas de la ley (como es la de

pago del recargo por presentación extemporánea) “se regirán por los preceptos de la ley que las hubiera establecido; y, en lo que ésta no hubiere previsto, por las disposiciones del presente Libro”. La ausencia de regulación jurídico-tributaria del supuesto de caso fortuito o fuerza mayor en relación con la presentación de autoliquidación fuera de plazo conlleva el recurso, la remisión, a la regulación civilística de las consecuencias de estas figuras. Así, se emplea la regla contenida en el artículo 1.105 Código Civil que prevé que nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse (caso fortuito) o que, previstos, fueran inevitables (fuerza mayor) para resolver los casos en los que la presentación fuera de plazo de la autoliquidación estuviere originada por caso fortuito o fuerza mayor. La utilización de la disposición civil conlleva la inexistencia de obligación de responder por parte del obligado tributario lo que se traduce en la inexigibilidad del recargo previsto en el artículo 27 LGT.

En este sentido, el TEAC en su Resolución 02442/2012, de 17 de julio de 2014, ha admitido que, aunque el debate sobre la culpabilidad del obligado tributario no ha de condicionar el devengo del recargo, se puede evitar el nacimiento de la obligación de pago del recargo cuando concurra caso fortuito o fuerza mayor

Un planteamiento similar a éste de origen civilístico se incluye en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en el artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluye, expresamente, la aplicación del sistema de recargos en aquellos supuestos en los que la autoliquidación extemporánea tenga por origen la modificación de las bases imponibles por alguno de los supuestos previstos en el artículo 80 (entre los cuales destaca el supuesto de impago de la cuota de IVA por parte del destinatario del bien o servicio incurso o no en un procedimiento concursal) o a la existencia de un error fundado en Derecho y que pueden considerarse como supuestos de fuerza mayor en el primer caso o por la ausencia de elemento de culpabilidad propio del Derecho sancionador. En este sentido se pueden citar las Resoluciones del TEAC 4545/2010 de 14 de marzo de 2013 y 4900/2010, de 18 de abril de 2013.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

jmtovillas@ub.edu

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en www.fiscalmania.es