

CIRCULAR N° 2 / 2011

Cada año, tanto la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como la Dirección General de Tributos de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad Valenciana, así como los respectivos órganos autonómicos competentes, trazan las líneas maestras que informan los criterios de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes del año en curso así como de los ejercicios no prescritos.

Su lectura permite vislumbrar cuáles son, a los ojos de la Administración, los principales focos de fraude fiscal, así como los mecanismos planteados tendentes a la recaudación de todos aquellos tributos que pudieran haberse dejado de ingresar.

El pasado lunes 7 de febrero el Boletín Oficial del Estado publicó la Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT, o Agencia Tributaria), por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011. Por su parte, el 17 de enero de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Comunitat Valenciana la Resolución de 27 de diciembre de 2010, de la Directora general de Tributos de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se aprueban las directrices generales del Plan de Control Tributario autonómico. En la presente Circular destacamos los aspectos más relevantes de ambas Resoluciones.

Analizaremos asimismo algunos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales que juzgamos de interés, así como determinadas modificaciones de trascendencia tributaria incorporadas a la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible

1.- DIRECTRICES DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO DE LA GENERALITAT VALENCIANA

Como señalábamos, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley General Tributaria, la Directora general de Tributos la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat, ha aprobado la Resolución por la que se establecen las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2011, destacando las que siguen:

➤ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. En las adquisiciones mortis causa, modalidad de Sucesiones, se pretende la detección de las no declaradas, declaradas con datos incorrectos, o las declaradas con aplicación indebida de beneficios fiscales, en concreto: *“se comprobará la situación tributaria de los adquirentes que, no siendo residentes en la Comunitat Valenciana, hubieren aplicado la bonificación de la cuota del 99 por 100.”*
2. En las adquisiciones inter vivos, modalidad de Donaciones: las no declaradas, así como al indebida aplicación de los beneficios fiscales de la norma.

➤ IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El énfasis se concreta en el caso de este tributo en las siguientes operaciones:

1. Transmisiones no declaradas
2. Transmisiones inmobiliarias en las que se haya repercutido indebidamente el Impuesto sobre el Valor Añadido, por ausencia de condición empresarial del transmitente, en particular cuando se trate de sociedades sin actividad económica relevante
3. Transmisiones inmobiliarias en las que se haya aplicado la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto

en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

4. Transmisiones de valores mobiliarios recogidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Se pretende descubrir aquellas transmisiones encubiertas de inmuebles que subyacen en algunas enajenaciones de títulos-valores
5. Operaciones societarias sin tributación efectiva por la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por haberse acogido al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o por tratarse de sociedades disueltas al amparo del régimen fiscal establecido para la disolución y liquidación de sociedades patrimoniales
6. Realización de actuaciones de comprobación de valor de las transmisiones realizadas, así como de control, en colaboración con la AEAT, de la ocultación del precio efectivamente satisfecho mediante la utilización de billetes de alta denominación.

➤ **TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO**

Las actuaciones girarán en torno a la comprobación de bases imponibles.

➤ **IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

Como es sabido, a partir del ejercicio 2008 se aplica una bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio a todos los sujetos pasivos, ya lo sean por obligación personal o real de contribuir, lo que supone la supresión del gravamen por este impuesto. Así mismo, se suprime la obligación de presentar declaración por este impuesto. No obstante lo anterior, subsisten períodos no prescritos, al tiempo que las consabidas interacciones con el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Es por ello que en relación con este tributo se prevé incidir en

1. La identificación de obligados a presentar declaración por este Impuesto que hayan eludido tal obligación.
2. La determinación de discrepancias entre el patrimonio declarado y el imputado, a través de la comprobación de los datos existentes, entre otras, en las bases de datos de la Generalitat y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
3. La comprobación de la procedencia de la aplicación de las exenciones previstas para activos empresariales y profesionales y participaciones sociales, reguladas en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Si, en el curso de las actuaciones, se detectasen supuestos en los que se aplicaron indebidamente las citadas exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, se analizará, en su caso, su repercusión en las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.- DIRECTRICES GENERALES DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO DE LA AEAT PARA 2011

La Agencia Tributaria ha marcado unas directrices de carácter continuista con las marcadas en años anteriores, pero con un especial énfasis en dos aspectos: la lucha contra la ingeniería fiscal y financiera, y el incremento de las acciones presenciales en locales y negocios para detectar la economía sumergida y la lucha contra la ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.

