

# ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN INSPECTORAS: LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO COMO CONSECUENCIA DE LA CALIFICACIÓN INSPECTORA DE CONTRATOS Y OPERACIONES MERCANTILES PARA REGULARIZAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**CARMEN MÁRQUEZ SILLERO**

*Doctora en Derecho  
Abogada*

**ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

LA calificación tributaria de los hechos o negocios efectuada durante las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, con propuestas de regularización-liquidación en Acta de Inspección, por un concepto impositivo determinado (Impuesto sobre Sociedades) hace nacer el deber y la obligación de la Administración tributaria de incluir en Plan de Inspección y proponer la regularización de los mismos hechos calificados por cualquier otro concepto impositivo procedente (Impuesto sobre el Valor Añadido). Y ello, aunque suponga el nacimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor del sujeto inspeccionado.

El incumplimiento de este deber por parte de la Inspección origina incertidumbre e indefensión jurídica del sujeto inspeccionado, con posible exigencia de responsabilidad administrativa, por negarle o impedir el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El alcance expansivo a cualquier tributo de la aplicación de la calificación tributaria a unos hechos y circunstancias comprobadas por la Inspección durante sus actuaciones, puede llegar a producir novaciones de obligaciones tributarias con efectos sobre los plazos de caducidad o prescripción.

El Ordenamiento tributario dispone de normas que permitan revocar los actos administrativos tributarios que no se ajusten a ellas, así como el señalamiento minucioso de los procedimientos a seguir para que los efectos generales de la calificación tributaria beneficien al sujeto de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras.

**Palabras clave:** calificación tributaria y efectos.

# Sumario

- I. Introducción.
- II. La calificación tributaria.
- III. El supuesto de hecho comprobado.
- IV. La propuesta inspectora de regularización en el Impuesto sobre Sociedades.
  - 1. La indefensión jurídica del sujeto inspeccionado.
  - 2. La existencia de ingresos indebidos.
- V. El deber y la obligación de la Administración a regularizar la situación tributaria nacida de la calificación inspectora.
- VI. La devolución de ingresos.
  - 1. Régimen de cada tributo: Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - 2. Régimen general.
- VII. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

En la práctica diaria de aplicación de los tributos sucede con relativa frecuencia que, durante la instrucción de un procedimiento inspector, en la fase de actuaciones ante y por los jefes de las unidades o equipos en cuyos planes de inspección se ha incluido al obligado tributario, se presenten supuestos de hecho o la realización de operaciones mercantiles que, aunque plenamente válidas sustancial y formalmente a la luz de un determinado ordenamiento jurídico (civil, mercantil, laboral...), el tratamiento jurídico tributario aplicado y declarado por el sujeto pasivo no sea el correcto.

Estas circunstancias se dan de forma reiterada en el sector inmobiliario, predominante, hasta fechas recientes, en la economía nacional por el etéreo e hipotético contenido de su objeto negociador (compromisos de compraventa futuras de inmuebles inexistentes o en proyecto, condicionados, la mayoría de las veces, a la obtención de autorizaciones o licencias administrativas de imposible o dudosa concesión legal...).

Cuando el Inspector Actuario tiene un conocimiento pleno y exacto de todas las circunstancias reales del supuesto de hecho sometido a sus actuaciones de comprobación e investigación <sup>1</sup>, incluidas las temporales por razones de devengo, y llega a la conclusión fundada de que su verdadera naturaleza no se adecua a los supuestos previstos en las normas aplicadas en las declaraciones tributarias presentadas por el sujeto pasivo, debe proceder a la calificación tributaria de los hechos comprobados y sustituir, mediante una propuesta de regularización, el régimen tributario aplicado por el correspondiente a la naturaleza jurídica del hecho u operación mercantil comprobada <sup>2</sup>.

## II. LA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA

En el mundo del Derecho en general existen categorías jurídicas que deben entenderse como conceptos o instituciones y emplearse como medios de ordenación con cierto rigor técnico.

En el ámbito específico del Ordenamiento Financiero y Tributario existe, junto a la interpretación de las normas tributarias <sup>3</sup> y con idéntico alcance y aplicación que en el Derecho común, la categoría propia y única del mismo, como es la calificación tributaria del hecho, acto o negocio realizado, que en íntima conexión aplicativa con la interpretación, permite que la obligación de contribuir se ajuste a la verdadera capacidad económica de los ciudadanos <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Artículos 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 171 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarias.

