

BIDAT

Boletín informativo de la Dirección de Administración Tributaria — Departamento de Hacienda y Economía



ARTE ROMÁNICO
Iglesia Pineda de la Sierra (Burgos)
Iglesia de San Esteban Promártir (galería porticada del siglo XII)

Enero 2020

GLOSARIO DE ARTÍCULOS,
DOCTRINA ADMINISTRATIVA,
JURISPRUDENCIA Y DOCUMENTOS
DE INTERÉS

Sumario

BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)
Nº. 210
ENERO 2020

ARTÍCULOS

IRATXE CELAYA ACORDARREMENTERÍA — CRISTINA PUERTA RUIZ DE AZÚA

A01 La regulación por vez primera en España del carried interest en el IRPF de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Bizkaia

Revista española de capital riesgo, Nº. 3, 2019

ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO

A02 Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido
Contabilidad y Tributación, nº 442, enero 2020

MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOCHEA

A03 Tributación del seguro de vida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales
Contabilidad y Tributación, nº 442, enero 2020

ADAL SALAMANCA — ALFREDO BALLESTEROS

A04 El compliance tributario en España: ¿avanzamos hacia la buena dirección?
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 958

DANIEL CUYÁS — IRIS FAVÀ

A05 Derivaciones de responsabilidad de deudas tributarias: cuestiones de actualidad
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 958

XAVIER LÓPEZ VILLAÉCJA

A06 Deducibilidad y justificación de los gastos a efectos de IRPF de autónomos con actividad económica en régimen de Estimación Directa
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 958

Mª TERESA MATA SIERRA

A07 Las prestaciones de maternidad y paternidad en el IRPF estatal y en el Derecho Foral de Navarra desde la perspectiva de la igualdad tributaria
Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019

A08

JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ
El bitcoin desde una perspectiva tributaria
Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019

A09

APOLONIO GONZÁLEZ PINO
La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones
Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019

A10

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO
Los Principios tributarios (implícitos) en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE: una aproximación
Revista Quincena Fiscal 1, enero 2020

A11

FERNANDO CASANA MERINO
El concepto de Familia en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional y su aplicación a las deducciones por familia numerosa y por familiar discapacitado
Revista Quincena Fiscal 1, enero 2020

A12

ÁLVARO LUIS SANTODOMINGO GONZÁLEZ
La participación de los entes locales en los tributos autonómicos
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020

A13

IÑAKI ALONSO ARCE
La exención en el Impuesto sobre Sociedades de las Autoridades Portuarias y el régimen europeo de ayudas de Estado
Forum Fiscal Nº 259, diciembre 2019

A14

JAVIER ARMENTIA BASTERRE
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria
Trascendencia de las obligaciones formales
Forum Fiscal Nº 259, diciembre 2019

A15

ILAZKI OTAEGI
Compliance: perspectiva plural y fiscal
El papel del órgano de administración en el cumplimiento tributario
Forum Fiscal Nº 259, diciembre 2019

A16

AITOR ORENA DOMÍNGUEZ
Compliance: perspectiva plural y fiscal
El compliance y las infracciones tributarias: Norma UNE 19602
Forum Fiscal Nº 259, diciembre 2019

A17

NORBERTO MIRAS MARÍN
En torno a la aplicabilidad de la limitación a los medios de pago en efectivo a las monedas virtuales en la Hacienda Foral. Análisis de la Instrucción de 24 de abril de 2018 del Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya
Forum Fiscal Nº 259, diciembre 2019

A18

IVÁN PÉREZ JORDÁ
Efectos de la prescripción de la infracción tributaria
Gaceta Fiscal, enero 2020

-
- A19** **RAFAEL GONZÁLEZ VAL — MIRIAM MARCÉN PÉREZ**
¿Votan los españoles con los pies ante el dumping fiscal?: El caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Documentos de trabajo-Instituto de Estudios Fiscales, nº15, 2019
-
- A20** **OCTAVIO CABRERA TOSTE**
Un paseo por la fiscalidad canaria: compatibilidades y sinergias
Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 957, 2019
-
- A21** **MARGARITA SANTANA LORENZO**
La revolución del "compliance" tributario
Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 957, 2019
-
- A22** **ADA TANDAZO RODRÍGUEZ — PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA**
Una nueva parafiscalidad
Constitucionalidad de las tarifas"como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias
Tributos locales, Nº. 142, 2019
-
- A23** **BENJAMÍ ANGLÈS JUANPERE**
La viabilidad de un Impuesto municipal sobre venta
Tributos locales, Nº. 142, 2019
-
- A24** **JESÚS FÉLIX GARCÍA PABLOS**
La ilegalidad de la tasa derivada de la inspección de viviendas vacías
Tributos locales, Nº. 142, 2019
-
- A25** **MARÍA DEL MAR SOTO MOYA**
El carácter impositivo de las "tasas por estancias en establecimientos turísticos": una llamada a su posible implementación por las entidades locales
Tributos locales, Nº. 142, 2019
-
- A26** **ROSA GALAPERO FLORES**
El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas
Tributos locales, Nº. 142, 2019
-
- A27** **JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**
Las Comunidades Autónomas, «sus territorios, sus habitantes»
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020
-
- A28** **ISABEL CARO-PATÓN CARMONA — SILVIA LORENZO BARCENILLA — NÚRIA VILÀ VILLARONGA**
Dificultades prácticas para el acceso a la justicia en reclamaciones del IVPEE
Diario LA LEY, nº 9558, de 22 de enero de 2020
-
- A29** **CHRISTIAN CHAVAGNEUX**
Tasas para las multinacionales
Alternativas económicas, Nº. 75 (diciembre), 2019
-
- A30** **JUAN PEDRO VELÁZQUEZ-GAZTELU**
Impuestos y promesas electorales
Alternativas económicas, Nº. 74 (noviembre), 2019
-

A31

JAVIER ARMENTIA BASTERRE

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

Aplicación de las normas tributarias

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A32

PATXI ARRASATE

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Obligaciones de información en el marco de la DAC 6 y secreto profesional

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A33

JUAN CALVO VÉRGEZ

Compliance: perspectiva plural y fiscal

La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A34

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA

A vueltas con la prevención del fraude de IVA en la Unión Europea

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A35

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA

BATUZ: hacia un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas en el Territorio Histórico de Bizkaia

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A36

ISAAC MERINO JARA

Operaciones intracomunitarias en el IVA: novedades

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A37

IÑAKI ALONSO ARCE

La sujeción al IVA o al ITPYAJD en función del carácter del transmitente y las adquisiciones de oro a particulares por empresarios dedicados a su reventa

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

A38

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Opciones para combatir el fraude y blanqueo de capitales ¿restricción o eliminación de la estimación objetiva en el IRPF?

Crónica tributaria, Nº 172, 2019

A39

FÁTIMA PABLOS MATEOS

La neutralidad fiscal en el IVA a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020

A40

JUAN CALVO VÉRGEZ

Los ETFs y su fiscalidad en la imposición directa

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020

A41

ADORACIÓN BORJA SANCHIS

El reto del impuesto turístico en la Comunitat valenciana

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020

A42

JUAN MARTÍN QUERALT

Medidas cautelares y derivación de responsabilidad

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 59, 2020

A43

ALEJANDRA GÚTIEZ SAINZ-PARDO — EVA MIRÓN PARRA

¿Debería estar exenta en el IRPF la indemnización pactada por despido improcedente?

Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 959

A44

MARÍA ANGELES GUERVÓS MAÍLLO

Introducción al "Compliance" tributario

Practicum Compliance tributario 2020

A45

MARÍA ANGELES GUERVÓS MAÍLLO

Sujetos obligados

Practicum Compliance tributario 2020

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DO 1

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

El TEAC examina la regularización en IRPF del pago por los clubes de las comisiones de los representantes de sus futbolistas profesionales

Diario LA LEY, nº 9541, de 20 de diciembre de 2019

DO 2

CONSULTA DGT V2330-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los abuelos pueden aplicarse el mínimo por descendientes en IRPF cuando conviven con hijos y nietos carentes de ingresos

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

DO 3

CONSULTA DGT V2385-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La sustitución del sofá y la lavadora de los inmuebles arrendados son gastos amortizables en IRPF

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

DO 4

CONSULTA DGT V2604-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las indemnizaciones percibidas por un trabajador por haberse vulnerado sus derechos fundamentales tributan en el IRPF

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

DO 5

CONSULTA DGT V2609-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Efectos en el IRPF de la anulación de la tarifa plana del RETA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D06

CONSULTA DGT V2139-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

La reparación que realiza el taller de un coche de su propiedad dedicado a la actividad empresarial no está sujeta a IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D07

CONSULTA DGT V2379-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

La selección musical realizada por DJ en locales y/o eventos tributa al tipo reducido en IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D08

CONSULTA DGT V2636-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

Los servicios médicos prestados a través de una app también están exentos del IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D09

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

La regularización del IVA en caso de ocultación inicial de parte del precio: Res. TEAC de 18 de septiembre de 2019

Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019

D10

CONSULTA DGT V2330-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los abuelos pueden aplicarse el mínimo por descendientes en IRPF cuando conviven con hijos y nietos carentes de ingresos

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D11

CONSULTA DGT V2385-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La sustitución del sofá y la lavadora de los inmuebles arrendados son gastos amortizables en IRPF

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D12

CONSULTA DGT V2604-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las indemnizaciones percibidas por un trabajador por haberse vulnerado sus derechos fundamentales tributan en el IRPF

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D13

CONSULTA DGT V2609-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Efectos en el IRPF de la anulación de la tarifa plana del RETA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D14

CONSULTA DGT V2139-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

La reparación que realiza el taller de un coche de su propiedad dedicado a la actividad empresarial no está sujeta a IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D15

CONSULTA DGT V2379-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

La selección musical realizada por DJ en locales y/o eventos tributa al tipo reducido en IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D16

CONSULTA DGT V2636-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

Los servicios médicos prestados a través de una app también están exentos del IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

D17

CONSULTA DGT V1552-19

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Cuestiones en torno a la residencia fiscal

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020

D18

CONSULTA DGT V3069-19

Exención en el Impuesto sobre Patrimonio y situación de jubilación activa

Gaceta Fiscal, enero 2020

D19

CONSULTA DGT V3059-19

Donación de dinero a hijo residente en EE.UU. Determinación de la normativa aplicable y competencia para la exacción

Gaceta Fiscal, enero 2020

D20

CONSULTA DGT V2761-19

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Criterios exigidos para la exención del ICIO de una universidad pública

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

D21

CONSULTA DGT V2866-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

También está exenta en el IRPF la prestación por maternidad o paternidad satisfecha por Reino Unido a un residente en España

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

D22

CONSULTA DGT V2685-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

Debe repercutirse el IVA a una entidad sin ánimo de lucro que pagó precio público a cambio de la cesión de un teatro municipal

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

D23

CONSULTA DGT V0807-19

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tributación en el entorno de la comercialización de energía eléctrica

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020

D24

CONSULTAS DGT V1585-19 — V2759-19 — V2850-19 — V2852-19

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Diversos supuestos de exención en la transmisión de vivienda habitual con reinversión en otra

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 59, 2020

D25

CONSULTAS DGT V2791-19 — V2792-19 — V2807-19 — V2844-19 — V2845-19

Diversas consultas vinculantes sobre el régimen de impatriados de octubre de 2019

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 59, 2020

JURISPRUDENCIA

PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA — ADA TANDAZO RODRÍGUEZ

JO1

Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017)

Contabilidad y Tributación, nº 442, enero 2020

TRIBUNAL SUPREMO

JO2

El Supremo permite que la indemnización obligatoria por cese de los Altos directivos esté exenta de IRPF

Diario LA LEY, nº 9534, de 11 de diciembre de 2019

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JO3

El TJUE avala que las eléctricas soporten la introducción de impuestos sobre la energía nuclear exclusivamente por razón del déficit tarifario

Diario LA LEY, nº 9536, de 13 de diciembre de 2019

TRIBUNAL SUPREMO

JO4

La regularización del IVA no puede limitarse a revisar la improcedencia de la deducción de lo indebidamente repercutido al empresario

Diario LA LEY, nº 9539, de 18 de diciembre de 2019

JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ

JO5

Determinación de la prorrata de deducción aplicable en el IVA por las operaciones realizadas entre una sucursal y su sede establecidas en distintos Estados miembros. El asunto Morgan Stanley (C-165/17)

Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019

JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ

JO6

Naturaleza jurídica de las criptomonedas (Análisis de la STS de 20 de junio de 2019, rec. núm. 998/2018)

Contabilidad y Tributación, nº 442, enero 2020

ÓSCAR DEL AMO GALÁN

JO7

Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020

DAVID GÓMEZ ARAGÓN

Impuesto sobre el Valor Añadido

JO8

Imprescindible que la Administración tributaria cambie de criterio respecto a la exención del IVA para los servicios que determinadas entidades prestan a sus miembros que ejercen una actividad exenta

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de noviembre de 2019 (Asunto Infohos, C-400/18)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020

TRIBUNAL SUPREMO

JO9

La venta de oro de un particular a un profesional está sujeta al ITP

Diario LA LEY, nº 9553, de 15 de enero de 2020

TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO

J10

Hacienda puede trasladar a IRPF como valor de un inmueble donado y no declarado el que dio el contribuyente al autoliquidar por Donaciones

Diario LA LEY, nº 9555, de 17 de enero de 2020

TRIBUNAL SUPREMO

J11 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

El Supremo aclara los requisitos exigidos para la devolución del IEDMT por reventa profesional de vehículos en el extranjero

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

TRIBUNAL SUPREMO

J12

BWIN condenada a pagar más de 980.000 euros por el IVA de los servicios de publicidad prestados a una sociedad gibraltareña

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

ANTONIO LONGAS LAFUENTE

J13

ANÁLISIS de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 443, febrero 2020

RICARDO HUESCA BOADILLA

J14

Cuestiones conflictivas ante el Tribunal Supremo relacionadas con la tributación por el gravamen de Actos Jurídicos Documentados de los préstamos hipotecarios

BIT plus, Nº. 239 (Enero), 2020

IÑAKI RUBIO PILARTE

J15

Otra vez el impuesto municipal sobre la plusvalía de los terrenos

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020

TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA MADRID

J16

La presentación de la declaración tributaria complementaria no supone una renuncia tácita a la prescripción ganada

Diario LA LEY, nº 9559, de 23 de enero de 2020

TRINIDAD FERNÁNDEZ CORTÉS

J17

La devolución de las prestaciones por maternidad y paternidad tras la STS 1462/2018, de 3 de octubre

Crónica tributaria, Nº 172, 2019

LUCÍA URBANO SÁNCHEZ

J18

La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero

Crónica tributaria, Nº 172, 2019

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

J19

La investigación básica y el IVA: la resolución del TEAC de 28 marzo 2019

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020

TRIBUNAL CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE NAVARRA

J20

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las exenciones en el IRPF estatal no son extensibles al territorio foral

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020

DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN ENERO 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA
GOBIERNO VASCO

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0120.pdf

REVISTA KONTSUMOBIDE

Nº 37 ENERO - ABRIL 2020
INSTITUTO VASCO DE CONSUMO
http://www.kontsumobide.euskadi.eus/contenidos/informacion/kb_revista_kontsumobide/es_def/adjuntos/revista37_es.pdf?utm_source=Kontsumobide_buletina&utm_medium=posta_elektronikoa&utm_content=EJGV&utm_campaign=2020_37_aldizkaria

PUBLICACIÓN RECOPILATORIA DEL 30º ANIVERSARIO

ARARTEKO
http://www.ararteko.eus/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/1_4897_1.pdf

TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (DICIEMBRE 2019)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA
GOBIERNO VASCO

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Monitor_indicadores_2019-diciembre.pdf

Artículos



La regulación por vez primera en España del carried interest en el IRPF de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Bizkaia

A01



Revista española de capital riesgo, N.º 3, 2019

Iratxe Celaya Acordarrementería
Abogada
Uría Menéndez

Cristina Puerta Ruiz de Azúa
Abogada
Uría Menéndez

SUMARIO

1. Introducción.
2. Antecedentes del tratamiento fiscal y calificación del carried interest a efectos del IRPF en España.
3. Breve referencia a la regulación del carried interest en los países de nuestro entorno.
4. Finalidad de las medidas aprobadas: incremento de la competitividad del sector del capital riesgo.
5. La regulación del carried interest en Gipuzkoa.
6. La regulación del carried interest en Bizkaia.
7. Otras medidas a efectos del IS realizadas en el contexto del sector del capital riesgo introducidas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
8. Conclusión.