A continuación destacamos las principales líneas del referido plan:

📌 DETECCIÓN DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA

Contempla el Plan el control de las rentas no declaradas por personas físicas que estén percibiendo prestaciones asistenciales (básicamente desempleados), o la detección de trabajadores falsamente autónomos y, en definitiva, en la identificación de actividades económicas no declaradas, o declaradas sólo parcialmente. No se olvida, por su parte,

del seguimiento de los canales de comercialización de bienes importados, así como del valor declarado en aduana.

Para llevar a término lo anterior se incrementan las visitas de los Inspectores a los locales y se intensifica la coordinación de información sobre actividades económicas con la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección del Trabajo. A estos efectos, se apunta que se consolidará el censo único compartido por las Administraciones de las Comunidades Autónomas así como el intercambio de información con las entidades locales.

Por último, como ya informamos en su día, el Real Decreto 1808/2008, de 3 de noviembre, se aprobó con el objeto de desarrollar reglamentariamente la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, previéndose la instauración de una declaración informativa a cargo de las compañías suministradoras de energía eléctrica en relación con la referencia catastral de los inmuebles. Esta declaración fue aprobada mediante la Orden EHA 2041/2009 de 16 de Julio, que crea el modelo 159 de declaración anual de consumo de energía eléctrica. A través de este modelo la Agencia Tributaria conocerá de la existencia de consumos incompatibles con las situaciones declaradas, pretendiéndose, pues, la detección de situaciones irregulares como la existencia de viviendas arrendadas no declaradas, de falsas viviendas habituales, o el nivel de la actividad desarrollada en los inmuebles, en su caso, y coherencia de la misma con el volumen de actividad declarado, entre otras.

- **INVESTIGACIÓN DEL FRAUDE FISCAL**

Con el ánimo de descubrir hechos o bases no declarados y realizar las oportunas regularizaciones y recaudación de lo no ingresado, se plantea el control de los siguientes aspectos:

1. Actividades profesionales.- Potenciación de las actuaciones de control con el objetivo de descubrir ingresos no declarados o detectar gastos ficticios a través de la revisión de partidas aparentemente desproporcionadas. El control recaerá asimismo sobre posibles emisores de facturas falsas que tributen en régimen de módulos, tal y como ha resultado práctica habitual en los últimos años.

2. Operaciones con utilización de billetes de alta denominación.- Continúa el control hacia los contribuyentes involucrados en operaciones con utilización de billetes de alta denominación (billetes de 200 y 500 euros) y de movimientos de efectivo por importes especialmente elevados.
3. Subcontrataciones.- Identificación de subcontratistas falsos por carecer de actividad económica real, creadas a los efectos de generar facturas falsas que generan deducciones fiscales en la receptora; e identificación, asimismo, de empresas subcontratistas que sí desarrollan actividad real pero que operan en la economía sumergida sin declarar o sin ingresar sus cuotas tributarias.
4. Control de no residentes.- Detección de relaciones jurídicas de los que tengan cuentas bancarias en territorio español.

- **INGENIERÍA FISCAL O PLANIFICACIÓN FISCAL ABUSIVA**

En este apartado se prevé la identificación de las actuaciones que mediante la ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva (cuestión cuya aplicación debe arbitrarse caso por caso, pese a la *vis* expansiva que con más frecuencia de la deseada atribuye la Agencia Tributaria a tal concepto) persigan la generación de estructuras tendentes a ocultar o minorar la tributación.

El centro de la investigación se ubica, pues, en las estructuras fiduciarias que oculten la identidad de los últimos titulares de rentas y patrimonios; prácticas financieras tendentes a ocultar cuentas u operaciones, o a acreditar indebidamente gastos financieros, sobre todo, intragrupo; la existencia de deslocalizaciones artificiales de rentas y patrimonios, etcétera.

- **CONTROL SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

El control sobre los precios de transferencia se proyecta en tres grandes áreas de riesgo: a) las operaciones de reestructuración empresarial y su valoración; 2) las operaciones con intangibles y 3) el tratamiento de las pérdidas derivadas de la crisis para evitar estrategias de compensación.

- **TRIBUTOS CEDIDOS**

Tras el impulso y desarrollo de los intercambios de información entre las Administraciones tributarias autonómicas y la estatal, cabe destacar los siguientes ámbitos de actuación: la comprobación de las declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio relativas a los ejercicios anteriores a 2008 y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la coordinación respecto a la tributación de las operaciones inmobiliarias entre el IVA y el ITPyAJD, con la correspondiente comprobación de valores, así como el control de las operaciones de reestructuración declaradas exentas de la modalidad del impuesto sobre operaciones societarias.