<sup>2</sup> Artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Calificación*. «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

<sup>3</sup> Artículos 12 y 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>4</sup> Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

La calificación procede y debe ser aplicada por el órgano competente en cada caso, cuando la opción o el resultado tributario obtenido por el sujeto pasivo mediante la celebración de contratos y consecuente realización de operaciones mercantiles, una vez comprobada su verdadera naturaleza jurídica, se constate que no son acordes, o incluso, repugnen a la lógica del sistema jurídico general vigente y, en particular, al mandato de las disposiciones tributarias concretas y en su conjunto.

Porque el deber ser jurídico del contribuyente consiste en usar aquella institución jurídica (hecho, acto o negocio) más usual, normal, apropiada por lógica y racional, para el fin u objetivo lícito perseguido en circunstancias normales e independientes entre las partes del mismo. Es decir, se debe llevar a cabo aquel hecho, acto o negocio que defienda y ampare los intereses particulares recíprocos de las partes, sin que se dañe el interés ajeno, tanto privado de otros interesados, como sobre todo, el interés general o público cuya defensa corresponde, en el ámbito tributario, a la Hacienda Pública a través, entre otros organismos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria <sup>5</sup>.

De no actuar de acuerdo con este deber ser jurídico, se desnaturaliza y se pone en duda la verdadera naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios que se pretenden gravar por las normas tributarias y motiva que los órganos competentes utilicen la calificación tributaria para reconducir los comportamientos tributarios de los ciudadanos a la normalidad.

El artículo 115. *Potestades y funciones de comprobación e investigación*, punto 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala que «En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos».

En la calificación tributaria, el órgano competente, en este caso la Inspección, no ignora y respeta la validez del contenido y formas negociables empleadas por las partes en la regulación y defensa de sus propios intereses particulares, pero, en cumplimiento del mandato imperativo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, en íntima conexión con el artículo 12 de la misma Ley y el 31.1 de la Constitución, prescinde de ellos a efectos exclusivos tributarios y aplica, mediante una propuesta de regularización contenida en el acta <sup>6</sup>, el régimen fiscal específico previsto en la normativa del impuesto de que se trate.

Este es el efecto natural de la calificación tributaria, como categoría jurídica autónoma e independiente. Los citados preceptos habilitan a la Inspección para prescindir de los negocios con origen, contenido y formas protectoras de intereses privados pero que, calificados por los interesados de buena o mala fe al recogerlos en sus declaraciones tributarias, comportan una grave desprotección de los intereses ajenos de la Hacienda, interesada en las mismas operaciones mercantiles al amparo de las normas fiscales. Por ello, la Inspección puede y debe sustituir el inicial régimen jurídico tributario aplicado por los interesados, por el que corresponde a la realidad y verdadera naturaleza de los hechos, actos o negocios, resultante de la comprobación e investigación llevada a cabo.

<sup>5</sup> Artículo 5.2, párrafo segundo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>6</sup> Artículos 143.2 y 153 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 176 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarias.

### III. EL SUPUESTO DE HECHO COMPROBADO

En el ejercicio de la facultad y deber de calificar, el Inspector Actuario ha regularizado, mediante la aplicación a la naturaleza jurídica del negocio base de las operaciones mercantiles generadoras de la renta gravada, los preceptos del Impuesto sobre Sociedades correspondientes, pero sin pronunciarse ni regularizar al mismo tiempo, las consecuencias tributarias directas que el mismo negocio jurídico y operaciones mercantiles producen en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El supuesto real objeto de comprobación es, en resumen, el siguiente:

Un agente urbanizador (A) suscribe en una fecha del ejercicio 2003, un compromiso de compraventa futura sujeta a condición. Su objeto es la adquisición por la sociedad (B) a un determinado precio, porciones de superficies construidas para distintos fines de explotación.

Un año más tarde, la sociedad (B), adquirente inicial y titular de los derechos nacidos del compromiso de compraventa, cede tales derechos a otra entidad (C) cesionaria, que viene a ocupar ante el agente urbanizador (A) la misma posición contractual que la entidad cedente (B).