RESUMEN

La Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha introducido por vez primera en el ordenamiento jurídico español la regulación en el IRPF del carried interest, estableciendo que la citada renta tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario debiéndose integrar en la base del ahorro del impuesto, que tributa a un tipo máximo del 25% en Gipuzkoa.

Asimismo, el pasado 23 de agosto de 2019 se ha publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral 125/2019, que introduce la regulación del carried interest a efectos del IRPF en el Territorio Histórico de Bizkaia, calificando las citadas rentas como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo de modo que dichas rentas gozarán de una exención del 50% sobre la renta percibida sin limitación alguna, debiéndose integrar el exceso en la escala general del impuesto a un tipo máximo del 49%.

El presente artículo explica qué es el carried interest y la forma en que se ha regulado su fiscalidad en cada territorio.

CONTENIDO

1. Introducción

El pasado 20 de febrero de 2019 se publicó en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Gipuzkoa la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019 ("Norma Foral 3/2019"), una norma que, tal y como recoge su preámbulo, viene a completar el nuevo modelo de imposición directa en Gipuzkoa que entró en vigor en 2014 y que ya sufrió una reforma parcial durante el año 2018 con el objetivo, entre otros, de acometer determinadas modificaciones en distintas figuras impositivas para contribuir al impulso de la actividad empresarial, el fortalecimiento del tejido empresarial y la competitividad de las empresas del territorio. Guiándose por los citados objetivos de política fiscal, y desmarcándose tanto del resto de Territorios Forales¹ como de la normativa tributaria aplicable en territorio de régimen común, el Territorio Histórico de Gipuzkoa introdujo, con efectos 1 de enero de 2019, por vez primera en España la regulación de determinados derechos económicos especiales que se suelen incluir en los sistemas retributivos de los gestores de las entidades de capital riesgo ("Entidades de Capital Riesgo" o "ECR") en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), que hasta la fecha se encontraban olvidados por el legislador tributario español.

..//..

Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia del hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido

A02



Contabilidad y Tributación, nº. 442, enero 2020

Enrique de Miguel Canuto
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

SUMARIO

1. Introducción
2. Caso Schmeink & Cofreth
 - 2.1. Operaciones ficticias
 - 2.2. Potestad reglada
3. Caso Stadeco
 - 3.1. Irrelevancia de la localización
 - 3.2. Rectificación de la factura
 - 3.3. Enriquecimiento sin causa
4. Caso Story Trans EOOD
 - 4.1. Repercutibilidad sin deducción
 - 4.2. Ausencia de reciprocidad
5. Caso Rusedespred OOD
 - 5.1. Eliminación del riesgo
 - 5.2. Devolución sin rectificación

Referencias bibliográficas

Bibliografía

RESUMEN

Caso de IVA mencionado en factura al margen de un hecho imponible donde se origina una cuota que a posteriori tendrá el tratamiento de cuota indebida. ¿El expedidor puede regularizar la cuota ingresada en el Tesoro? ¿El destinatario puede deducir la cuota abonada al expedidor? El Tribunal de la Unión ha introducido la noción de eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como presupuesto para la regularización de la cuota por el expedidor.

CONTENIDO

1. Introducción

Caso de impuesto sobre el valor añadido (IVA) cargado en factura al margen de un hecho imponible se origina una cuota que a posteriori tendrá el tratamiento de cuota indebida. El supuesto está previsto pero sus consecuencias no están reguladas en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA de 2006) (Colao Marín, 2018; Van Doesum, 2013; Sanz Clavijo, 2009; De la Feria, 2009; Terra y Kajus, 2018). Se suscita el interrogante principal de si el expedidor puede regularizar la cuota después de ingresada en el Tesoro.

Y también el interrogante de si el destinatario puede deducir la cuota abonada al expedidor (Calvo Vérgez, 2015; Capello, 2008; Checa González, 2002; Giorgi, 2005; Neira Herrera, 2006; Victoria Sánchez, 2017).

..//..



Miguel Gutiérrez Bengoechea
Profesor titular de universidad
Facultad de Derecho de la Universidad de Málaga

SUMARIO

1. Introducción
2. Delimitación de la tributación del seguro de vida entre el ISD y el IRPF
3. Delimitación de la obligación personal y real de contribuir en el ISD
4. Cuestiones tributarias en las transmisiones lucrativas inter vivos a través de los seguros de vida y problemática de los puntos de conexión territorial
5. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas inter vivos en los seguros de vida
6. Calificación jurídica de las prestaciones del seguro de vida mortis causa en el ISD y los puntos de conexión territorial
7. Aspectos internacionales en las transmisiones lucrativas mortis causa en los seguros de vida
8. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

Las percepciones de los seguros de vida están gravadas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) cuando el tomador del seguro no coincide con el beneficiario, en cuyo caso pueden tributar como transmisiones lucrativas mortis causa o inter vivos. No obstante, falta precisión jurídica en algunos puntos de conexión territorial si tributan como donaciones y, en determinados casos, en las sucesiones hereditarias cuando el beneficiario es de cuarto grado. Asimismo, estas situaciones se reproducen en las transmisiones lucrativas transfronterizas.

En este sentido, la evolución de los puntos de conexión en el ISD va en concordancia con los principios de justicia de la Unión Europea, en especial con el de libertad de establecimiento. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 condenó a España porque la normativa del ISD no permitía que en herencias y donaciones de bienes y derechos con no residentes pudieran optar a aplicar los beneficios fiscales que las distintas comunidades autónomas regulan en sus diferentes normativas del ISD; cuestión que se consiguió modificando la disposición adicional segunda de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), pero excluyendo a los sujetos pasivos no residentes de terceros países.

Esta situación tributaria se modificó con la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, en la cual se extienden las reglas de la disposición adicional segunda de la LISD a los contribuyentes no residentes en terceros países.

CONTENIDO

1. Introducción

El contrato de seguro de vida como instrumento de previsión privado protege al asegurado o terceras personas frente a determinados riesgos asociados a la vida del asegurado primero.

Dependiendo del riesgo que esté asegurado y de las partes, tanto asegurado como beneficiario, la fiscalidad puede diferir significativamente. Así, es posible que la prestación del seguro de vida quede sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) como rendimiento de capital mobiliario o como variación patrimonial, siempre que la persona del asegurado coincida con la del beneficiario. Pero, también, la prestación podría quedar gravada en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) cuando en el contrato la figura del asegurado no coincide con la del beneficiario en una sucesión mortis causa. Igualmente, en este último supuesto, cuando el riesgo objeto de cobertura es la supervivencia del asegurado y este no coincide con el beneficiario, la prestación del seguro de vida se califica como una transmisión lucrativa inter vivos, es decir, como una donación (Arranz de Andrés, 2016, p. 124).

..//..



Adal Salamanca

Director

Departamento de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal Services

Alfredo Ballesteros

Associate Director of Tax

Coca-Cola European Partners Iberia

CONTENIDO

Que el denominado como compliance tributario ha sido uno de los temas estrella en este ejercicio fiscal, es algo innegable. Desde que allá por finales de febrero de este año 2019 se aprobase la norma UNE 19602, hemos podido constatar el interés de los operadores en el ámbito fiscal por la citada norma y, por supuesto, el alcance que pudiera tener la misma.

A nuestro juicio, varios factores han propiciado el interés por operadores y empresas en el compliance tributario, entre las que destacamos:

- 1) La posición de la Administración tributaria respecto al llamado cumplimiento cooperativo en materia tributaria.
- 2) La existencia de cierta inseguridad jurídica en el ámbito fiscal, como consecuencia de la verborrea normativa de los últimos años y de los vaivenes sobre la interpretación de las normas tributarias.
- 3) La regulación en el Código Penal de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la posibilidad de exoneración de dicha responsabilidad mediante la implantación de las oportunas medidas (sistemas de compliance).
- 4) De otro lado, la reforma de la Ley General Tributaria en 2015, que incorporó la posibilidad de llegar a acuerdos de la Administración con las organizaciones en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo.
- 5) Y, finalmente, la escasa impronta de los sistemas de cumplimiento en nuestro sistema jurídico, mucho más propio de los sistemas anglosajones. Ante este escenario, consideramos que el hecho de la aprobación de la norma UNE 19602, redonda de forma positiva para los contribuyentes a través de la implantación de un sistema de compliance tributario. Principalmente, por los siguientes motivos:
 - a) Posibilidad de realizar un análisis en profundidad de los riesgos fiscales de la organización.
 - b) Posibilidad de contar con los medios y pruebas para poder defender que se ha actuado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de obligaciones tributarias.
 - c) Posibilidad de reducir las posibilidades de incurrir en supuestos de derivación de responsabilidad tributaria.
 - d) Posibilidad de reducir las posibilidades de comisión de delitos contra la Hacienda Pública.
 - e) Mejora de la responsabilidad social corporativa y transparencia.

Si bien, es cierto que la Administración tributaria ha sido bastante distante respecto a los beneficios que la implantación de sistemas de compliance tributario en las organizaciones tiene aparejado. A nuestro juicio, esta posición responde al hecho de que la Agencia Tributaria está más por la labor de fomentar su propio sistema de cumplimiento cooperativo (Código de Buenas Prácticas Tributarias, Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales y del de Profesionales Tributarios) y a la propia idiosincrasia de la Agencia respecto a sus relaciones con los contribuyentes.

En cualquier caso, no podemos más que congratularnos del avance que está suponiendo la aprobación de la norma UNE 19602 y la paulatina implantación de sistemas de compliance tributario en las organizaciones, en aras de una mejora de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y, en especial, a la obtención de mayor seguridad jurídica y «tranquilidad» fiscal de los contribuyentes.

DAC6, «Country by Country reporting», acciones BEPS y cumplimiento cooperativo, son algunas de las medidas dirigidas a incrementar el nivel de transparencia y control de las empresas con las administraciones tributarias.

Como no podía ser de otra manera, el Reino de España, como miembro de la UE y de la OCDE, ha sido uno de los países desarrollados que ha implementado las mismas, si bien, si se me permite decirlo, no con la fortuna que hubiera sido deseable.

Y es que no es posible entender la correcta implementación de estas medidas, y otras que se avecinan – BEPS 2.0 y sus pilares– si estas no se aplican de forma coordinada y homogénea entre los distintos agentes implicados, léanse reguladores, mercados y empresas. El lector rápidamente entiende que un defecto o simple asimetría en dicha aplicación lleva a impactar, sin duda alguna, en la competitividad de los agentes económicos afectados en el marco del mercado global en que nos encontramos.

La Norma UNE 19602 y la obtención de la certificación de su implantación por parte de las empresas, se sitúan en el ámbito del cumplimiento cooperativo y la transparencia con las administraciones tributarias. Tal y como ocurriría con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y el Foro de Grandes Empresas, el regulador, en sentido amplio, vuelve a quedarse a medio camino, no se sabe si voluntariamente o simplemente por falta de visión, por no acompañar este tipo de herramientas de su correspondiente contrapartida en forma de aseguramiento fiscal y seguridad jurídica para las empresas que decidan invertir en su implantación.

No podemos negar que la Norma UNE 19602 resulte una guía útil para los contribuyentes que decidan implantar sistemas de control y gobernanza fiscal para prevenir riesgos fiscales, ni que su certificación suponga un valor añadido para determinados grupos de interés, como inversores, proveedores o acreedores. Sin embargo, resulta del todo insuficiente cuando no alcanza a desplegar efectos frente al principal agente interesado: la Administración Tributaria.

..//..



Daniel Cuyás
Abogados de Cuatrecasas

Iris Favà
Abogados de Cuatrecasas

CONTENIDO

Durante los últimos años se ha incrementado de forma ostensible el empleo, por parte de los órganos de Recaudación de la Administración tributaria, de la figura de la derivación de responsabilidad, bien para aumentar los targets para el cobro de deudas tributarias (responsabilidad solidaria), bien para evitar que una deuda devenga incobrable en los supuestos en que el contribuyente carece de patrimonio embargable (responsabilidad subsidiaria).

La principal característica de la derivación de responsabilidad ya sea solidaria o subsidiaria, es que se trata de un instrumento que permite a Hacienda exigir a un tercero el pago de deudas tributarias que no le son propias. Por esta razón, nos hallamos ante una figura que quiebra el principio constitucional de capacidad económica, fundamento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y conforme al cual los tributos deben grabar una riqueza (real o potencial). Decíamos que, en las derivaciones de responsabilidad, este fundamento nuclear de la exigencia de tributos se quebranta, por cuanto el responsable se ve obligado a satisfacer una deuda tributaria sin que haya puesto de manifiesto síntoma alguno de capacidad económica.

Empleando cada vez con más asiduidad

Bajo nuestro punto de vista, la ausencia de manifestación alguna de capacidad económica en sede del responsable debe comportar que las normas que regulan la responsabilidad tributaria sean interpretadas de forma restrictiva. Sin embargo, el instrumento de la derivación se está empleando cada vez con más asiduidad, y bajo una interpretación amplia de la norma por parte de los órganos de Recaudación.

Ahora bien, la legalidad de la actuación administrativa está sometida a control judicial, y es por ello que nos estamos encontrando con resoluciones que tratan de poner freno a este uso excesivo y extenso de la figura de la derivación de responsabilidad de deudas tributarias.

