

# Reseña de actualidad fiscal



**Miguel Caamaño**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

## Retenciones incorrectamente calculadas e IVA indebidamente repercutido

Todos celebramos el pasado año 2007 la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero (cuyo criterio fue inmediatamente suscrito por la Audiencia Nacional en sentencias de 29 de junio y 2 de octubre) relativa a actuaciones de comprobación sobre retenciones, en aquellos casos en que se le regulariza al retenedor sin tener en cuenta que el retenido no ha deducido más que los importes que realmente fueron –correcta o incorrectamente, da igual– objeto de retención, dando lugar con ello a un caso de doble imposición, así como al consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración.

Como es ya sabido, la citada STS de 27 de febrero de 2007 –y más tarde las citadas de la AN– confirman la tesis de que no cabe exigir las cantidades que debieron retenerse en aquellos casos en que el retenido haya deducido la cantidad que se le retuvo y no la que debió retenerse, y que el retenedor ingresó en su día el importe retenido. Cuando concurren estas circunstancias, la solución no consiste en devolver al retenido las mayores retenciones, para que sea éste quien a su vez las devuelva al retenedor, sino que el TS sienta el criterio de que no es posible regularizar al retenedor, sin perjuicio del cobro de eventuales intereses y sanciones. La Administración no puede, en definitiva, levantar acta en concepto de retenciones incorrectamente calculadas cuando el retenido sólo dedujo los importes que realmente fueron objeto de retención.

¿Cómo puede probar el retenedor ante una eventual inspección el hecho de que el retenido sólo ha deducido los importes realmente retenidos y no los que debieron haberle sido retenidos? Pues al respecto señala el TS –y también a la postre la AN– que al contribuyente le basta con realizar la alegación, siendo la Administración la que debe probar, en su caso, lo contrario.

¿Es posible trasladar tan sensato, afortunado y esperado razonamiento al ámbito del IVA?

Como es sabido, en el ámbito del IVA el problema de la doble imposición –y también del consiguiente enriquecimiento injusto para la Administración– se produce cuando se deniega la deducción del IVA soportado (por ejemplo porque la operación no está sujeta o porque la factura no corresponde

a una operación real), y no se reconoce paralelamente el derecho a la devolución del IVA ingresado por el proveedor o emisor de las facturas. El argumento que venía utilizando la Agencia tributaria consistía en negar legitimación al repercutido para solicitar dicha devolución, pero tal argumento ya no es válido tras la clara dicción en tal sentido del vigente Reglamento de Revisión (RD 520 /2005).

Obsérvese que incluso en los supuestos de facturas falsas, lo que se pretende a menudo es defraudar el Impuesto sobre Sociedades o el IRPF, pero no el IVA, que se suele ingresar por el emisor de la factura. Y como esa conducta ya se castiga, incluso con una sanción agravada, en el impuesto eludido (IS o IRPF), no existe razón alguna para negar el derecho a la deducción, o en su defecto devolución, del IVA efectivamente soportado.

Pues bien, también en el ámbito del IVA, además del ya comentado de la retenciones, la Audiencia Nacional (v.gr. SAN de 2 de octubre de 2007) ha modificado su doctrina, para admitir que, de no ser deducible el IVA soportado, ha de reconocérsele directamente al repercutido el derecho a la devolución de las cuotas soportadas, lo cual, como sostiene Falcón Tella, puede incluso conllevar unos mayores intereses. Por ejemplo, si el IVA se ingresó en el primer trimestre por el emisor de la factura, y el destinatario lo dedujo en el segundo trimestre, la Administración podrá exigir el IVA erróneamente deducido con intereses desde el 21 de julio, pero habrá de reconocer el derecho del repercutido a la devolución con intereses desde el 21 de abril anterior.