Unos meses después, el agente urbanizador (A) y la entidad cesionaria (C) pactan la modificación del compromiso de compraventa y añaden el acuerdo de compensar a metálico la renuncia de la cesionaria (C) a los derechos adquiridos frente al agente urbanizador (A) por subrogación de la cedente (B). Además, se amplían los derechos de tanteo y arrendamiento reconocidos a su favor.

Más tarde, el agente urbanizador (A) y la cesionaria (C) acuerdan la resolución del compromiso de compraventa con sus modificaciones ulteriores y se pacta de nuevo la compensación económica a metálico a favor de la cesionaria (C) por la renuncia o pérdida de sus derechos, a saber, el arrendamiento de cosas futuras y el cumplimiento de hipotéticos compromisos.

Como consecuencia de la resolución del contrato, se procede por el agente urbanizador (A), a la devolución a la cesionaria (C) de la parte del precio (pagos anticipados) pagado a la firma del contrato de compromiso de compraventa, más las cuotas de IVA correspondientes a los mismos, así como al pago de determinadas cantidades por la renuncia de los derechos adquiridos.

Tiempo después, se firma un Anexo entre el agente urbanizador (A) y la cesionaria (C) que modifica la forma de pago de las compensaciones convenidas y se fijan las condiciones de los contratos de arrendamiento de cosas futuras.

Las partes contratantes calificaron jurídicamente a las operaciones mercantiles como sujetas y no exentas –gravadas– por el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>7</sup> al estimar que todas las cantidades cobradas, cualquiera que fuera su denominación, formaban parte del precio o contraprestación debida y, por tanto, de la base imponible del impuesto<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Artículo 4.Dos a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>8</sup> Artículo 78. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que la ejecución y el cumplimiento del contenido objetivo de los derechos y obligaciones nacidos de los pactos y contratos celebrados, motivaron la emisión, registro y pago de la facturas de las operaciones, con los requisitos legales y reglamentarios tributarios, incluidas las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes repercutidas, cobradas e ingresadas en el Tesoro Público y las soportadas, pagadas y deducidas en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos.

En el ejercicio de 2007 se inician y finalizan actuaciones generales de comprobación inspectora a la cesionaria (C) correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004.

#### **IV. LA PROPUESTA INSPECTORA DE REGULARIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La contratante cesionaria (C), incluida en Plan de inspección para comprobar e investigar su situación tributaria de los ejercicios 2003 y 2004 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, consideró que las cantidades recibidas en dos ejercicios diferentes del agente urbanizador (A), en concepto de compensación a la renuncia de sus derechos obtenidos por subrogación del cedente (B), era un ingreso, renta o beneficio extraordinario del ejercicio en que las percibió, procedente de la venta de un inmovilizado inmaterial. Sus importes fueron incluidos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades declarado en tiempo y forma y se aplicó la deducción en cuota por reinversión de beneficios extraordinarios<sup>9</sup>.

El Inspector Actuario, como resultado de las comprobaciones realizadas y documentadas a efectos de prueba en Diligencias, llega a la conclusión de calificar al contrato firmado como «compromiso de cosa futura sujeto a condición» cuyo incumplimiento, aunque pactado, hace nacer el derecho de la cesionaria (C) a percibir del agente urbanizador (A) determinadas cantidades en concepto de devolución de pagos anticipados del precio y de «indemnizaciones o compensaciones por resolución de contrato».

En consecuencia, el Inspector Actuario, en la propuesta de regularización del acta por el concepto impositivo Impuesto sobre Sociedades, además de rectificar el criterio de imputación temporal aplicado, no reconoce el derecho a la deducción en cuota por reinversión del beneficio extraordinario obtenido en la venta del inmovilizado inmaterial, al estimar que dicho beneficio no procede de la transmisión de un elemento del inmovilizado inmaterial, sino de la percepción de unas indemnizaciones o compensaciones, no vinculadas al precio de las operaciones mercantiles.