En este sentido, podemos citar la reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2019, recaída en el recurso 4828/2016. En este recurso, el Tribunal Económico-Administrativo Central analizaba un acuerdo de responsabilidad solidaria a administradores dictado al amparo del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, precepto que prevé la responsabilidad solidaria para las personas o entidades «que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria».

En esta resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha considerado que, para que resulte de aplicación el supuesto de derivación de responsabilidad descrito, es necesario que la Administración acredite «una intencionalidad dolosa en la persona de la recurrente, equiparable a la exigida, como se ha visto, en el ámbito penal».

En base a ello, anula el acuerdo de derivación, por cuanto la Administración no había justificado qué concreta actuación o actuaciones realizadas de manera activa y dolosa por el administrador habían propiciado la comisión de la infracción tributaria.

Estamos seguros de que seguiremos teniendo noticia de más pronunciamientos en los que los tribunales irán poniendo coto a la actuación de los órganos de Recaudación en la materia. Una práctica que hemos detectado en nuestras experiencias más recientes y sobre la que queremos llamar la atención consiste en incluir, en el alcance de la responsabilidad, no sólo las deudas de naturaleza tributaria, sino también las deudas de otra índole. Ello sucede porque la AEAT se encarga, en muchas ocasiones, de la gestión recaudatoria de las deudas inicialmente liquidadas por otros entes, especialmente cuando el pago no se realiza en período voluntario y el expediente pasa a ejecutiva.

Así, podemos encontrarnos, por ejemplo, ante reintegros de subvenciones concedidas por el Ministerio de Fomento, el Ministerio de Industria, Energía y Turismo o el Ministerio de Economía y competitividad, o ante sanciones impuestas en el ámbito medioambiental o industrial. En nuestra opinión, no es correcto que estas deudas de naturaleza distinta a la tributaria puedan ser incluidas en un acuerdo de derivación de responsabilidad.

En este sentido, el artículo 41 de la Ley General Tributaria se refiere a la responsabilidad tributaria y dispone que la ley puede «configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria (...»). En el mismo sentido, los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria hablan de responsables solidarios y subsidiarios «de la deuda tributaria». El artículo 58 de la misma Ley General Tributaria define a la deuda tributaria como aquella que resulta «de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta».

La conflictividad está servida.

Por este motivo, cuando nos enfrentemos a un procedimiento de derivación de responsabilidad hay que comprobar si la totalidad de las deudas derivadas tienen naturaleza tributaria o si, en cambio, se han incluido en el alcance de la responsabilidad deudas de índole distinta.

El ejemplo expuesto pone de manifiesto que, en materia de derivación de responsabilidad, la conflictividad está servida. Es recomendable revisar con lupa la actuación de los órganos de Recaudación y, en caso de estar en desacuerdo, iniciar la vía de recursos para intentar obtener un pronunciamiento favorable como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central anteriormente citada.



Xavier López Villaécija
Director Área Fiscal Sanahuja

CONTENIDO

La Administración tributaria continúa mostrándose muy restrictiva con la deducibilidad fiscal de determinados gastos que, a priori, restan de la cuantificación del rendimiento neto del ejercicio de actividad económica realizada por cuenta propia, dada la dificultad que representa en muchos casos acreditar que están correlacionados con los ingresos derivados de dicha actividad.

A fin de incrementar la seguridad jurídica en relación con la deducción de los gastos de la actividad, y de que Hacienda los apruebe en caso de revisión o inspección tributaria, es importante poder disponer de medios de prueba sólidos admitidos en derecho para acreditar que dichos gastos están realmente afectos a la actividad llevada a cabo, a través de su correspondiente trazabilidad con la obtención de ingresos.

Facturas, desplazamientos, restaurantes...

En la medida de lo posible, se ha de procurar obtener una factura dirigida a nombre del titular de la actividad, que contenga todos los datos requeridos por Ley. Si esto no es posible, se deberá tener un tique/factura simplificada, y pagar mediante transacción bancaria, ya sea por transferencia, giro de recibo bancario, o bien a través de tarjeta de débito o crédito.

A este respecto, cabe indicar que para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos como las deducciones practicadas requieren su justificación mediante el correspondiente documento o factura entregado por el empresario o profesional que haya realizado la operación, teniendo en cuenta que la factura se configura como medio de prueba prioritario, pero no exclusivo.

En relación con los gastos de desplazamiento, es conveniente que se solicite la factura o recibo donde a ser posible conste el nombre, fecha, hora, así como el trayecto realizado, de tal forma que se vea que el desplazamiento tenía esa finalidad y estaba relacionado con la actividad económica. Si el desplazamiento se efectúa en transporte público, Hacienda suele aceptar como relacionados con la actividad, aquellos viajes efectuados en un horario laboral razonable, no así los realizados de casa al trabajo o viceversa.

Asimismo, en el caso de gastos en restaurantes, se ha de procurar que éstos se produzcan en días hábiles, cuando se tenga que visitar a algún cliente y/o realizar alguna gestión relacionada con la actividad. A este respecto, además, Hacienda suele mostrarse restrictiva en relación con aquellos gastos de restaurantes que se encuentran ubicados cerca de la vivienda y/o de la oficina del autónomo, donde desarrolla su actividad o bien la gestión administrativa de la misma.

En caso de invitaciones a clientes y/o proveedores, sería deducible tanto el gasto del autónomo como el correspondiente al cliente/proveedor, independientemente de la ubicación del restaurante, siempre y cuando dicho gasto se pueda justificar documentalmente y esté relacionado con la actividad económica; además, debe tratarse de gastos por importes razonables, no excesivos respecto al volumen de facturación del autónomo, y no demasiado recurrentes.

Un hecho económico real.

Un requisito colateral en este sentido es que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente. Al respecto, la normativa general tributaria señala expresamente que, sin perjuicio de lo antes señalado, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

Respecto a la correlación con los ingresos, es importante remitir al criterio reiterado del TSJ Cataluña, según el cual, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que debe ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad.

Ahondando en dicho criterio, el Tribunal considera, en relación con los gastos sobre los que se ha aportado tiques ante la oficina gestora, sobre todo de desplazamientos urbanos o interurbanos, que no hay obstáculo para considerar que los mismos responden a lo habitual de la actividad profesional acreditada a la que se vinculan necesariamente una serie de gastos.

Prosigue dicho criterio del referido Tribunal, en el hecho de que Hacienda debe examinar con un mínimo de rigor la vinculación de los gastos con la actividad, y no solo limitarse a eliminar ciertos gastos por no considerar acreditada su realidad al no estar justificados mediante el original de la factura, sino con tiques sin identificación del destinatario, que no reúnen los requisitos previstos en el reglamento de facturación. Es decir, Hacienda debe considerar otros medios de prueba que sirvan para acreditar la correlación de dichos gastos con la obtención de los ingresos derivados de la actividad económica.

Así pues, si bien Hacienda continúa aplicando un criterio restrictivo en relación con la desgravación en el IRPF de gastos de actividades económicas por cuenta propia, parece que se va abriendo un pequeño hilo de esperanza hacia una mayor flexibilidad de criterio, atendiendo a la referida doctrina de los Tribunales.



M^a Teresa Mata Sierra
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

SUMARIO

- I. El punto de partida
- II. La regulación de la exención en el IRPF y las particularidades de la norma foral
- III. La necesaria apelación al principio de igualdad tributaria
- IV. Conclusiones

RESUMEN

En este artículo doctrinal aprovechamos la disparidad normativa entre el Derecho estatal y el Derecho foral navarro para analizar la problemática que suscita el régimen fiscal aplicable a las prestaciones de maternidad y paternidad a partir de 1 de enero de 2019, desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria.

CONTENIDO

I. EL PUNTO DE PARTIDA

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (RJ 2018, 3869), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo1), dictada en recurso de casación 4483/2017, confirma la posición que previamente habían adoptado otras instancias jurisprudenciales2), declarando que las prestaciones públicas por maternidad percibidas del INSS están exentas del IRPF, por entender que pueden incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, que dispone que "igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

Este pronunciamiento obliga de facto a la AEAT a devolver a los contribuyentes las cantidades indebidamente satisfechas desde el momento en que dichas prestaciones, que venían tributando como renta gravada, se determina que están sometidas a la exención.

En el asentamiento de este criterio jurisprudencial por parte del Tribunal Supremo está presente la vocación innegable de los poderes públicos de protección de la maternidad que arraiga en el mandato constitucional recogido en el artículo 39.1 de la Constitución española (en adelante, CE) de protección de la institución familiar3) y que ha dado lugar a que la maternidad4) incida en el IRPF siendo objeto de un trato preferencial que se evidencia, entre otros ejemplos, en las deducciones fiscales de los artículos 81 y 81bis) de la LIRPF5).

Pese a lo impecable del razonamiento, ya hemos tenido ocasión de cuestionar en alguna oportunidad6) si este precepto constitucional resulta razón suficiente para avalar el criterio evacuado por el Tribunal Supremo, criterio que, por otro lado, no concita la unanimidad en la doctrina jurisprudencial por la incontestable razón de que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, LGT) regula la no extensión de la analogía en los casos de las exenciones fiscales. En este caso en particular se utiliza esta figura para equiparar el tratamiento de esta prestación por maternidad de carácter laboral, contributiva y sin límite, a las prestaciones no contributivas limitadas en su cuantía. Certo es que el propio legislador se ha hecho eco de este criterio jurisprudencial vertiéndolo, sin excesiva reflexión al respecto, en la nueva regulación del artículo 7h) dada por el artículo 1Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, que adopta determinadas medidas en materia tributaria y catastral7) regulación que, como ocurre con la propia Sentencia (RJ 2018, 3869) del Tribunal Supremo mencionada afecta en el exclusivo ámbito del Estado y no tiene aplicación en la Comunidad Foral de Navarra.

A este respecto debemos aclarar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (RJ 2018, 3869) analiza la tributación de la prestación de maternidad en función de lo dispuesto en la normativa estatal del IRPF, que es diferente a la normativa de este impuesto en Navarra.

En esta Comunidad autónoma, desde el día 1 de enero de 2013, la prestación por maternidad es una renta sujeta al IRPF y no exenta, por la modificación introducida por la Ley Foral 22/2012 en el Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF (Decreto Foral Legislativo 4/2008)8) que elimina de forma expresa la exención que hasta ese momento existía. Como consecuencia de la mencionada modificación, desde la fecha señalada la normativa del IRPF en Navarra contempla un diferente contenido respecto de la normativa del Estado



José Francisco Sedeño López
Doctorando de la Universidad de Málaga

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El bitcoin desde una perspectiva tributaria
 - 1. Imposición indirecta: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
 - 1.1. Minado de bitcoins
 - 1.2. Cambio de divisas de curso legal por bitcoins
 - A. Doctrina administrativa de la DGT.
 - B. Criterio del TJUE
 - 1.3. Adquisición de bienes o servicios a cambio de bitcoins
 - 2. Imposición directa
 - 2.1. Impuesto sobre Actividades Económicas (RCL 1990, 1999) (IAE)
 - 2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
 - 2.3. Impuesto sobre sociedades (IS)
 - 2.4. Impuesto sobre el patrimonio (IP)
- III. Conclusiones

Referencias bibliográficas

RESUMEN

Las criptomonedas, basadas en la tecnología blockchain, han llegado a nuestra sociedad para revolucionar el orden social y económico establecido. Sin embargo, esta disruptión presenta muchas incertidumbres. En la actualidad, las criptomonedas se encuentran en un limbo jurídico, ya que ni a nivel comunitario ni a nivel nacional existe una regulación expresa. En concreto, desde el punto de vista jurídico- tributario, surgen dudas sobre las obligaciones frente a la Hacienda Pública.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Blockchain o, en español, "cadena de bloques", no es más que es un registro de datos distribuido, cuyas anotaciones se llevan a cabo en un registro descentralizado, al que cada uno de los usuarios de la red tiene acceso). Esta nueva tecnología tiene multitud de aplicaciones (smartcontracts, ICOs...), entre las que destacan las criptomonedas.

De acuerdo con la Directiva (UE) 2018/843, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE, las criptomonedas o monedas digitales se pueden definir como "representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos". De esta forma, las características esenciales de estos activos serían que no son emitidas por una autoridad central, que no se encuentran reguladas y que pueden ser utilizadas como medio de pago. Además, existen multitud de criptomonedas (ether, litecoin, ripple...), si bien la más conocida y utilizada es el bitcoin. Cada una de ellas cuenta con su propia unidad de cuenta, que, en ningún caso, es una moneda de curso legal.

La falta de normas al respecto ha llevado a la doctrina a considerar distintas calificaciones jurídicas. En concreto, hasta cuatro han sido las posibilidades barajadas por la doctrina. En primer lugar, se planteó la posibilidad de que las criptomonedas fuesen calificadas como título valor, opción que se descartó, en tanto en cuanto no cuentan con representación física ni confieren un derecho a recibir una cantidad de dinero, ya que su precio se rige por las leyes de la oferta y la demanda). También se ha analizado la posibilidad de que el bitcoin se considerase un instrumento financiero, dado que en la práctica su volatilidad ha producido que muchos lo utilizasen como medio de inversión. No obstante, como señala NAVAS NAVARRO, esta posibilidad se encuentra expresamente excluida por el artículo 4.1, 18) de la Directiva 2004/39/CE, relativa a los mercados de instrumentos financieros, también conocida como MiFid, en el que se establece que los instrumentos de pago son excluidos del concepto de valor negociable). Finalmente, las consideraciones, bien como bien mueble digital o bien como divisa virtual privada parecen ser las más defendidas por la doctrina.

..//..

La vulneración de los principios constitucionales en materia tributaria: el Impuesto de Sucesiones

A09

Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019



Apolonio González Pino
Letrado. Técnico de Administración General
Rama jurídica

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La alarma social
- III. Competencias y cesión
- IV. La reforma necesaria
- IV. Conclusión

RESUMEN

En este trabajo doctrinal se analiza un hecho que ha provocado cierta alarma social, por cuanto que su aplicación conlleva que muchos contribuyentes se vean en la tesitura, de tener renunciar a las herencias a las que tienen derecho, por el devengo de un impuesto totalmente desafortunado: el impuesto sobre sucesiones, que en algunos casos conlleva la confiscación de los bienes objeto de transmisión.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

Las contraprestaciones de derecho público tienen como causa última, la satisfacción de los gastos que genera la "res pública". El Estado no recauda para tener un importante saldo positivo en el Tesoro, sino que este busca cubrir los costes de todas las prestaciones del mismo.

En sus funciones de policía, servicio público y fomento, la actual distribución de competencias constitucionales hace que sean tres la Haciendas Básicas con las que el ciudadano pueda encontrarse: puede estar frente a la Hacienda Estatal, frente a la Hacienda Autonómica o frente a una Hacienda de carácter Local).

Estas tres haciendas, tienen como nutrientes de sus ingresos, un conjunto de tributos, tales como los impuestos, las tasas y los recargos que la ley permite respecto a los tributos de otras Administraciones Públicas, pero siempre sin perder de vista la finalidad antes citada.