- **CONTROL DEL COMERCIO EXTERIOR Y DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES**

Se prestará especial atención al control del valor en Aduana de las mercancías importadas, a las actuaciones relacionadas con la seguridad de la cadena logística así como al control de la aplicación de las exenciones o bonificaciones, en especial en el Impuesto sobre Hidrocarburos y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

- **ACTUACIONES EN MATERIA DE RECAUDACIÓN**

En esta materia pone énfasis la Agencia Tributaria en las actuaciones de aseguramiento del crédito, a cuyo efecto prevé la realización del pertinente análisis ya desde las fases incipientes de los procedimientos de revisión tributaria con la finalidad, en su caso, de proponer la adopción de las medidas cautelares que se tengan por convenientes, así como de iniciar procedimientos de derivación de responsabilidad.

Se prevé asimismo el impulso a las derivaciones de responsabilidad en caso de detección de fraudes en fase recaudatoria, y el control de las actuaciones en el marco de los procedimientos concursales.

Por último, como señalábamos anteriormente, la AEAT ha querido sacar a los inspectores a la calle, lo cual se pone de manifiesto en previsiones expresas contenidas en el Plan de Control Tributario resumido con anterioridad. No en vano, se están

personando en diferentes centros empresariales inspectores tributarios acompañados de funcionarios de la Inspección de Trabajo, solicitando sin previo aviso información de tipo formal relacionada con la actividad empresarial desarrollada en tal centro empresarial para contrastarla con la que figura en su base de datos censal, sobre medios de pago utilizados, control de las existencias, ubicación de los inmuebles y maquinaria destinada a la actividad, etcétera.

3. BREVE RESEÑA DE RECIENTE JURISPRUDENCIA, DOCTRINA TRIBUTARIA Y LEGISLACIÓN.

- **Responsabilidad prevista en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria en caso de pagos realizados a deudores concursados derivados de obligaciones contractuales.**

En la delicada situación económica en la que nos encontramos se suscitó a la Subdirección General de Procedimientos Especiales del departamento de Recaudación de la AEAT cuál debía ser el criterio a seguir por los órganos de recaudación con relación a la aplicabilidad del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria en caso de que el pago se efectúe a un deudor concursado, cuando se haya denegado al citado deudor el certificado previsto en dicho precepto por tener deudas pendientes.

Recordemos que dicho precepto prevé la responsabilidad subsidiaria de “las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”, pudiendo enervarse dicha responsabilidad en el caso de que el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración

tributaria durante los doce meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

Pues bien, para tales casos dicha subdirección fijó doctrina, de un modo a nuestro juicio plausible, en el sentido de que “cuando los deudores de un concursado que hubiera solicitado el certificado a que se refiere el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria en los doce meses anteriores, efectúen los pagos a los que queden obligados por contrato, previo requerimiento del juez o de la administración concursal, no procederá la derivación de responsabilidad prevista en dicho artículo al no apreciarse la concurrencia del elemento subjetivo que integra esta responsabilidad, aunque se les haya denegado el citado certificado.”

- **Procedimiento a seguir para comunicar la variación del grupo fiscal hasta la aprobación del nuevo modelo de pagos fraccionados de grupos.**

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2011 se ha modificado la forma de comunicar las variaciones de composición de los grupos fiscales, de tal suerte que ésta únicamente se lleva a término cuando realmente exista tal variación, debiendo implementarse a través del modelo de pago fraccionado (modelo 222).

Ello no obstante, y como quiera que por cuestiones de tiempo no resultaba posible la modificación del citado modelo para la inclusión de la comunicación de la variación de composición del grupo antes del plazo para la presentación del primer pago fraccionado de 2011, la AEAT emitió una nota informativa en la que establece provisionalmente que dicha comunicación se realizará mediante un formulario específicamente habilitado en el modelo 222 que permitirá comunicar las variaciones en la composición del grupo que vayan a tener efecto en el primer pago fraccionado de 2011.

- **Novedades Fiscales de la Ley de Economía Sostenible**

Como es sabido, el pasado 5 de Marzo se publicó en el B.O.E. la Ley 2/2911, de economía sostenible, en cuyas 203 páginas se insertaron algunos preceptos de trascendencia tributaria, entre los que destacamos los que siguen:

1. Se fija una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 8% por la realización de determinadas inversiones medioambientales (la deducción por este tipo de inversiones era del 10% en 2006 fijándose un calendario por el que se reducía progresivamente el porcentaje de la deducción hasta desaparecer en 2011). Esta deducción, cuyos porcentajes alcanzaban el 2% y 0% en los ejercicios 2010 y 2011 se recupera con la Ley de Economía Sostenible, pero sólo para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de dicha Ley por lo que, salvo corrección en contrario, a los ejercicios 2010 y 2011 (en el caso general de empresas cuyo ejercicio social coincide con el año natural) les será de aplicación el régimen anterior.
2. Igual ocurre con la deducción por actividades de innovación tecnológica, que se incrementa del 8% al 12%, pero también para los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley. Asimismo, se incrementa del 50% al 60% el límite máximo de aplicación de las deducciones por I+D+i y TIC cuando el importe de dichas deducciones que correspondan a gastos e inversiones del propio período impositivo, excedan del 10 % de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna o internacional y las bonificaciones aplicables.
3. Se extiende en el ámbito del IRPF, y con efectos 1 de enero de 2010 (aplicable, pues, a la declaración del impuesto a presentar próximamente) la reducción por obtención de rendimientos de actividades económicas a los autónomos dependientes, si se cumplen determinados requisitos. Bastará ahora con que dicho trabajador facture a una misma empresa el 75% de sus ingresos, frente al 100% que se exigía antes.

- **Informe de la Dirección General de Tributos de 7 de Marzo de 2011 referido a la aplicación temporal del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, en lo concerniente a la modificación de la regulación del recurso cameral permanente.**

El citado Informe de la Dirección General de Tributos interpreta el apartado dos de la disposición transitoria primera del mencionado Real Decreto-Ley que regula la aplicación temporal de la eliminación del Recurso Cameral Permanente.

A efectos prácticos y para evitarle al lector el estudio del complejo mecanismo de recaudación del Recurso Cameral en el que se concitan los conceptos de devengo, exigibilidad e ingreso, así como la vía utilizada por el legislador para su supresión, exponemos a continuación el resumen de las liquidaciones a recibir tras la reforma legal:

<p>Liquidaciones a recibir durante 2011</p>	<p>Liquidaciones del Recurso Cameral Permanente con base en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Impuesto de Sociedades del ejercicio fiscal 2009 (con independencia de la cifra de negocios de la entidad) ✓ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio fiscal 2009 ✓ Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio fiscal 2010
<p>Liquidaciones a recibir durante 2012</p>	<p>Liquidaciones del Recurso Cameral Permanente con base en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Impuesto de Sociedades del ejercicio fiscal 2010 (sólo entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades cuya cifra de negocios hubiera sido igual o superior a 10 millones de euros en el ejercicio fiscal 2009)

Por lo tanto, la mayoría de profesionales y empresas, con excepción de las entidades sometidas al impuesto sobre sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios superara los diez millones de euros en 2009, abonarán sus últimas cuotas del Recurso Cameral Permanente durante el año 2011.

- **Jurisprudencia en materia de IVA sobre la deducibilidad del mismo concurriendo defectos formales**

En algún caso la administración tributaria puso peros a la deducibilidad del IVA que la empresa afectada debió autorrepercutirse, precisamente porque había olvidado u omitido implementar dicha operativa, con lo que incurría en un defecto formal que permitía a la administración tributaria exigir el IVA devengado desde que dicho devengo se produjo, pero no admitía el soportado desde la misma fecha.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas contempló un caso similar en su Sentencia del asunto ECOTRADE SpA, de 8 de mayo de 2008, en el que concurría el agravante de que el derecho a la deducibilidad del IVA soportado había ya prescrito. El análisis se centraba, pues, en si el incumplimiento de obligaciones contables o registrales puede alcanzar el efecto de impedir el ejercicio de sacrosanto derecho a la deducción del IVA soportado. La respuesta del TJCE fue rotunda y negativa, expresando con una claridad que deja poco pábulo a las dudas y a la interpretación que *“el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales”*, y que *“puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (...) Por tanto tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA”*.

Pues bien, nuestro Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de diciembre de 2010 acogió dicha doctrina en su fundamento jurídico segundo en el que señaló que “(...) *Esta clase de sujetos pasivos se auto-repercute el tributo adquiriendo el derecho a deducirse la integridad del mismo (artículo 92.1, puntos 2º, 3º y 4º). El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha indicado, para el caso de los sujetos pasivos invertidos (que en este punto responde a los mismos parámetros que el propio de las importaciones y de las entregas intracomunitarias de bienes), que el obligado tiene derecho a deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo que, en principio nada adeuda al Tesoro Público [sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 , apartado 56)].*”

La trascendencia de los anteriores pronunciamientos se extiende allende la cuestión estrictamente debatida (deducibilidad del IVA en casos de autorrepercusión de cuotas), adentrándose en la consagración de la preeminencia de los derechos sustantivos cuando se opongan a los mismos cuestiones formales o procedimentales no esenciales, fundamentalmente en materia de IVA por aplicación del principio de neutralidad sobre el que pivota el tributo.

Abril de 2011

Esta comunicación reviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.