Finalizan las actuaciones inspectoras sin manifestar en Diligencia ni regularizar en acta la situación tributaria que su calificación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, origina en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>9</sup> Artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, redacción por la Disposición final 2.ª apartado 22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2007. *Vid.* «La exención por reinversión de beneficios extraordinarios: Los requisitos legales formales. Efectos sobre el beneficio fiscal». A. MÁRQUEZ. *Rev. Impuestos* n.º 2, enero 2008, págs. 16-26.

## 1. La indefensión jurídica del sujeto inspeccionado.

El alcance de la calificación que, perfectamente fundada en Derecho, efectúa el Inspector para apoyar su propuesta de regularización de la situación tributaria para un impuesto (Sociedades), no puede limitar sus efectos jurídicos tributarios de regularización, al ámbito exclusivo de ese impuesto directo, sino que, de forma simultánea, se produce un efecto reflejo de ineludible aplicación a la técnica de otros tributos, relacionados empresarial y mercantilmente con aquel, como sucede entre otros, con el Impuesto sobre el Valor Añadido. El principio de estanqueidad de los tributos es una reminiscencia histórica en un sistema fiscal moderno como debe ser el nuestro.

Porque, el Inspector modifica, con su calificación de los hechos y circunstancias comprobadas a afectos tributarios, el régimen tributario aplicado de algunos de los importes de las operaciones mercantiles del Impuesto sobre Sociedades: califica como indemnizaciones o compensaciones no vinculadas al precio, lo que el sujeto pasivo calificó y declaró como precio por la renuncia de sus derechos.

De lo que resulta que de manera indirecta, una operación sujeta y no exenta –gravada– por el Impuesto sobre el Valor Añadido y declarada como tal, al formar parte del precio o contraprestación, y por tanto, de la base imponible del impuesto las cantidades cobradas, se transforma en otra operación no sujeta –no gravada– a dicho impuesto, porque las indemnizaciones o compensaciones no vinculadas al precio de las operaciones, no forman parte de la base imponible del impuesto <sup>10</sup>.

Parece que no fueron debidamente atendidas las manifestaciones verbales de los contribuyentes inspeccionados al Inspector durante las actuaciones de instrucción del expediente, sobre su deseo de que, mediante el acta correspondiente, el Actuario regularice su situación durante la instrucción del citado expediente, o, alternativamente, dejara constancia escrita de la misma en Diligencia, sobre devolución de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente ingresadas, para poder disponer de una prueba documental que les permita iniciar, a su solicitud, un expediente de devolución de ingresos indebidos ante Gestión Tributaria.

Esta forma de proceder, carente de fundamento, da lugar a incertidumbre e incluso a una indefensión de los contribuyentes, al menos parcial.

## 2. La existencia de ingresos indebidos.

Es indudable que el acta con la propuesta de regularización inspectora por el Impuesto sobre Sociedades, sobre la base de la calificación tributaria de los contratos y operaciones mercantiles comprobadas, ha dado lugar a una situación tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido para el obligado tributario de ingresos indebidos que hay que regularizar, por cuanto la cantidad realmente ingresada en concepto de pago por dicho impuesto, ha sido superior al importe a ingresar resultante de una autoliquidación inicial.

Pero cabe preguntarse ¿Ha habido realmente un ingreso indebido en sentido técnico jurídico tributario? ¿Qué del principio de neutralidad en la mecánica aplicativa del Impuesto sobre el Valor

<sup>10</sup> Artículo 78.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a *sensu contrario*.

Añadido en el orden empresarial? ¿Existe enriquecimiento injusto a favor de alguien que motive una devolución? ¿A quién corresponde la iniciativa, instrucción, propuesta y resolución de la posible devolución por ingresos indebidos?

En principio, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Departamentos de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria) establecer los criterios y realizar las actuaciones administrativas regladas que, sobre la base de la información disponible en cada caso, general o particular, le permitan apreciar la existencia, cuando menos, de indicios suficientes sobre la posible procedencia o no, total o parcial, de un ingreso indebido y el correspondiente derecho a la devolución solicitada ante Gestión o Inspección: haciéndolo constar expresamente el Inspector actuante en las Diligencias o Acta levantadas durante el desarrollo e instrucción de un procedimiento inspector, a instancia del sujeto inspeccionado o de oficio por el propio Inspector Actuante.