La Constitución habla de contribuir para el sostenimiento de las cargas públicas. Los sistemas implantados tienen que funcionar en razón de la capacidad contributiva de cada obligado tributario, hecho ese más que de dudosa realidad, y mediante un sistema que no sea confiscatorio, es decir, nadie podría pagar más que el beneficio que reciba, y que pueda constituir el hecho imponible de que se trate.

Algo tan sencillo como lo expuesto en los anteriores apartados, conlleva hoy en día una más que notable complejidad, tanto por la distribución tributaria entre las distintas Administraciones, como por la exigencia de la progresividad fiscal, e incluso puede ponerse en duda si algunos impuestos, atentan contra un principio constitucional básico: el respeto al carácter de "no confiscable" que se exige en la Carta Magna.

II. LA ALARMA SOCIAL

En concreto, este estudio se va a centrar en el vigente impuesto sobre sucesiones, y en las consecuencias que se producen, cuando un sistema no está armonizado y provoca en ocasiones, tales desatinos que debieran corregirse con actuaciones para evitar injusticias fiscales.

La alarma social que el mismo ha provocado, por cuanto que los herederos ven devengadas cuotas tributarias, (que con los recargo por impago voluntario, toda vez que la detención del negocio inmobiliario, provoca circunstancias difícilmente imaginables hace algunas décadas), que son superiores al capital propio de la herencia, y que por tanto hace que muchos sujetos pasivos venga a renunciar a tales peculiares, esfuerzo de sus antepasados, por cuanto que la Administración pretende cobrar una deuda tributaria, que se aproxima sino es superior, al valor de la masa hereditaria).

Este supuesto, que debería ser objeto de reproche por los distintos juzgados y tribunales, toda vez que atenta claramente contra el principio constitucional de no confiscatoriedad de las distintas contraprestaciones patrimoniales de derecho público, supone un "calvario" para muchos de los sujetos pasivos, que se ven no solo privados de su herencia, sino que resultan deudores de cuantía que no pueden afrontar.

..//..

Los Principios tributarios (implícitos) en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE: una aproximación

A10



Revista Quincena Fiscal 1, enero 2020

Alejandro Menéndez Moreno
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONTENIDO

La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (me refiero, concretamente, al Auto de 3 julio de 2019) y del Constitucional (aludo a la sentencia de 31 de octubre de 2019), relativas al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IIVTNU), con sus referencias a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) han puesto de relieve la conveniencia de analizar la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) en busca de los principios, como se verá implícitos, que atañen al derecho tributario, principios estrechamente relacionados con el reconocimiento del derecho de propiedad, como es el caso de los de no confiscatoriedad y proporcionalidad.

Este interés por el citado ordenamiento internacional se explica si se tiene en cuenta que el referido ATS de 1 de julio de 2019 lo invoca con el propósito, no de tomarlo como parámetro de la constitucionalidad del IIVTNU, ni de la adecuación de este Impuesto al contenido y significado del derecho de propiedad que reconoce el artículo 33CE, sino de comprobar en qué medida su regulación respeta las exigencias que sobre todo la jurisprudencia del TEDH impone a los Estados miembros del Consejo de Europa en la salvaguarda del derecho de propiedad reconocido en el CEDH. Además, el citado ATS entiende, razonablemente, que fundamentar su decisión en el ordenamiento internacional se sustenta en lo dispuesto en el artículo 10.2 de nuestra Constitución, por el cual "las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con... los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificadas por España"; precisando dicho Auto que, si bien el derecho de propiedad no constituye stricto sensu un derecho fundamental de los reconocidos en los artículos 14 a 30 CE, "está comúnmente aceptado que el artículo 10.2 CE erige a los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia en canon interpretativo de todos los derechos y libertades reconocidos en nuestro texto constitucional".

Respecto del papel de la referida CDFUE cabe recordar que está expresamente recogido en el apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la UE (TUE), según el cual: "La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal y como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados". En cuanto al papel del CEDH resulta pertinente lo dispuesto en los siguientes apartados 2 y 3 del mismo artículo 6 TUE, según los cuales: "2. La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos... Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados. 3. Los Derechos Fundamentales que garantiza el Convenio... y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales". Así pues, de lo regulado en el artículo 6 del TUE se desprende una importante diferencia respecto del papel de ambos ordenamientos, y es que mientras la CDFUE tiene el valor jurídico de los Tratados, el CEDH integra lo que denomina principios generales del Derecho de la Unión.

Ese mismo artículo sugiere, por otra parte, la conveniencia de aludir a la relación entre la CDFUE (que, aunque se adopta, como se ha dicho en 2007, entró en vigor en 2009) y el CEDH (que es de 1950, aunque el Protocolo 1, en el que se reconoce el derecho de propiedad, se incorporó en 1952), relación que recoge expresamente el apartado 3 del artículo 52 de la primera, cuando prescribe que "en la medida que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo... su sentido y alcance serán iguales a los que le confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa". El siguiente apartado 4 del mismo artículo 52 CDFUE, dispone –en línea con lo que prescribe el trascrito apartado 3 del artículo 6 TUE–, que: "En la medida en que la presente Carta reconozca derechos fundamentales resultantes de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, dichos derechos se interpretarán en armonía con las citadas tradiciones".

De lo establecido, pues, en los preceptos que se han venido exponiendo hasta ahora cabe concluir que los ámbitos de protección del Convenio y de la Carta son en gran medida coincidentes; que se reconoce una hipotética mayor protección por el Derecho de la Unión, así como también el papel que en la interpretación y aplicación de los derechos fundamentales cumplen las "tradiciones constitucionales comunes", lo que no deja de ser, a su vez, un reconocimiento implícito del papel de los ordenamientos internos de cada Estado, en cuanto protagonistas en la forja de esas tradiciones constitucionales comunes.

..//..

El concepto de Familia en la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional y su aplicación a las deducciones por familia numerosa y por familiar discapacitado

A11



Revista Quincena Fiscal 1, enero 2020

Fernando Casana Merino
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba

SUMARIO

- I. La vigencia desde 2015 de las deducciones por familia numerosa y por familiar discapacitado y la sucesiva, aunque no suficiente, ampliación de los familiares con derecho a deducción
- II. El respeto a la vida familiar en el Convenio Europeo de Derechos Humanos
- III. El concepto de familia y su protección en la Constitución Española
- IV. La familia integrada por descendientes y ascendientes y las deducciones en la cuota del IRPF
 - 1. La deducción en la cuota por convivencia con un descendiente o ascendiente discapacitado
 - 2. La deducción en la cuota del IRPF por pertenecer a una familia numerosa y el concepto de familia en la jurisprudencia del TEDH y del TC
- V. Las familias uniparentales y el derecho a deducción en el IRPF
- VI. El cónyuge discapacitado como base del derecho a una deducción en la cuota del IRPF
- VII. Bibliografía

RESUMEN

El presente trabajo analiza las deducciones que existen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por tener un familiar discapacitado y por pertenecer a una familia numerosa. La línea investigadora parte del análisis del concepto de familia en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional, constatando que es la convivencia continuada entre parientes la circunstancia que permite hablar de familia digna de protección. Partiendo de estos datos, analizamos las deducciones por familia numerosa y por familiar discapacitado y su compatibilidad con el Convenio Europeo de Derecho Humanos y con el principio de igualdad ante la ley reconocido en la Constitución.

CONTENIDO

I. LA VIGENCIA DESDE 2015 DE LAS DEDUCCIONES POR FAMILIA NUMEROUSA Y POR FAMILIAR DISCAPACITADO Y LA SUCESIVA, AUNQUE NO SUFICIENTE, AMPLIACIÓN DE LOS FAMILIARES CON DERECHO A DEDUCCIÓN

Las deducciones en la cuota por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo fueron introducidas en el IRPF por la Ley 26/2014. Esta Ley, que añadió el art. 81.bis a la Ley 35/2006, del IRPF (en adelante LIRPF), entró en vigor el 1 de enero de 2015, por lo que las deducciones se aplicaron por primera vez a la declaración del IRPF que se presentó en junio de 2016. La finalidad de las medidas, según la Exposición de Motivos de la Ley 26/2014 era reducir la denominada brecha fiscal de los trabajadores, incrementando su renta disponible, y elevando el umbral mínimo de tributación, esto es, la cuantía a partir de la cual un trabajador es contribuyente neto del impuesto. La configuración de estas deducciones ha sufrido tres modificaciones hasta la fecha, lo que es un índice de que se trata de una parcela del IRPF que tiene un ámbito de aplicación muy variable. Como veremos, hasta ahora, las modificaciones han ido en la línea de ampliar los colectivos favorecidos por las deducciones, aunque no puede considerarse que las actuales deducciones en la cuota favorezcan a todos los modelos de familia reconocidos en nuestro ordenamiento.

Inicialmente, este tipo de deducciones en la cuota diferencial del IRPF solo se aplicaban a los contribuyentes que trabajaban fuera del hogar y tenían ascendientes o descendientes con discapacidad a su cargo, o formaban parte de una familia numerosa. El primer escenario que plantean estas deducciones tiene su origen en que el concepto de discapacidad no es único en todo el ordenamiento. GALLEGO PERAGÓN explica las diferentes nociones de discapacidad reguladas en la Ley 41/2003, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y en la LIRPF). Por lo que respecta al IRPF, el art. 60.3 de la Ley 35/2006, dispone:

"3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

..//

La participación de los entes locales en los tributos autonómicos

A12

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020



Álvaro Luis Santodomingo González
Interventor-tesorero de la administración local

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONFIGURACIÓN GENERAL DE LA PARTICIPACIÓN EN LOS INGRESOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS: LA EQUIDAD
- III. LA PARTICIPACIÓN MUNICIPAL EN LOS TRIBUTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
 - 3.1. Andalucía
 - 3.2. Aragón
 - 3.3. Asturias
 - 3.4. Baleares
 - 3.5. Canarias
 - 3.6. Cantabria
 - 3.7. Castilla-La Mancha
 - 3.8. Castilla y León
 - 3.9. Cataluña
 - 3.10. Comunidad Valenciana
 - 3.11. Extremadura
 - 3.12. Galicia
 - 3.13. Madrid
 - 3.14. Murcia
 - 3.15. La Rioja
 - 3.16. Navarra
 - 3.17. País Vasco
- IV. VALORACIÓN DE LOS SISTEMAS DE PARTICIPACIÓN LOCAL EN LOS TRIBUTOS AUTONÓMICOS

RESUMEN

El vigente desarrollo de la participación local en los tributos autonómicos no constituye, en la mayoría de los casos, un elemento suficiente ni estable para lograr la consecución de las constitucionalmente proclamadas, autonomía y suficiencia de las haciendas locales. Analizaremos el régimen actual de cada Comunidad Autónoma con el fin de entresacar cuáles son los elementos que deben ser mejorados para alcanzar un sistema de participación adecuado a las exigencias de la Constitución y de la Carta Europea de Autonomía Local.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Española, en sus artículos 137 y 140, otorga a las entidades locales, en consonancia con el texto de la Carta Europea de Autonomía Local (CEAL), autonomía para la gestión de sus intereses. El artículo 142 recoge la exigencia de suficiencia de las haciendas locales para el desempeño de sus funciones legalmente atribuidas, que deberán ser, fundamentalmente, tributos propios y participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

2) El modelo germánico, de tipo federal, formado por Alemania, Austria y Suiza, con un peso relativo intermedio de sus entidades locales en cuanto a gastos e ingresos. El sistema de transferencias es complejo y sin un patrón claro de solidaridad.

3) El modelo mixto, de tipo federalista-unitario, con países como Bélgica, Francia, Holanda, Irlanda y Reino Unido, con unos entes locales de menor importancia que los de los dos niveles anteriores en términos de gastos e ingresos. Sus sistemas de transferencias a los entes locales no son claramente niveladores.

4) El modelo mediterráneo, integrado por España, Italia, Portugal y Grecia, donde las haciendas locales tienen el menor peso en cuanto a gastos e ingresos dentro del conjunto de sus poderes públicos. Estos países sólo en fechas recientes han venido incorporando sistemas de transferencias hacia sus entes locales con finalidades niveladoras.

..//..

La exención en el Impuesto sobre Sociedades de las Autoridades Portuarias y el régimen europeo de ayudas de Estado

A13



Forum Fiscal N° 259, diciembre 2019

Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

RESUMEN

La Comisión Europea considera que la exención reconocida en las NFIS de Bizkaia y de Gipuzkoa, a las Autoridades Portuarias es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior. Y aunque ha determinado que se trata de una ayuda existente, por estar en vigor desde antes de la incorporación a la Unión Europea, se han presentado sendos anteproyectos de Norma Foral que modifican el régimen tributario aplicable.

Pero, ¿es realmente una ayuda de Estado? Iñaki Alonso analiza esta cuestión, teniendo en cuenta tanto la jurisprudencia del Tribunal europeo, como la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal.

CONTENIDO

Las Diputaciones Forales de Bizkaia y Gipuzkoa han sometido este mes de noviembre de 2019 a información pública sendos anteproyectos de Norma Foral para modificar su regulación del Impuesto sobre Sociedades en relación con la tributación de las Autoridades Portuarias como consecuencia de la necesidad de adaptar la regulación del Impuesto a las cuestiones planteadas por la Comisión Europea en el análisis que la misma ha realizado de la tributación de los puertos en todos los Estados miembros de la Unión Europea desde la perspectiva del control de las ayudas de Estado.

Las Autoridades Portuarias son organismos de Derecho Público, integrados en la Administración General del Estado, que tienen encomendadas las funciones de ordenación, gestión y supervisión de la actividad portuaria y son responsables del dominio público portuario, las cuales realizan bajo un modelo de autosuficiencia financiera que les obliga a destinar sus beneficios a la realización de inversiones en infraestructuras portuarias así como a otras de interés general en beneficio de la sociedad en su conjunto.

Debido a las peculiaridades del régimen jurídico de las Autoridades Portuarias y a la aplicación de ese principio de autosuficiencia financiera que les obliga a destinar sus ingresos a la realización de gasto público que, de otra manera, debería ser sufragado por los presupuestos de las correspondientes Administraciones, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades declaraban a las Autoridades Portuarias como entidades exentas del citado impuesto.

La Comisión Europea ha analizado la tributación de las entidades encargadas de la gestión de los puertos en los distintos Estados miembros de la Unión Europea desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y fruto de su análisis, ha venido declarando que no es compatible con el mercado interior el establecimiento de una exención para las entidades encargadas de la gestión de las infraestructuras portuarias en la medida en que operan en un mercado y, por lo tanto, realizan actividades económicas.

Después de declarar como ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior los regímenes de exención fiscal establecidos en los Países Bajos, en Bélgica y en Francia, por medio de una Decisión de 8 de enero de 2019, modificada el 8 de marzo de 2019 en cuanto al plazo establecido para corregir la situación, la Comisión Europea ha considerado que la exención reconocida en el artículo 12.1.d) de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia y del Territorio Histórico de Gipuzkoa, a las Autoridades Portuarias es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (al igual que el régimen concordante de la Ley estatal del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el territorio de régimen común), aunque ha determinado que se trata de una ayuda existente por ser una medida que ya estaba en vigor desde antes de la incorporación del Reino de España a la Unión Europea.