## Rectificación de cuotas de IVA a causa de un cambio de criterio por parte de la Administración

La DGT modifica el criterio sostenido en relación con la tributación del derecho de superficie en el IVA, de manera que la entrega de la edificación que hace el superficiario al propietario del terreno pasa a ser considerada como una entrega de bienes, debiendo la parte proporcional del derecho de superficie que constituye su contraprestación tributar en este momento y no anticipadamente al constituirse el mismo, como ocurría antes, cuando se incluía en la base imponible del impuesto que se devengaba en ese momento, además del canon, el valor

de mercado de las edificaciones que iban a ser objeto de reversión.

Pero tan interesante como la cuestión de fondo decidida por la DGT (CV de 18 de septiembre de 2007) es la de orden procedimental, concretamente la relativa a si el propietario del terreno debe rectificar las cuotas que ha repercutido y cuál es el alcance temporal de este nuevo criterio en relación con las mismas.

La DGT entiende que efectivamente procede la rectificación, si bien, debido a que la misma se debe a un error fundado de derecho originado por el cambio de criterio, la diferencia, en el caso de que implique un aumento de las cuotas repercutidas, se puede incluir en la declaración-liquidación del periodo en que vaya a realizarse, sin necesidad de una complementaria, y sin dar lugar a intereses de demora ni recargos, mientras que, si supone una disminución, se puede solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar la situación en la declaración-liquidación del periodo de rectificación o posteriores hasta un plazo máximo de un año.

Añade la DGT que la rectificación debe hacerse cuando se tiene constancia del cambio de criterio, ya que éste equivaldría al establecido en la LIVA como el momento en el que se conozcan las causas de determinación incorrecta de las cuotas, y siempre respecto de las de los cuatro años anteriores.

En segundo lugar, la entidad plantea si procede rectificar las cuotas deducidas y, teniendo en cuenta que está sometida a prorrata, si debe solicitar a los superficiarios la rectificación de las cuotas que le han repercutido y soportar una nueva repercusión al entrar en posesión de los edificios con motivo de la reversión de los mismos. La DGT considera que procede la rectificación de acuerdo con el régimen establecido en el art. 114 LIVA, de manera que si hay que incrementar el importe deducido, la rectificación se puede realizar en la declaración-liquidación del periodo impositivo en el que se tenga el justificante de rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas o en las declaraciones siguientes hasta un plazo máximo de un año; y si hay que minorarlo, al tener la rectificación su origen en un error fundado de derecho (el cambio de criterio administrativo), podrá hacerlo también en la declaración-liquidación del periodo en que

reciba el justificante del derecho a deducir con rectificación de las cuotas soportadas. En este caso tampoco procederá la liquidación de recargos ni de intereses de demora.

### **Pactos sucesorios y transmisión de bienes en Galicia desde el punto de vista fiscal**

El artículo 209 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, califica el pacto de mejora como pacto sucesorio. Asimismo, el artículo 214 establece que *"Son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos"*. Y el artículo 215 completa al anterior señalando que *"Los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado"*.

¿Cuál es, pues, el régimen fiscal de los pactos de mejora, habida cuenta que los bienes se pueden transmitir tanto en vida del mejorante como *mortis causa*?

El pacto de mejora constituye, en efecto, un negocio jurídico gratuito y que tiene la naturaleza jurídica de negocio *mortis causa*. Al constituir el pacto de mejora una adquisición *mortis causa*, al cálculo de la liquidación serán aplicables los elementos que determinan su tributación por el concepto sucesiones del ISD, en particular todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para las sucesiones y no para las donaciones.

Ahora bien, la propia DGT (CV de 22 de enero de 2007) advierte que debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 24.1 de la Ley del ISD, con arreglo al cual *"en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo"*. Por consiguiente, si el pacto de mejora se formaliza con simultánea entrega de bienes al mejorado –por tanto, en vida del mejorante–, en la medida en que el pacto de mejora lleva consigo

la transmisión de la propiedad de los bienes, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho pacto y no cuando se produzca la muerte del mejorante. Se devenga, por tanto, en vida del mejorante, esto es, en el momento en que el mejorado adquiere la propiedad sobre los bienes, pero se calcula la cuota a pagar como si de una transmisión *mortis causa* se tratase.