La Ley General Tributaria <sup>11</sup> reconoce como obligaciones y deberes de la Administración Tributaria de contenido económico «a cumplir frente a los obligados tributarios, entre otras, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo», correspondientes a «cantidades ingresadas o soportadas indebidamente como consecuencia de la aplicación del tributo», así como la devolución de «los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias...».

Es incuestionable que, con independencia de la neutralidad de las operaciones mercantiles producida a efectos internos y contables entre las partes <sup>12</sup>, la falta de cobertura normativa para gravar las operaciones por la calificación a efectos tributarios de las mismas por el Impuesto sobre Sociedades, efectuada en el acta del Inspector Actuante por dicho concepto impositivo (conceptúa los pagos-cobros de cantidades como indemnizaciones o compensaciones que no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido), ha dado lugar a ingresar en el Tesoro Público cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido sin tener obligación de ello. La entidad cesionaria (C) de nuestro caso, practicó en el ejercicio 2003 la repercusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por la renuncia de sus derechos a favor del agente urbanizador (A), cuyos importes fueron ingresados sin que conste su devolución, y que han devenido indebidas por la calificación tributaria en un acta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, levantada al obligado tributario por la Inspección.

Ha existido, pues, un auténtico ingreso indebido en sentido técnico jurídico que motiva el deber y la obligación de regularizar mediante su devolución, en defensa de los derechos sustantivos y garantías formales de los contribuyentes.

Según el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1055/2007, de 27 de julio, la iniciativa corresponde mediante solicitud al obligado tributario y la tramitación y resolución a la Administración tributaria.

<sup>11</sup> Artículos 30.1, 31.1 y 32.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículos 122, 123, 124 y 125 del Real Decreto 1605/2007 de 17 de julio, Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarios.

<sup>12</sup> La repercusión y cobro de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en factura reglamentaria emitida por el vendedor o renunciante de derechos, la cesionaria C, se equilibra con el pago de la cuota soportada deducida por el comprador o beneficiario de la renuncia de los derechos, el agente urbanizador A.

## V. EL DEBER Y LA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN A REGULARIZAR LA SITUACIÓN TRIBUTARIA NACIDA DE LA CALIFICACIÓN INSPECTORA

En el supuesto real que comentamos, la calificación inspectora de las cantidades percibidas en el Impuesto sobre Sociedades como indemnizaciones o compensaciones y su correspondiente regularización mediante acta de Inspección en ese impuesto directo, ha originado un auténtico ingreso indebido a favor del Tesoro Público y en contra del obligado tributario, por cuanto, sin obligación legal y de manera injusta, se han ingresado cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido con perjuicio económico para el contribuyente y enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública.

En estos casos, la solución normal para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido a favor del obligado tributario y la ejecución material del mismo, es que el Inspector Actuario, autor de la calificación de las operaciones, lo haga constar en diligencias y proceda a su regularización mediante una propuesta de liquidación en acta del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio correspondiente, en el caso examinado 2007, además del acta del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio.

Porque, dentro de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, el artículo 99.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece el principio general de que «en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones...».

Y en el punto 7, párrafo tercero del mismo precepto se dice que en las diligencias se hará constar «hechos y las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan las actuaciones».

Además, en el artículo 141. *La inspección tributaria*, en su apartado e) de la misma Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se reconoce, como una de las funciones administrativas de la Inspección «la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para... las devoluciones tributarias...»<sup>13</sup>. Y el artículo 145. *Objeto de procedimiento de inspección*, en su punto 2, de la misma Ley señala que «La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoración consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones». Y el artículo 153 c), sobre el contenido de las actas, dice que «Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización».

Los anteriores preceptos legales se desarrollan en los artículos 166, 171.1, 175, 176.1, 185.1 párrafo primero del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.

De acuerdo con los preceptos legales citados, el Inspector Actuario debía haber regularizado, además de los hechos del Impuesto sobre Sociedades, la nueva situación tributaria por Impuesto sobre el Valor Añadido del sujeto comprobado, nacida de su propia calificación de las operaciones mercantiles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>13</sup> El artículo 143.2 señala que «Las actas son documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma».