"La Comisión Europea ha considerado que la exención reconocida en las NFIS de Bizkaia y de Gipuzkoa, a las Autoridades Portuarias es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, aunque ha determinado que se trata de una ayuda existente por estar en vigor desde antes de la incorporación a la Unión Europea".

Así, y de conformidad con lo previsto en el artículo 21 del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se ha desarrollado un procedimiento de cooperación entre la Comisión Europea y las Autoridades competentes del Reino de España para analizar la propuesta de medidas apropiadas formulada por la Comisión para modificar la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de eliminar cualquier posible incompatibilidad con el mercado interior.

..//..

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

Trascendencia de las obligaciones formales

A14



Forum Fiscal N° 259, diciembre 2019

Javier Armentia Basterra
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria
Diputación Foral de Álava

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. TRASCENDENCIA DE LAS OBLIGACIONES FORMALES
- III. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN FORMAL
- IV. CLASES DE OBLIGACIONES FORMALES
- V. ALGUNAS CUESTIONES NORMATIVAS RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES FORMALES
 - 1. Reserva de Norma Foral
 - 2. Obligados tributarios
 - 3. La prescripción y las obligaciones formales
 - 4. Infracciones y sanciones
- VI. LA INCIDENCIA DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FORMAL RESPECTO DEL DERECHO «SUSTANTIVO» DEL OBLIGADO TRIBUTARIO
 - 1. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de junio de 2016. Asunto C-418/14. ROZ-SWIT
 - 2. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018. Asunto 314/2018
 - 3. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de julio de 2012. Asunto C-284/11. EMS - Bulgaria Transport
 - 4. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2013. Asunto C-563/12. Hungary Trading
 - 5. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2007. Asunto C-146/05. Collée
 - 6. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de octubre de 2016. Asunto C-24/15. Plöckl
 - 7. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de julio de 2017. Asunto C-151/16. Vakaru Baltijos laivu statykla
 - 8. Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2014. Asunto 5688/2011
 - 9. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de abril de 2006. Asunto 1204/2001
 - 10. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de noviembre de 2006. Asunto 374/2003
- VII. SOBRE LAS OPCIONES QUE DEBEN EJERCITARSE CON LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN
- VIII. APLICACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES EN LOS CASOS DE INCUMPLIMIENTOS DE OBLIGACIONES FORMALES DE UN TERCERO

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

De la relación que en el ámbito tributario se establece entre la Administración y administrado (u obligado tributario) resultan (o si se prefiere, derivan), entre otras cosas, obligaciones materiales y obligaciones formales. Estas obligaciones pueden corresponder al propio obligado tributario y, también, a la Administración.

Dentro de las obligaciones materiales se encuentra la principal que no es otra que la de pagar la cuota tributaria y junto a ella se encuentran las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las de carácter accesorio (tienen este carácter de accesorios, entre otras, las obligaciones de abonar el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo).

Junto a las obligaciones materiales se encuentran las formales que constituyen el objeto del presente trabajo. En efecto, a continuación se van a comentar las líneas básicas de este tipo de obligaciones a la luz de la normativa tributaria general y de las sentencias de los Tribunales de justicia.

Por lo que se refiere a la normativa se va a tomar como referencia la Norma Foral General Tributaria vigente en Álava, en concreto la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero.

II. TRASCENDENCIA DE LAS OBLIGACIONES FORMALES

No debe desdeñarse la trascendencia de las obligaciones formales pues las mismas juegan, o deben jugar, un papel importante al constituir uno de los ejes sobre los que pivotan los principios de la aplicación del sistema tributario.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

El papel del órgano de administración en el cumplimiento tributario

A15

Forum Fiscal N° 259, diciembre 2019



Ilazki Otaegi
Socia del Departamento Tributario de Garrigues

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ¿QUÉ ES EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO?
 - 1. Pagar los impuestos que correspondan, ni más ni menos, respetando el espíritu de la normativa tributaria
 - 2. Cooperar con las autoridades tributarias?
 - 3. Respetar el principio de plena competencia en la relación con entidades vinculadas
- III. BUEN GOBIERNO TRIBUTARIO
 - 1. Los impuestos como parte del buen gobierno corporativo de la empresa
 - 2. Recomendaciones en torno al papel de los órganos de administración en materia tributaria
 - 3. Obligaciones de los consejos de administración de las sociedades cotizadas en materia tributaria: la Ley de Sociedades de Capital
- IV. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y LA EXIMENTE POR «DEBIDO CONTROL»
- V. CONCLUSIÓN: EL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN COMO RESPONSABLE DE LA FUNCIÓN FISCAL
- VI. BIBLIOGRAFÍA

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad y los asuntos tributarios de las empresas han ocupado en esta última década las portadas de los periódicos en numerosas ocasiones. Algunas de estas noticias se encontraban vinculadas con el fraude fiscal. Otras, simplemente, con situaciones en las que empresas multinacionales, con modelos de negocio altamente digitalizados y operando de manera global, rebajan su factura impositiva gracias a las lagunas existentes en las leyes fiscales y la falta de coordinación de estas a nivel internacional. Todo ello, unido en ocasiones a noticias inexactas e informaciones que las alimentan, ha contribuido a la creencia generalizada de que las empresas, especialmente las grandes empresas, no pagan ocasiones a noticias inexactas e informaciones que las alimentan, ha contribuido a la creencia generalizada de que las empresas, especialmente las grandes empresas, no pagan todos los impuestos que deberían y, auspiciado por la crisis económica, al nacimiento de un movimiento de activismo fiscal, que denuncia los comportamientos fiscalmente irresponsables de las empresas.

En este escenario, el cumplimiento de las obligaciones tributarias se ha convertido en un asunto reputacional. Como afirman CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA (2) , la fiscalidad ha dejado de constituir una materia técnica alejada del debate público pasando a integrar un elemento con una dimensión social y ética que sitúa la configuración del sistema fiscal en zonas centrales del debate político, y una materia que forma parte de la agenda política global al más alto nivel.

El valor reputacional que ha adquirido el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas ha elevado las cuestiones fiscales desde su tradicional ámbito restringido a los departamentos fiscales o financieros de la entidad al ámbito de la responsabilidad social y el buen gobierno corporativo de las empresas. Es así como el papel del órgano de administración de las empresas y su involucración en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ha experimentado una profunda transformación. En este artículo analizaremos en detalle cuál es el papel del órgano de administración de una entidad en el cumplimiento tributario de las entidades.

II. ¿QUÉ ES EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO?

Antes de entrar en el análisis de cuál es el papel del órgano de administración en el cumplimiento tributario de las entidades, es necesario delimitar qué se entiende por cumplimiento de las obligaciones tributarias. La OCDE en sus Líneas Directrices para Empresas Multinacionales (3) establece los principios que deben guiar una conducta tributaria responsable.

1. Pagar los impuestos que correspondan, ni más ni menos, respetando el espíritu de la normativa tributaria

Las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales establecen que las empresas deben contribuir a las finanzas públicas de los países en los que operan no sólo cumpliendo con la letra de la ley, sino también con el espíritu de la normativa tributaria. Desde su actualización en el año 2011, se aclara que cumplir con el espíritu de la ley significa entender y respetar la intención del legislador, sin que esta interpretación signifique que una empresa deba pagar un impuesto superior al importe previsto por la ley

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

El compliance y las infracciones tributarias: Norma UNE 19602

A16



Forum Fiscal N° 259, diciembre 2019

Aitor Orena Domínguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

UPV/EHU

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL COMPLIANCE TRIBUTARIO COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD
- III. EL COMPLIANCE COMO EXIMENTE RESPECTO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS
- IV. CONTENIDO DEL SISTEMA DE COMPLIANCE
- V. IMPOSIBILIDAD DE ELIMINAR COMPLETAMENTE EL RIESGO: ¿ATENUANTE DE RESPONSABILIDAD?
- VI. ¿VALIDA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LOS SISTEMAS DE COMPLIANCE?
- VII. RESPONSABLES DE LAS SANCIONES
 - 1. Responsabilidad subsidiaria
 - 2. Responsabilidad solidaria

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La Norma UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso, ha sido elaborada por el Subcomité Técnico CTN 165 SC4 Compliance tributario.

La razón de ser de esta norma está descrita en el Prólogo de la misma:

En los últimos años el concepto de responsabilidad social ha experimentado una expansión considerable, extendiéndose a ámbitos que antes no se entendían comprendidos en ella, como por ejemplo el riesgo asociado al grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que ha pasado a contemplarse como uno de los principales que afectan a todas las organizaciones (2) , sea cual sea su tamaño, sector de actividad y presencia, nacional o internacional.

Lo cierto es que las administraciones públicas están avanzando hacia un nuevo modelo en su relación con las organizaciones, el llamado cumplimiento cooperativo en materia tributaria, con el que se pretende construir una relación de confianza entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria a partir de determinados criterios, tales como el conocimiento de los entornos negociables y de las necesidades empresariales; la transparencia por ambas partes; la objetividad, velando por el interés general; discernir qué exigencias y políticas son idóneas, imprescindibles y adecuadas para lo que se pretende en términos de coste-beneficio; y, finalmente, empatía y sensibilidad ante las consecuencias que las actuaciones administrativas tienen en la actividad empresarial.

La normativa española y comunitaria no ha sido ajena a este proceso, en un doble sentido. En primer lugar, mediante la introducción de concretas medidas tributarias dirigidas a evitar operaciones de planificación tributaria agresiva, siguiendo las recomendaciones de la OCDE. En segundo lugar, a través de la última reforma del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 31/2014 para la mejora del gobierno corporativo, que ha incluido, como gran novedad y para las sociedades cotizadas, el establecimiento de facultades indelegables en los órganos de gobierno en esta materia y la inclusión del riesgo tributario como un componente más de su sistema de gestión del riesgo.

Todo lo anterior pone de manifiesto la necesidad de que las organizaciones, no sólo las grandes, dispongan de sistemas de gestión y control aplicados al ámbito de la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario (3) , que se pueda materializar en una contingencia tributaria (4) , y entendido de manera muy amplia. Así, nos encontramos con los siguientes riesgos: 1) Riesgo de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública; 2) riesgo de la comisión de una infracción tributaria, que da lugar a la exigencia de la cuota, intereses de demora y sanciones; 3) riesgo de la generación de una deuda tributaria inesperada, al realizar operaciones que, aunque no sean objeto de sanción, den lugar a la liquidación de una cuota tributaria, no prevista, más sus correspondientes intereses y 4) riesgo de que se produzca la asunción de una deuda tributaria de un tercero, como consecuencia de los supuestos de responsabilidad y sucesión en las deudas previstas legalmente.

Esta realidad también se ha incorporado a nuestro Derecho y práctica administrativa. Así, por un lado, el actual Código Penal incluye los delitos contra la Hacienda Pública como unos de los que pueden dar lugar a responsabilidad penal de las personas jurídicas, al tiempo que detalla los requisitos para disponer sistemas de gestión y control que les permitan ser exoneradas de responsabilidad punible. Por otro lado, la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en 2015, ha incorporado a la misma la posibilidad de llegar a acuerdos de la Administración con las organizaciones en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo.

..//..



Norberto Miras Marín

**Prof. Asociado acreditado a Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario y Abogado
Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia**

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA MONEDAS VIRTUALES
- III. LAS MONEDAS VIRTUALES COMO «RÉPLICA» INFORMÁTICA DE UN MEDIO DE PAGO EN EFECTIVO
- IV. NATURALEZA CONTABLE DE LAS MONEDAS VIRTUALES Y PAGO EN EFECTIVO
 - 1. Las monedas virtuales como efectivo u otro activo líquido equivalente
 - 2. Las monedas virtuales como inmovilizado o existencias
- V. LIMITACIÓN A LOS MEDIOS DE PAGO EN EFECTIVO Y DIVISAS VIRTUALES
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El presente artículo analiza la resolución a consulta de 3 noviembre 2015 y la instrucción de 24 abril de 2018 del Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya, que consideran a las monedas virtuales como bienes digitales, concebidos para ser utilizados como medios de pago al portador, a los que es aplicable la limitación de pagos en efectivo recogida en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Las monedas virtuales se idearon creyendo en la demanda de un medio de pago global, seguro y sin comisiones de intermediación. Sin embargo, su utilización como medio de pago ha sido escasa, y han triunfado como objeto de especulación, como cualquier bien que, debido a su escasez, es susceptible de crear mercado.

Algunos Estados han relacionado la figura de las monedas virtuales con la delincuencia, sobre todo con el blanqueo de capitales. La utilización de las referidas monedas no constituye un ilícito por sí misma, ahora bien, la falta de una autoridad estatal que las refrende, y la falta de vínculos con el sistema bancario, deriva en la falta de información directa de estos entes de las operaciones en moneda virtual y esta opacidad puede ser aprovechada para cometer ilícitos tanto administrativos como penales.

Debido a sus peculiaridades y a su materialización puramente informática, la cuestión de su naturaleza jurídica ha sido controvertida, sobre todo por su consideración como medio de pago por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta calificación colisiona con la de mero bien incorpóreo dispensada en el resto del Ordenamiento.

El objetivo del presente artículo será, después de realizar una delimitación conceptual y de una disertación sobre su naturaleza técnica, tributaria y contable, determinar si pueden ser consideradas como «efectivo» y, si, consecuentemente, les es aplicable el límite del artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

II. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA MONEDAS VIRTUALES

Resulta, cuando menos, curioso, que las definiciones del concepto de «moneda virtual» (1) incluidas en nuestro ordenamiento jurídico no se encuentren en el Derecho Civil, Mercantil, Administrativo o Tributario: las podemos hallar en el Derecho de Prevención del Blanqueo de Capitales.

Así, desde la más antigua, referida en el Informe del Grupo de Acción Financiera sobre monedas virtuales, que entiende por «moneda virtual»: una representación digital de valor pero sin curso legal en jurisdicción alguna, pese a que pueda ser comercializada digitalmente y funcionar como medio de cambio, unidad de cuenta y depósito de valor (2); a las recientes —y coincidentes— del Banco Central Europeo, de la Directiva 2018/843 y del Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que entienden por aquella toda «representación digital de valor no emitida por un banco central ni por una autoridad pública ni necesariamente asociada a una moneda fiduciaria, pero aceptada por personas físicas y jurídicas como medio de pago y que pueda transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos» (3), son definiciones relativas a este ámbito.

..//..



Iván Pérez Jordá

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

Doctor en Derecho Financiero y Tributario

Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia

Licenciado en Ciencias Políticas

Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED

SUMARIO

- I. Efectos de la interrupción de la prescripción del plazo para imponer sanciones tributarias. Efectos en general. Inicio del cómputo de un nuevo plazo: dies a quo.
 - 1.1 Alcance subjetivo de la interrupción.
 - 1.1.1. En el sujeto infractor de la prescripción.
 - 1.1.2. Alcance de la interrupción de la prescripción en la Administración Tributaria
 - 1.2 Alcance objetivo de la interrupción. Limitación de los efectos de la interrupción en caso de pluralidad de infracciones tributarias.
- II. Efectos de la prescripción.
 - 2.1. Aplicación de oficio.
 - 2.2. Imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada
 - 2.3. Desajustes entre los plazos de prescripción de los ilícitos en los ámbitos penal y tributario.
 - 2.4. Efectos de la nulidad del procedimiento en relación a la producción de la prescripción y de la caducidad.
- III. Conclusiones.

CONTENIDO

I. Efectos de la interrupción de la prescripción del plazo para imponer sanciones tributarias. Efectos en general. Inicio del cómputo de un nuevo plazo: dies a quo.

El principal efecto de la interrupción de la prescripción es la pérdida del tiempo transcurrido, y el inicio de una nueva prescripción. El dies a quo para el cómputo del nuevo plazo depende del tipo de interrupción que se haya producido, y de la duración del efecto interruptivo. En caso de interrupción por actos de la Administración tendentes al ejercicio de su derecho de crédito o a la imposición de la sanción que corresponda, el nuevo plazo se contará a partir del día siguiente a la notificación al sujeto pasivo del acto en cuestión, o al conocimiento formal por éste de la última actuación producida en el procedimiento de que se trate, con la excepción ya conocida de las actuaciones inspectoras caducadas, que no interrumpen la prescripción (art. 150.6.a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT-). En caso de interrupción de la prescripción por la interposición de reclamaciones o recursos, la interrupción se prolonga, en principio, durante toda la sustanciación de la reclamación o recurso, considerándose dicho período de tiempo -que no se tiene en cuenta para la prescripción- como único e indivisible. En consecuencia, el nuevo plazo comienza a computarse, por regla general, a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso o de la sentencia, sin perjuicio de que si la reclamación se ha paralizado, durante más de cuatro años por causa no imputable al sujeto pasivo, dicha resolución resulte ya ineficaz, por haberse consumado la prescripción. En caso de infracciones, respecto de obligaciones tributarias mancomunadas, la interrupción producida respecto de una no surte efectos en las demás.

Tras haberse interrumpido la prescripción, volverá a correr de nuevo el plazo prescriptivo, 'reiniciándose', si el expediente sancionador estuviera paralizado más de un mes por causa no imputable al presunto responsable (art.30.2.II Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público –LRJSP-), lo que puede traer como indeseable consecuencia de que a los plazos de prescripción generales del art. 189.2 LGT haya de sumárseles un mes más, produciendo entonces la "interrupción de la interrupción de la prescripción". Nos encontramos ante una prescripción "interna", por contraposición a la prescripción que se produce antes de la incoación del expediente, externa al mismo. De ahí la necesidad general de la constancia expresa en el expediente sancionador de cualquier diligencia o actividad administrativa [necesaria o imprescindible para el procedimiento –no inocua o superflua–], para que ésta pueda tener eficacia a efectos de interrumpir los plazos de prescripción previstos en la Ley (STS 17.03.1992). Es importante retener que una vez interrumpida la prescripción, su cómputo no se reinicia inmediatamente, sino tras un tiempo de paralización del expediente superior a un mes, de suerte que la prescripción no se producirá hasta que transcurra un mes de inactividad procedural para reanudar el cómputo, además del correspondiente plazo prescriptivo (SsTS 18.06.1999 y 7.2.2002).

..//..

¿Votan los españoles con los pies ante el dumping fiscal?: El caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

A19



Documentos de trabajo-Instituto de Estudios Fiscales, nº15, 2019

Rafael González Val

Universidad de Zaragoza & Institut d'Economia de Barcelona (IEB)

Miriam Marcén Pérez Árbol académico

Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. DATOS
3. METODOLOGÍA
4. RESULTADOS
 - 4.1. Análisis estático
 - 4.2. Análisis dinámico
 - 4.2.1. Efecto del ISD por grupos de edad y lugar de nacimiento
 - 4.2.2. Análisis de robustez
 - 4.2.3. El efecto del ISD en los municipios fronterizos
5. CONCLUSIONES

Bibliografía

RESUMEN

¿Votan los españoles con los pies contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)? En este trabajo analizamos el efecto que las disparidades interregionales existentes en el ISD pueden tener sobre los movimientos poblacionales, explorando el efecto en los lugares situados en las fronteras entre regiones.

Para ello se utilizan datos del Padrón Municipal (Instituto Nacional de Estadística) durante 20 años (1998-2017), con los que se estiman modelos econométricos en los que la variable a explicar es la tasa de crecimiento de la población a nivel municipal y la principal variable explicativa registra las diferencias espaciales en el ISD.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Durante la última conferencia de presidentes de las Comunidades Autónomas (CCAA) españolas (VI Conferencia de Presidentes, 17 de enero de 2017), las presidencias de Andalucía y de la Comunidad Valenciana realizaron declaraciones en las que se acusaba a la Comunidad de Madrid de realizar dumping fiscal, fomentando deslocalizaciones no solo de empresas sino también de personas. Los medios de comunicación dedicaron páginas y minutos de televisión a este tema, incluyendo ejemplos de las diferencias existentes entre las CCAA destacando el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD).

La confrontación entre las CCAA por la descentralización de competencias y la financiación autonómica no es algo nuevo; así se describe en la literatura económica y regional (Moreno, 2002), donde también se detalla la forma en la que se articuló la financiación autonómica cediendo tributos a las propias CCAA (Falcón y Tella, 2000, López-Laborda, 2006). De esta manera se pasó de un sistema basado en transferencias intergubernamentales a uno basado en impuestos compartidos, concediéndose a las regiones un grado creciente de autonomía fiscal. El ISD es uno de esos tributos bajo el control de las CCAA (no solo sus rendimientos, sino también las facultades normativas y de gestión). Este impuesto se cedió al amparo de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) de 1980. Las leyes 14/1996 y 21/2001 otorgaron mayor poder a las CCAA sobre este impuesto incluyendo las competencias en materia normativa, si bien ha habido modificaciones normativas posteriores (Ley 53/2002, Ley 22/2009, etc.). Se trata de un impuesto cuya finalidad es la de reducir la desigualdad en la riqueza de una generación a otra, según la exposición de motivos de la propia ley que lo rige (véase Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). La justificación de su existencia en términos de principios impositivos (generalidad, flexibilidad, eficiencia y redistribución) queda recogida en el trabajo de Barberán Lahuerta (2005) y es algo que queda fuera del alcance de este trabajo. Nuestro objetivo es centrarnos en el papel de las distintas modificaciones normativas introducidas por las CCAA en el ISD, que han generado que el mismo tributo tenga diferencias considerables entre regiones.

...//..



Octavio Cabrera Toste
Abogado derecho financiero y tributario
Socio Director
Cabrera Rodríguez ETL GLOBAL

CONTENIDO

El REF (Régimen Económico y Fiscal de Canarias) es un amplio conjunto normativo, cuya finalidad es la de compensar la lejanía, la insularidad y las limitaciones estructurales del Archipiélago. Es por lo tanto, el resultado del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea siendo, a mi entender, sus principales rasgos definitorios, por un lado, su condición de duradero y estable, y por otro, su incuestionable legitimidad y fiabilidad.

Duradero y estable, por cuanto que recibe el refrendo periódico de la Unión Europea y el Estado español, renovaciones que se afrontan siempre sin ánimo restrictivo y con la permanente predisposición de mejorarlo y perfeccionarlo.

Legítimo y fiable, por cuanto que no es fruto de una necesidad coyuntural, como los que otros territorios de la Unión Europea tratan de arrogarse sin contar con la bendición de las autoridades comunitarias. Es consecuencia de una necesidad permanente de compensar y ayudar a Canarias, y es todo ello la que lo dota de la máxima seguridad jurídica.

Aproximación práctica a la fiscalidad canaria

Abordemos ahora una aproximación práctica a la fiscalidad canaria, desde la óptica de una utilización armónica y sinérgica de algunos de los instrumentos disponibles, los más significativos, y hagámoslo a modo de línea argumental, a partir de una entidad ZEC, sin que ello implique que la compatibilidad no se extienda al resto.

Históricamente tales instrumentos han sido analizados desde el punto de vista doctrinal y jurisprudencial, como compartimentos estancos, lo que en la práctica ha derivado en una aplicación mayoritariamente exclusiva y excluyente. Si bien todos ellos, individualmente considerados, pueden resultar altamente eficientes, es la utilización combinada la que multiplica exponencialmente sus bondades y la que los convierte, sin lugar a duda, en la mejor fiscalidad empresarial de la Unión Europea.

En primer lugar, y como precisión previa, hemos de remarcar que los beneficios fiscales del REF, considerados ayudas regionales al funcionamiento, así como las ayudas al transporte de mercancías, no pueden superar en su conjunto, el 30 % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias. Dicho límite, no laстра en modo alguno al sistema y permite un amplísimo margen para la utilización combinada del mismo. Pivotando, por tanto, a partir de una entidad de la Zona Especial Canaria (ZEC), abordemos en primer lugar, su compatibilidad con la Reserva de Inversiones en Canarias (RIC), para seguir con la Deducción por Inversiones en Activos Fijos en Canarias (DIC), y finalmente asociarla con la Bonificación a la Producción de bienes corporales (BP). Dejaremos para futuras colaboraciones la integración del resto de herramientas disponibles.

Compatibilidad ZEC-RIC

La compatibilidad ZEC-RIC reside en uno de los pilares de cualquier proyecto ZEC, muchos de ellos innovadores y novedosos: la financiación. Pues bien, resulta que los capitales aportados por los socios de una ZEC, y que esta invierta, serán plenamente aptos para la materialización de la RIC comprometida por los referidos socios en sus actividades propias.

Es decir, se dota al sistema de una sinergia magnífica que permite que la asistencia financiera sea doblemente primada, por cuanto que a la obtención de un dividendo se le añade la rentabilidad fiscal del ahorro del 25% del tipo general del Impuesto sobre Sociedades (IS). Por otro lado, genera el marco perfecto para que en los proyectos promovidos por inversores extranjeros, se promueva la integración del empresariado local, ya no sólo aportando soporte financiero, sino su natural e imprescindible «conocimiento del medio». El enriquecimiento del proyecto es demoledor.

...//...



Margarita Santana Lorenzo
Socia Directora
Santana Lorenzo Abogados

CONTENIDO

El pasado mes de marzo entró en vigor la Norma UNE 19602 Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso. La disposición fue elaborada por parte de la Asociación Española de Normalización (UNE), tras un arduo trabajo del Comité técnico CTN 165/SC4 «Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones», cuya creación y desarrollo he tenido el privilegio de coordinar. La Norma ha supuesto una auténtica revolución en el ámbito del cumplimiento tributario, y un paso firme en materia de autorregulación, autogobierno, responsabilidad corporativa y cultura ética empresarial.

El aumento exponencial del riesgo de incurrir en supuestos de responsabilidad tributaria para los órganos de gobierno de las organizaciones, el goteo incesante de modificaciones legislativas y reglamentarias en el ámbito fiscal, las vacilantes interpretaciones jurídicas de las normas por los órganos administrativos y judiciales, y el incremento del número de procedimientos de comprobación e inspección fiscal tramitados por parte de la Administración tributaria, unido al riesgo de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, obligan a las empresas a implementar un sistema de gestión eficaz del riesgo tributario, a través del denominado compliance tributario.

Dado que el compliance penal no resulta suficiente para cubrir todos y cada uno de los numerosos riesgos y contingencias fiscales de la empresa, será necesario estudiar las características y las medidas efectivas del compliance tributario con carácter previo a su desarrollo e implementación en la organización.

La presente obra pretende analizar los requisitos para implantar un sistema de compliance tributario que permita la prevención, detección, gestión y mitigación de los riesgos fiscales. Para ello, se ha contado con un elenco de autores de máximo nivel. En primer lugar, resulta fundamental destacar la visión de la propia Administración Tributaria, que se ha involucrado de forma decisiva en esta obra: desde el propio Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que reconoce el gran interés empresarial por las distintas iniciativas que buscan reforzar la función fiscal en las empresas, generalizar las buenas prácticas tributarias, asegurar una adecuada gestión de los riesgos fiscales, reforzar la gobernanza fiscal o disponer de un modelo de compliance tributario; hasta la colaboración de más de una decena de inspectores de Hacienda del Estado.

La aportación de la Agencia Tributaria se concreta especialmente en el estudio de las buenas prácticas tributarias y su aplicación específica en los distintos tributos, con un recorrido a través de las distintas figuras impositivas. Asimismo, la Inspección realiza un detallado análisis del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, con especial hincapié en los distintos mecanismos y foros de colaboración entre la administración y el contribuyente. También se aporta desde el sector público una perspectiva internacional, con un estudio pormenorizado del Programa ICAP (International Compliance Assurance Programme) y una valoración de los informes de transparencia.

La importancia del compliance tributario en el sector empresarial

Debe tenerse en cuenta que la organización que disponga de un sistema de gestión de compliance tributario completo y eficaz, podrá utilizarlo ante la Administración tributaria para tratar de atenuar o eximir su responsabilidad ante dicha administración, e incluso ante la comisión de un ilícito penal contra la Hacienda Pública; y ser considerado como un atenuante o un eximiente, tal y como establece el artículo 31 bis del Código Penal español, que recoge los requisitos necesarios para definir e implementar un sistema de gestión y control. Al igual que sucede con las Normas UNE 19601 y UNE-ISO 37001, la implementación y certificación de acuerdo con la Norma UNE 19602 puede ser un elemento de prueba para demostrar ante la Agencia Tributaria o ante los tribunales la voluntad firme de cumplimiento normativo junto con una cultura ética de compliance, implementada de forma eficaz en el seno de la organización.

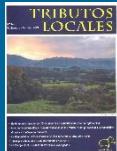
Finalmente, el compliance tributario reportará a las organizaciones importantes ventajas externas al control fiscal, puesto que su establecimiento mediante un conjunto de principios y valores éticos y de transparencia tributaria constituye un importante factor reputacional, relevante no solo ante Hacienda, sino ante los clientes, accionistas, proveedores, empleados, etc., formando parte de la cultura empresarial tendente a conseguir que la relación jurídica-tributaria esté basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas de asistencia y colaboración, lo cual se consigue a través de buenas prácticas tributarias.

..//..

Una nueva parafiscalidad

Constitucionalidad de las tarifas "como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias"

A22



Tributos locales, N°. 142, 2019

Ada Tandazo Rodríguez
Tutora del Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces (CEURA)

Pedro Manuel Herrera Molina
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED.