Una forma y procedimiento para hacerlo consiste en recoger los hechos en Diligencia para motivar la inclusión en Plan de inspección parcial el concepto y período impositivo, o aportar la Diligencia como prueba en documento público para iniciar, a solicitud del interesado, un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

## VI. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS

### 1. Régimen de cada tributo: Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como ha sucedido en el caso real comentado, el Inspector Actuario no ha reconocido expresamente en las diligencias levantadas e incorporadas al expediente, la existencia del derecho a la devolución de cuotas por Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, tampoco ha procedido a la propuesta de inclusión en Plan de inspección para su posible regularización del mismo mediante acta.

Pero en el contenido del acta y, en su caso, en el informe complementario a ella por ser de disconformidad, con la propuesta de regularización de la situación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, debía haber hecho constar, entre los hechos y fundamentos de derecho, las circunstancias del cobro e ingreso de cantidades en concepto de indemnizaciones o compensaciones, añadiendo, que tales importes no forman parte del precio o contraprestación de las operaciones mercantiles, y, por tanto, de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido declarado e ingresado.

Además de la solución del caso mediante la inclusión en Plan de inspección y comprobación parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido (ejercicio y devolución) antes expuesto, existe otra posible solución alternativa menos oficiosa.

Con el criterio del Inspector Actuario sobre la calificación tributaria del hecho comprobado, recogido en Diligencia o en el acta por dicho concepto impositivo, y estar estas en poder de interesado como pruebas documentales de carácter público, se puede proceder a la expedición de facturas rectificativas porque han concurrido circunstancias (calificación tributaria de los hechos por la Inspección posterior a su emisión) que dan lugar a la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La modificación de la base imponible se hará por el sujeto pasivo, la cesionaria C, expidiendo y remitiendo al destinatario de las operaciones, el agente urbanizador A, una nueva factura con los requisitos reglamentarios en la que se rectifique o anule la cuota repercutida. En la expedición de las facturas rectificativas, el tipo impositivo, el importe de los componentes del precio o de la contraprestación y la cuota tributaria repercutida, deben expresar con claridad la rectificación efectuada: se trata de cantidades pagadas como indemnizaciones o compensaciones no vinculadas al precio.

Como en el caso que comentamos, las facturas rectificativas se expiden como consecuencia de una rectificación indirecta<sup>14</sup> de la repercusión del impuesto, que motiva la presentación de una declaración-liquidación extemporánea, o de una solicitud de devolución de ingresos indebidos en

<sup>14</sup> Consecuencia de una calificación y propuesta de regularización tributarias de las operaciones mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades.

2007, se debe, en ambos casos, indicar el período o períodos de declaración- liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones objeto de rectificación: ejercicio 2003.

En caso de controversias entre las partes contratantes, la cesionaria C y el agente urbanizador A, sobre la rectificación de las facturas, recordamos que tales controversias, tienen naturaleza tributaria a los efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, cuando, como sucede en el caso, están motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza tributaria: la calificación a efectos tributarios por un funcionario competente de unas operaciones mercantiles.

La solución de rectificar las facturas puede incidir, dentro del régimen de las deducciones y devoluciones de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre los plazos legales y reglamentarios para el ejercicio del mismo, en particular, a la caducidad del derecho a la deducción.

¿Se puede soslayar el tema del plazo en el caso de que hayan transcurrido los 4 años legales para el ejercicio del derecho a deducir? En el supuesto examinado, el derecho nace en 2003 y la rectificación se conoce en el 2007.

El artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, parece responder en sentido afirmativo, cuando en su punto Tres, párrafo segundo, dice que cuando hubiese mediado «actuación inspectora», serán deducibles en las liquidaciones (inspectoras) que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto.

Por tanto, como ha habido una actuación inspectora, que, aunque no ha propuesto liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo hacerlo, con su calificación tributaria sobre las operaciones mercantiles a efectos de la regularización por acta del Impuesto sobre Sociedades, ha novado por extinción la obligación tributaria que originó las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido practicadas por los sujetos pasivos. Y como además, la naturaleza del plazo legal es de caducidad y no de prescripción, incluso aunque fuera de prescripción, parece posible que, con el nuevo hecho comprobado por una «actuación inspectora», nazca un nuevo derecho y una nueva acción y plazo para el ejercicio del derecho a deducir las cuotas indebidamente soportadas y rectificadas en forma.

## 2. Régimen general.

### *a) La posible revocación de un acto administrativo.*

Una cuestión previa ¿Podría revocarse el acto administrativo de liquidación resultante del acta de la Inspección sobre la regularización del Impuesto sobre Sociedades en que terminaron las actuaciones? Porque, según el artículo 219.1 de la Ley General Tributaria «La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando... circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados»

Los contornos legales de estos motivos de revocación son muy imprecisos y hay que rellenarlos con los hechos probados del caso concreto que motiva el acto de posible revocación. No se trata de simples conceptos jurídicos indeterminados, ni de un simple cajón de sastre acogedor de cualesquiera supuestos de hecho del quehacer administrativo. Parece que toda cuestión de fondo o de forma que afecte al acto administrativo se enmarca perfectamente en los motivos de infracción manifiesta de ley o existencia de indefensión. Pero es menos nítida la configuración de «circunstancias sobrevenidas».

El supuesto de hecho que comentamos podría encajar en los motivos de revocación señalados (circunstancias sobrevenidas e indefensión), ya que se trata de nuevos hechos o circunstancias sobrevenidas (calificación tributaria distinta para los mismos hechos sujetos a gravamen e indefensión por la inacción de la Inspección) que afectan, al menos de forma indirecta, al acto administrativo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades incorporado al acta. Podría ser una circunstancia sobrevenida el tener conocimiento, con posterioridad al acto a revocar, de un hecho o elemento probatorio realizado antes del acto administrativo objeto de posible revocación.

Y de ser así, a través de este motivo podrían aducirse, en una primera y genérica aproximación, todas aquellas circunstancias realizadas o conocidas con posterioridad al acto de liquidación resultante del acta por el Impuesto sobre Sociedades y que afecten al supuesto de hecho recogido en el acta y aceptado por el sujeto comprobado.

En el caso comentado, después del acto de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades con origen en la propuesta del acta de Inspección, se ha podido tener conocimiento de que se produjo el hecho, circunstancia o elemento probatorio, recogidos en documentados públicos (diligencia, acta e informe), de una calificación tributaria con efectos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y con ingreso indebido y derecho a devolución, sin haber sido regularizada por el órgano competente, con la consiguiente situación de indefensión al interesado.

La circunstancia real del caso (calificación tributaria por la Inspección) pudiera tener el exigente carácter legal de sobrevenida, si en el momento de dictarse el acto administrativo de liquidación por el acta del Impuesto sobre Sociedades, no fueron ni pudieron ser conocidas las incidencias para la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido afectado a la vez que la regularización practicada en el Impuesto sobre Sociedades, ya que el Inspector Actuario, ni a iniciativa propia, ni a instancia del interesado, lo puso de manifiesto en diligencia o documento público alguno del expediente; por lo que el interesado no ha dispuesto de medios o procedimientos para aportar o clarificar la situación.

#### *b) Procedimiento para la devolución.*

Como en el acta y en el informe de la Inspección, con la propuesta de regularización por el Impuesto sobre Sociedades, ha tenido que constar la calificación tributaria de las operaciones mercantiles que la motivan, sobre la base de ese documento público de prueba, procede la apertura de un expediente y procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos, realizados en los términos de las disposiciones de la Ley General Tributaria y demás normas tributarias de desarrollo.

Y en lo que se refiere a la participación de la Inspección en los expedientes y procedimientos de devolución, como ha sucedido en el caso comentado, el punto III.3.1.1 a) de la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, recoge la posibilidad de que, para un ejercicio y concepto tributario, se haya procedido a una regularización por acta, resultado de una comprobación e investigación por parte de la Inspección de los Tributos; Así como también que, en el supuesto de que se pida informe a la Inspección y esta inicie actuaciones de comprobación e investigación con el resultado de una propuesta de devolución en acta, se procederá a la devolución derivada de la liquidación contenida en el acta.