SUMARIO

- I. Planteamiento.
- II. Alteración del régimen jurídico de las tasas.
- III. Reserva de Ley.
- IV. Igualdad.
- V. Las tarifas no constituyen un ingreso público.
- VI. Las tarifas como nuevas exacciones parafiscales.
- VII. Conclusiones.

RESUMEN

El Tribunal Constitucional considera que las "tarifas" introducidas por la Ley de Contratos del Sector Público son espeluzosas con la reserva de ley como prestaciones patrimoniales no tributarias. Aunque el Tribunal no lo precise, pensamos que este pronunciamiento solo tiene sentido si, en cada caso concreto, se demuestra mediante informes técnicos que se ha elegido la forma más eficiente y sostenible para prestar el servicio. Además, ha de respetarse las exigencias previstas por la legislación sectorial (como la asequibilidad del precio del agua). Por otra parte, la regulación actual plantea numerosos interrogantes y problemas en su aplicación que examinamos en este trabajo.

CONTENIDO

I. PLANTEAMIENTO

La importante Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo (ES:TC:2019:63) declara la constitucionalidad de las "tarifas" reguladas por la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 9/2017, de 8 de noviembre) como contraprestación por los servicios públicos coactivos prestados mediante personificación privada o concesión.

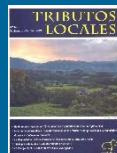
Según Joaquín Tornos Mas [(2019), ap. III], la sentencia es "contundente en sus argumentos y conclusiones, al declarar la constitucionalidad de los preceptos impugnados" de modo que "el debate jurídico ha finalizado". Discrepamos de esta autorizada opinión. Pensamos que la sentencia deja muchas cuestiones abiertas. La responsabilidad no corresponde al Tribunal, pues se trata de problemas que no fueron plantados por la demanda y que derivan de la imprecisión de la normativa [M.M. Jiménez Navas (2019), ap. 111.1]. Es probable, por tanto, que el debate continúe. Como aspecto más positivo debe destacarse que el Tribunal ha subrayado la relevancia del "legislador sectorial" en la regulación de las tarifas.

Seguiremos la estructura de la sentencia para analizar su doctrina, al tiempo que estudiamos diversas cuestiones no planteadas por la demanda. Concluiremos con una reflexión sobre el posible carácter "parafiscal" de las tarifas.

II. ALTERACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS TASAS

Según el Tribunal "las disposiciones impugnadas no alteran el régimen jurídico de las tasas y los precios públicos, tal y como sostiene la demanda. Para empezar, porque no se modifican los preceptos legales que regulan estas figuras en la LTPP, la LGT y la LHL" [FJ 6º.a)]. A nuestro entender se trata de una verdad a medias, pues la ley sí restringe el concepto de tasa [J.I. Gomar Sánchez (2019) pág. 299; M. Ruiz Garijo (2019), p. 314; apud nota 86; R. Sanz Gómez (2019) en prensa]. En otras palabras, la reforma recorta la noción de tasa que venían sosteniendo una parte importante de la doctrina y diversas sentencias del Tribunal Supremo, aunque alguna admitiera la posibilidad de un "panorama diferente", sobre el que no llegó a pronunciarse, tras la supresión del

..//..



Benjamí Anglès Juanpere
Profesor doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Oberta de Catalunya (UOC)

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Sentencia del TJUE, de 7 de agosto de 2018.
- III. Efectos de la Sentencia del TJUE en España.
- IV. Conclusiones.
- V. Bibliografía.

RESUMEN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 7 de agosto de 2018, Asunto C-475/17, resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Estonia sobre la compatibilidad entre el Impuesto municipal sobre las ventas, que la legislación de aquel país permite establecer a los municipios, y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), de ámbito comunitario. De acuerdo con la interpretación de la Directiva de IVA, el Tribunal Europeo concluye que el impuesto municipal es compatible con el IVA y, por consiguiente, avala su exacción. A partir del análisis de la citada sentencia, cabe valorar su posible traslado al ordenamiento interno español, ya sea en el actual marco jurídico o como posible nueva figura tributaria en una futura reforma del sistema de financiación local.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Supremo de Estonia formuló en 2017 una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la compatibilidad entre el Impuesto municipal sobre las ventas, vigente en aquel país, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, de ámbito comunitario. En el litigio principal, los contribuyentes demandantes plantearon que el impuesto local era incompatible con el IVA al resultar contrario al artículo 401 de la Directiva del IVA, pues se trataría de un impuesto que se exige en la fase de venta de un bien o servicio y recae exclusivamente en el consumidor.

De acuerdo con la legislación de Estonia, el Impuesto municipal sobre las ventas grava con un tipo máximo del 1 % el precio de los bienes vendidos o servicios prestados por los sujetos pasivos en el término municipal, considerándose sujetos pasivos del impuesto los empresarios que dispongan de una licencia de actividad comercial, de restauración o de prestación de servicios en dicho municipio.

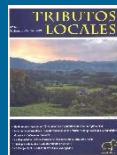
El Tribunal Europeo acaba admitiendo la posibilidad de que los municipios graven los comercios y servicios locales con un impuesto sobre las ventas sin que ello sea incompatible con el IVA. En este sentido, señala que, en la medida en que no incida en las transacciones comerciales de manera comparable a como lo hace el IVA, un impuesto como el impuesto enjuiciado no pone en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA en el ámbito de la Unión Europea.

A la vista de este pronunciamiento, cabe plantearse si este impuesto tendría cabida en el actual marco jurídico de los ingresos tributarios locales en España y, en el caso de que no fuera posible, considerar el impacto de esta sentencia en una futura reforma del sistema de financiación local, dado que abriría la puerta a una nueva figura impositiva de posible aplicación por parte de los municipios españoles.

II. SENTENCIA DEL TJUE, DE 7 DE AGOSTO DE 2018

El Tribunal Supremo de Estonia planteó, el 1 de agosto de 2017, una cuestión prejudicial ante el TJUE, asunto C-475/17, sobre la interpretación del art. 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA; en el marco del litigio entre, por una parte, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS y Selver AS y, por otra, el Ayuntamiento de Tallin (Tallinna linn) y la Administración tributaria y aduanera de Estonia (Maksu- ja Tolliamet), en relación con la solicitud de dichas empresas de la devolución de las cantidades pagadas en concepto de Impuesto municipal sobre las ventas por considerarlo incompatible con el IVA.

...//...



Jesús Félix García Pablos
Doctor en Derecho. Vocal del TEAC

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El concepto de tasa.
- III. La tasa derivada de la inspección de viviendas vacías.
- IV. Jurisprudencia del Tribunal Supremo.
- V. Tributación de las viviendas vacías.
- VI. Conclusiones.

RESUMEN

El Ayuntamiento de Barcelona había creado una tasa por la prestación de servicios en relación con el control de los pisos vacíos, tasa anulada recientemente. Las Administraciones Públicas han aprobado una serie de medidas tributarias con la finalidad de introducir en el mercado del alquiler una serie de viviendas desocupadas, con la pretensión de reducir el precio de los arrendamientos urbanos. Sin embargo, éxito de este tipo de medidas ha quedado en entredicho.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

La modificación del artículo 24 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales 111, introducida por el artículo 4 de Ley 51/2002, de 27 de diciembre, permitió que varios Ayuntamientos con la intención de aumentar sus ingresos, aprobasen Ordenanzas Fiscales para regular una serie de tasas específicas sobre diversas materias.

El Ayuntamiento de Barcelona aprobó el 30 de septiembre de 2016 una Tasa referente a la prestación de servicios en relación con el control de los pisos vacíos, derivado de la Ley de la Comunidad de Cataluña 18/2007, de derecho a la vivienda, tasa que ha sido anulada definitivamente por el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de junio 2019.

Precisamente el Gobierno español está estudiando una serie de medidas para colocar en régimen de alquiler la multitud de pisos vacíos y así limitar incremento del precio de los arrendamientos de viviendas, mediante la penalización a los propietarios de pisos vacíos.

El Instituto Nacional de Estadística (INE) define como "vivienda vacía" como aquella vivienda, que sin ser vivienda principal (residencia habitual) ni secundaria (vivienda ocasional), está abandonada o desocupada permanentemente, así como las que están disponibles para el alquiler. Por tanto, no puede considerarse que en España hay 3,4 millones de viviendas vacías como algún grupo político ha aseverado recientemente, dado que dicho concepto engloba pisos que están en venta o en proceso de alquiler.

Según el último censo del INE que data de 2011, España contaba con 25,2 millones de inmuebles, de las cuales 18,1 millones eran viviendas principales, 3,7 millones secundarias y 3,4 millones eran inmuebles vacíos. Aunque muchos de los inmuebles vacíos están en proceso de venta o alquiler, al mismo tiempo que otros no son "alquilables", lo que dificulta la entrada en el parque de viviendas susceptibles de ser arrendadas, con el objetivo de limitar la subida de los precios del alquiler.

Por otra parte, no todas las viviendas vacías están en buen estado por una parte, dado que el 150/o están en situación ruinosa, además más de 1,5 millones de inmuebles vacíos (440/o) tienen más de 50 años, lo que reduce su posibilidad de alquiler (tan solo el 400/o tienen menos de 30 años de antigüedad), y apenas 1,45 millones de inmuebles de esos pisos (420/o) se sitúan en municipios de más de 50.000 habitantes, que es donde existe una mayor demanda de alquiler.

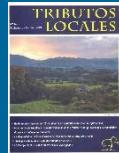
En definitiva, unas 400.000 viviendas vacías se ubicarían en municipios de más de 500.000 habitantes y que si se pusieran en el mercado de alquiler, ello determinaría una contención de la subida del precio de los arrendamientos urbanos. Una introducción en dicho mercado del alquiler que podría realizarse mediante la utilización de medidas tributarias.

..//..

El carácter impositivo de las "tasas por estancias en establecimientos turísticos": una llamada a su posible implementación por las entidades locales

A25

Tributos locales, Nº. 142, 2019



María del Mar Soto Moya
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La nueva realidad de las estancias en establecimientos turísticos: las viviendas de uso turístico.
- III. Competencias de los Ayuntamientos en la regulación de las viviendas de uso turístico.
- IV. El gravamen municipal sobre las viviendas de uso turístico: ¿es posible?.
- V Conclusiones.

RESUMEN

El aumento en los últimos años de las viviendas destinadas a uso turístico ha generado algunos problemas tanto en el ámbito urbanístico, como en el social y en relación al gasto público soportado por los Ayuntamientos. La necesidad de regulación en este ámbito resulta evidente, y son dos los instrumentos principales con los que cuentan o podrían contar los municipios para ello: el urbanístico y el fiscal. Sin embargo, ambos presentan ciertas dificultades para su implementación, ya sea por su naturaleza jurídica o por las especificidades de la regulación que les es propia. A través del presente trabajo se analizarán ambas competencias, si bien nos centraremos en la posibilidad que tienen los Ayuntamientos de implementar, con base en la normativa actual, un tributo que grave las estancias en establecimientos turísticos y, en concreto, en viviendas que se alquilan con finalidad turística.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

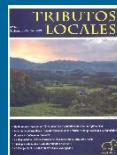
En los últimos años, una de las mayores problemáticas a las que se están enfrentando los Ayuntamientos (en especial los de las grandes capitales) es al auge de los establecimientos turísticos y, más concretamente, de las viviendas de uso turístico o viviendas con fines turísticos. El aumento exponencial de este tipo de viviendas ha generado algunos problemas de convivencia entre vecinos habituales y turistas, e incluso entre los propios vecinos, debido a la intención de unos de alquilar su vivienda con fines turísticos y a la negativa de otros a tal operación. Asimismo, las ganancias obtenidas por el arrendador son, en la práctica totalidad de los casos, bastante más elevadas cuando la vivienda se alquila para un uso turístico que cuando se trata de alquiler de larga duración, lo que ha tenido como resultado una disminución drástica de la oferta de alquiler de esta última clase, con la consecuente dificultad del acceso a una vivienda para los habitantes de las ciudades. Como señala SANZ GÓMEZ "Es importante subrayar que los efectos perniciosos de la llamada «turistificación» (dificultad en el acceso a la vivienda, reparto desigual de las rentas generadas ...) no se producen en abstracto, sino que están vinculados con las relaciones capitalistas de producción y, en el caso de España, con su papel dentro del sistema económico global. Así, la alta concentración del patrimonio inmobiliario, la creciente precariedad laboral, la ausencia de un parque público de vivienda suficiente o la importancia del sector turístico en nuestra economía forman palie del panorama en el cual se produce la eclosión de sistemas de intermediación electrónica que fomentan el arrendamiento turístico de viviendas".

Esta circunstancia ha provocado que muchos municipios comiencen a plantearse la necesidad de la puesta en marcha de mecanismos que logren reducir, o al menos moderar, el aumento exponencial de este tipo de viviendas y, sobre todo, de algunos de los efectos que las mismas conllevan.

Entre estos instrumentos, destacan los que provienen de las competencias urbanísticas con las que cuentan los municipios, y que han sido utilizados por Ayuntamientos como Madrid, San Sebastián, Bilbao, Palma de Mallorca, Barcelona o Valencia. Las principales medidas implementadas por los Ayuntamientos han sido: la asimilación de las viviendas de uso turístico a uso terciario-hotelero, la limitación de las viviendas de uso turístico por alturas y tamaños y la zonificación del municipio (el Ayuntamiento tiene la posibilidad de establecer zonas diferenciadas para limitar el establecimiento de nuevas viviendas de uso turístico si se observa saturación en alguna de las zonas).

Sin embargo, los gastos asociados al turismo y las viviendas de uso turístico, que normalmente son soportados por la administración municipal, han tenido como consecuencia que, además de los instrumentos urbanísticos, en los últimos años se haya despertado el interés de numerosos Ayuntamientos por implantar un tributo que grave las estancias en este tipo de establecimientos: la mal llamada "tasa turística".

..//..



Rosa Galapero Flores
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. El recargo en el IBI sobre viviendas desocupadas.
- II. Determinación del concepto vivienda vacía.
- IV. Impuestos autonómicos que gravan las viviendas vacías. Análisis de las limitaciones impuestas en el artículo 6 apartados 2 y 3 de LOFCA.
- V. Sobre el fin extrafiscal de los gravámenes sobre viviendas vacías.
- VI. El caso del Impuesto catalán sobre viviendas vacías. Resolución del Tribunal Constitucional mediante la Sentencia 41/2019, de 17 de enero.
- VII. Recargo sobre viviendas desocupadas en el IBI y el impuesto catalán sobre viviendas desocupadas.
- VIII. Bibliografía.

RESUMEN

Estudio del recargo en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sobre las viviendas vacías. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno a los artículos de la Ley Orgánica de Financiación de las comunidades Autónomas que limitan el poder de las Comunidades Autónomas para establecer tributos propios. Constitucionalidad del Impuesto catalán sobre viviendas vacías y determinación de si este grava incide sobre un hecho imponible ya gravado por el recargo del IBI

CONTENIDO

I. EL RECARGO EN EL IBI SOBRE VIVIENDAS DESOCUPADAS

En el sistema impositivo español la vivienda está gravada por los distintos niveles de imposición territorial, esto es, estatal, autonómico y local, en las variadas situaciones jurídicas y económicas que pueden darse en torno a la vivienda.