Así lo dice la norma, se hace o debería hacerse habitualmente y lo debía haber hecho el Inspector Actuario del caso comentado, extrapolando los resultados de su calificación tributaria sobre los contratos y las operaciones mercantiles nacidas de ellos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cualquiera de los casos y procedimientos a seguir por el interesado que se proponen, distintos a los que debía haber realizado el Inspector Actuario durante la instrucción del expediente inspeccionador, hay que esperar que el acto administrativo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades adquiera firmeza, y, por tanto, se confirme la validez y eficacia en Derecho de la calificación tributaria aplicada por la Inspección a las operaciones mercantiles comprobadas, para instar la correspondiente revisión.

## VII. CONCLUSIONES

- **Primera:** la calificación tributaria es una institución o categoría jurídica autónoma e independiente para corregir los errores de los sujetos pasivos sobre la naturaleza de los supuestos de hecho gravados y aplicar, por sustitución, el régimen tributario correspondiente a ella para ajustar la obligación de contribuir a la verdadera capacidad económica.
- **Segunda:** el uso de la calificación es una facultad reconocida a la Administración tributaria que se puede y debe ejercer cuando proceda por los órganos competentes, entre ellos y principal, la Inspección de los Tributos.
- **Tercera:** existen negocios y operaciones mercantiles cuyos efectos económicos y jurídicos son tipificados por las normas tributarias como objeto de gravamen por diversos tributos del sistema fiscal vigente, en particular, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Cuarta:** en el sector inmobiliario, en virtud del principio de libertad de pactos vigente en Derecho común, se originan contratos y operaciones sobre objetos negociables de hipotética, posible y futura existencia real que dificulta conocer su verdadera naturaleza y eficacia jurídico tributaria.
- **Quinta:** la calificación tributaria de un hecho, acto o negocio real por los servicios de Inspección a los efectos de regularizar un determinado tributo, se debe extender y aplicar a los

demás tributos afectados por ella, como garantía del respeto a los principios de seguridad, certeza y no discriminación tributaria.

- **Sexta:** por tanto, si como en el caso comprobado, la Inspección, procede al empleo fundado en Derecho de la técnica de la calificación tributaria para proponer la regularización de un tributo (Impuesto sobre Sociedades), pero a su vez se ve afectada por ella la base imponible de otro (Impuesto sobre el Valor Añadido), existe el deber legal de aplicarla para proponer o facilitar la regularización de este último.
- **Séptima:** la apreciación sobre la existencia o no de un ingreso indebido corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Una vez probada su existencia real, existe el deber y la obligación legal de proceder a su devolución.
- **Octava:** en los expedientes y el procedimiento inspector, la Ley General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, señalan que el deber y la obligación de proponer las regularizaciones que procedan corresponde al Inspector Actuario mediante la constancia de los hechos, actos o negocios calificados en las Diligencias y/o en las Actas que se levanten.
- **Novena:** si en una diligencia o acta figura la calificación tributaria del Inspector Actuario sobre los hechos comprobados, origen y causa de su propuesta de regularización, el obligado tributario inspeccionado dispone de una prueba fundada en Derecho (documentos públicos) para proceder a la práctica interna propia del tributo o iniciar un procedimiento reglado para la devolución de los ingresos indebidos.
- **Décima:** la calificación tributaria del Inspector Actuario extingue y deja sin efectos jurídicos en el orden tributario, la relación jurídica anterior nacida del negocio y operaciones mercantiles entre las partes, y la nova por otra con nuevos plazos de prescripción y caducidad para el ejercicio de los derechos y acciones sobre la devolución de ingresos indebidos comprobados.
- **Undécima:** quizás fuera posible la revocación del acto administrativo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades nacido de una calificación tributaria, por circunstancias sobrevenidas y/o indefensión del interesado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, al no habersele aplicado, existiendo obligación legal de hacerlo, las consecuencias de la misma calificación.
- **Duodécima:** los procedimientos para obtener la devolución de los ingresos indebidos pueden ser: el propio procedimiento inspector; los propios y técnicos por compensación interna de los tributos, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, o el procedimiento general. Pero, para poder iniciar en el caso concreto comentado, cualquiera de los dos últimos señalados, es preciso que la calificación tributaria del negocio y de las operaciones mercantiles efectuada por el Inspector Actuario, adquiera firmeza en el acto administrativo que la incorpora como fundamento legal del mismo.