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece la posibilidad de aplicar un recargo en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda. Estamos ante un recargo que nace con una pretendida finalidad extrafiscal, pero al cual no le vamos a negar la finalidad recaudatoria.

El recargo en cuestión fue recientemente modificado por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, que, en su artículo cuarto, especifica cómo determinar los inmuebles afectados por el mismo, suponiendo la modificación del artículo 72.4 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

I.1. Contenido del artículo 12.4 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales

En el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) establecía la regulación del recargo a aplicar sobre los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, disponiendo al efecto que "Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del Impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare".

Este recargo fue establecido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y entró en vigor el 1 de enero de 2003 II). Por tanto, como bien ha indicado MANZANO SILVA I2I, "con la intención de promover la ocupación de viviendas, el TRLRHL permitía a aquellos municipios, que así lo establezcan mediante la correspondiente Ordenanza Fiscal la aplicación de un recargo sobre bienes de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. De ser regulado por el Ayuntamiento, este recargo anual sería de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto y se devengaría el 31 de diciembre una vez constatada la desocupación del inmueble mediante el correspondiente acto administrativo". Matizando la autora citada que "la reserva a favor del Estado no puede ser sustituida por una ordenanza fiscal". Esta reserva a favor de Estado se establecía para determinar las condiciones que debían darse en un inmueble para ser considerado desocupado.

..//..



José María López Geta
Director Carta Tributaria

RESUMEN

Sin perjuicio de las disposiciones que se analizan en el correspondiente apartado de este número de Carta Tributaria. Revista de Documentación, en el presente editorial se comentan en particular las novedades que encierra la normativa tributaria autonómica aplicable en el año 2020, por razón de las Leyes de Presupuestos y Medidas Tributarias y Administrativas aprobadas por las Cámaras legislativas de distintas Comunidades Autónomas que, un año más, se han puesto de acuerdo, parece, para comunicar dichas novedades a los ciudadanos con la menor anticipación posible, para habilitar sumideros por los que discurrían cientos de millones de euros, procedentes de las arcas propias y comunes, destinados a la realización de gasto público sin control «ex-post», de su eficacia y, sobre todo, de la eficiencia, por parte de esas mismas Cámaras que habilitaron las correspondientes partidas presupuestarias. Otro año más, en que multitud de tasas, cánones, y tributos cedidos, alcanzan difícilmente a cubrir en algunos casos los gastos de gestión, sin que ello importe, pues a la postre lo que interesa es la financiación proveniente del Estado quien corre con los «gastos de la fiesta».

CONTENIDO

«Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar en ningún caso, privilegios económicos o sociales»
(Artículo 138.2 de la Constitución Española)

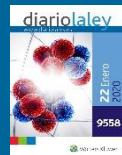
«Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado»
(Artículo 139.1 de la Constitución Española)

Un año más, el mes de diciembre ha sido el escenario al que se han encaramado los productores autonómicos de normas jurídico-tributarias para alfombrar el discurrir administrativo-tributario en el año 2020 de las Comunidades Autónomas. Otra vez, con evidente desprecio de la ciudadanía, se han publicado «in extremis» en Boletines y Diarios Oficiales, normas con entrada en vigor prácticamente para iYA!, de modo que aquello de la necesidad de la acomodación social a la norma ha quedado arrumbado en el rincón de los trastos viejos en el que no paran de llegar, como juguetes rotos, algunos basamentos jurídicos esenciales, lo cual a una parte de la ciudadanía parece importarle poco pues la «vida hay que vivirla», lo importante es el «día a día».

Así, como seguramente le consta al lector, el día 31 de diciembre de 2019 el Boletín Oficial del Estado nos endosaba ocho Órdenes «HAC» dictadas por la Ministra de Hacienda (en adelante, la «Trianera Lda. en Medicina») con entrada en vigor, casi la totalidad de las mismas, el 1 de enero de 2020, sin que falte alguna que lo haya hecho el «mismísimo» día 31 de diciembre de 2019 y con efectos al día siguiente, por tanto, el 1 de enero de 2020. El paradigma del descuido, de la pereza administrativa, y en definitiva del ninguneo de los administrados, lo constituye la Orden HAC/1271/2019, de 9 de diciembre, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sobre marcas fiscales previstas para bebidas derivadas.

La Orden que se acaba de mencionar, se publicaba en el Boletín Oficial del Estado, como no, el día 31 de diciembre de 2019, con entrada en vigor el 20 de enero de 2020, estableciéndose, obligadamente por razones obvias, un plazo de tiempo para la acomodación social a la norma. «Obligado te veas», que diría el refranero. La Orden HAC/1271/2019, como seguramente conoce el/la lector/a, se ha dictado en cumplimiento de lo previsto en la disposición final cuarta del Real Decreto 1512/2018 (Boletín Oficial del Estado, de i29 de diciembre de 2018!) de modo que lo establecido en el tercer párrafo de la letra a) del número 2 y en los párrafos sexto y séptimo del número 4 del apartado diez (modificación del artículo 26 del Reglamento de la Ley de los Impuestos Especiales) del artículo cuarto del dicho Real Decreto sería de obligado cumplimiento a partir del 1 de enero de 2020. Por tanto, el Ministerio de Hacienda ha necesitado iMÁS DE UN AÑO! para desarrollar el Real Decreto 1512/2018 en el punto de referencia.

..//..



Isabel Caro-Patón Carmona
Abogada Menéndez & Asociados

Silvia Lorenzo Barcenilla
Abogada Menéndez & Asociados

Núria Vilà Villaronga
Abogada Menéndez & Asociados

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL IVPEE SE EXIGE A TODOS LOS PRODUCTORES DE ENERGÍA HIDROELÉCTRICA; LA STC 183/2014 Y LAS SUCESIVAS ÓRDENES DE PARÁMETROS RETRIBUTIVOS
- III. LOS DOS AUTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL QUE DESPEJARON LAS DUDAS SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD
- IV. DUDAS SOBRE SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
- V. OBSTÁCULOS PROCESALES
- VI. CONCLUSIÓN

RESUMEN

La Ley 15/2012 define el IVPEE como impuesto de carácter directo y naturaleza real que grava las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central. El tipo impositivo es del 7% del valor de la producción y se aplica a todos los productores de energía eléctrica de cualquier tecnología.

La aplicación de este impuesto tanto a los productores que obtienen toda su retribución vía mercado (mercado mayorista) como a aquellos otros de energías renovables del «régimen retributivo específico» fue objeto de críticas, con las que se ponía de manifiesto, entre otras cosas, que suponía una carga injustificada para los productores de renovables porque la actividad que realizan —que es de interés público— está subvencionada debido a que no pueden competir en condiciones de igualdad con los grandes productores.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de esta nota es explicar la práctica de nuestro despacho en reclamaciones del impuesto del valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En su mayor parte, nuestros clientes son titulares de centrales hidroeléctricas, que están o estaban sujetos al régimen retributivo específico del artículo 14.7 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico (LSE) y la normativa que la desarrolla. En nuestro planteamiento, la regulación del IVPEE no se agota con la Ley 15/2012 sino que se completa con la regulación eléctrica.

Las reclamaciones se apoyaban inicialmente en las dudas que planteaba el impuesto con la Constitución y el Derecho de la Unión Europea.

II. EL IVPEE SE EXIGE A TODOS LOS PRODUCTORES DE ENERGÍA HIDROELÉCTRICA; LA STC 183/2014 Y LAS SUCESIVAS ÓRDENES DE PARÁMETROS RETRIBUTIVOS

La Ley 15/2012 define el IVPEE como impuesto de carácter directo y naturaleza real que grava las actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central. El tipo impositivo es del 7% del valor de la producción y se aplica a todos los productores de energía eléctrica de cualquier tecnología.

La aplicación de este impuesto tanto a los productores que obtienen toda su retribución vía mercado (mercado mayorista) como a aquellos otros de energías renovables del «régimen retributivo específico» fue objeto de críticas, con las que se ponía de manifiesto, entre otras cosas, que suponía una carga injustificada para los productores de renovables porque la actividad que realizan —que es de interés público— está subvencionada debido a que no pueden competir en condiciones de igualdad con los grandes productores.

..//..



Christian Chavagneux

RESUMEN

Ofensiva: Hay un proyecto de acuerdo internacional para acabar, mediante nuevos gravámenes, con las prácticas fiscales dudosas de las grandes corporaciones.

CONTENIDO

Los pasados 19 y 20 de octubre, los ministros de Finanzas del G-20 validaron unas propuestas revolucionarias tendentes a cuestionar el uso de los paraísos fiscales por parte de las multinacionales.

Pero las condiciones concretas de esa nueva fiscalidad aún no se han definido y hay dudas sobre la eficacia de las medidas que se perfilan.

PRESENCIA FÍSICA

Primer cambio: será posible poner impuestos a las empresas, aunque no tengan presencia física en un territorio. Google podrá seguir estando instalada en Irlanda, pero Francia podrá exigirle el pago de impuestos. Falta por ver cómo.

Segundo principio: una fórmula permitirá calcular el beneficio normal que puede obtener la firma en un territorio y el superbeneficio ligado a las transferencias artificiales para eludir los impuestos.

Esos beneficios se asignarán a los denominados países de mercado, es decir, aquellos países en los que se realiza el volumen de negocios.

Finalmente, aunque Luxemburgo, Irlanda, Holanda y otros lugares ofrecen leyes que permiten a las empresas tener tipos impositivos del 1-2%, los fiscos de los países de origen podrán exigir la diferencia entre ese 1-2% y un umbral mínimo impositivo, cuyo nivel queda aún por definir, pero que debería ser del 12-13%.

CONDICIONES

Nunca los grandes países, a los que están asociados los emergentes y los países del Sur, han ido tan lejos a la hora de redefinir las normas fiscales en una economía globalizada, pero tienen aún que especificar las condiciones de su puesta en marcha. Y conforme pasa el tiempo, percibimos que las concesiones a las firmas tienen tendencia a alargarse.

Ya no se habla de hacer pagar impuestos a todas las multinacionales, sino solo a las que tienen una relación digital con los clientes. Exceptuando las que hacen transacciones llamadas 828, es decir, las empresas que venden a otras empresas, aunque también estas se pres tan a prácticas fiscales dudosas.

En segundo lugar, ¿cómo definir un beneficio normal y un superbeneficio? ¿Y qué parte de ese superbeneficio se asignará a los países en los que realmente tienen lugar las transacciones? Falta por definir los parámetros y de su nivel dependerá la eficacia de las nuevas medidas.

Finalmente, y en lo que se refiere al umbral mínimo de imposición, aunque la iniciativa política está fuera de duda, los detalles no están regu lados. A nivel mundial, una empresa puede tener un tipo impositivo del 20% en un país y uno mínimo en un paraíso fiscal: ¿se va a calcular un tipo medio o país a país? Sería mejor que fuera país a país. Pero si determinado país del Sur ofrece una ayuda fiscal a las multinacionales que acudan a desarrollar el turismo, ¿se tendrá en cuenta a la hora de calcular el tipo de imposición mundial?

Algunos países en desarrollo reclaman un tratamiento aparte, pues, en caso contrario, no podrán atraer a los inversores; otros lo rechazan porque si no, todas las firmas van a pedir que les bajen los impuestos.

No será fácil de resolver. La cita es en enero de 2020 pa ra elegir los parámetros del la futura tasa. Se calcula que el 40% de los beneficios mundiales se transfieren artificialmente a paraísos fiscales. La democracia exige una solución clara y pertinente para este escándalo fiscal



Juan Pedro Velázquez-Gaztelu

RESUMEN

Las ofertas de los partidos en materia fiscal parecen difíciles de conciliar, al menos sobre el papel. A partir del 10 de noviembre tocará negociar.

CONTENIDO

Pocos asuntos separan a los partidos en víspera de unas elecciones como los impuestos. En el caso de las generales del 10 de noviembre, la división clásica en entre izquierda y derecha se repite: mientras las formaciones progresistas ofrecen un aumento del gasto social financiado con una subida de impuestos a las grandes empresas y a las rentas más altas, los conservadores tratan de cautivar al electorado con promesas de rebajas generalizadas.

Así es, al menos sobre el papel. La brecha fiscal entre ambos bloques parece abismal, pero la historia nos enseña que las propuestas más seductoras en materia tributaria son difíciles de hacer realidad una vez en el Gobierno, especialmente en un periodo de desaceleración económica y de reducción del déficit público como el actual. Y si no que se lo digan a José Luis Rodríguez Zapatero y a Mariano Rajoy. Ambos tuvieron que renunciar no solo a aspectos fundamentales de sus respectivos programas electorales, sino a sus principios ideológicos más arraigados: el primero recortó el gasto público, congeló las pensiones y eliminó una paga a los funcionarios en plena recesión, mientras el segundo aplicó la mayor subida de la historia del IRPF e incrementó el impuesto de sociedades, el IV A y otros tributos para evitar el rescate de Bruselas.

En tiempos difíciles los gobiernos pierden margen de actuación y las fronteras entre derecha e izquierda se difuminan. Al concluir el mes de octubre, 10 días antes de las elecciones, el PSOE aún no había presentado sus propuestas fiscales.

El programa presentado ante los comicios de abril señalaba como objetivo "reforzar la progresividad fiscal en línea con los países de nuestro entorno, convergiendo paulatinamente hacia el promedio de recaudación de la Unión Europea e incrementando la aportación de las grandes empresas, de los contribuyentes de ingresos más altos y con mayores patrimonios"; una declaración de intenciones extraída del manual socialdemócrata: que paguen más los que más tienen para financiar un incremento del gasto social en beneficio de los ciudadanos con menos recursos y reducir las desigualdades.

MARCHA ATRÁS

La gran novedad en el campo socialista es que ha abandonado la idea de subir el IRPF a las rentas más altas, incluida en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado de 2019 pactado con Unidos Podemos, que fue rechazado por el Congreso de los Diputados. La ministra de Hacienda en funciones, María Jesús Montero, ha dejado claro que el PSOE se ha liberado de ese compromiso, posición que ha sido interpretada por Unidos Podemos como un acercamiento de los socialistas al PP y a Ciudadanos con vistas a un acuerdo postelectoral.

En abril pasado, el Ejecutivo de Pedro Sánchez envió a la Comisión Europea el Programa de Estabilidad 2019-2022, en el que comunicaba su intención de efectuar una subida de impuestos con el objetivo de lograr una recaudación adicional de 5.654 millones de euros para las arcas públicas. Entre otras medidas, el Ejecutivo mencionaba una subida de dos puntos porcentuales en el tipo impositivo del IRPF para los contribuyentes con ingresos superiores a los 130.000 euros anuales y de cuatro puntos para los que superen los 300.000 euros. La intención era también incrementar del 23% al 27% a las rentas del capital superiores a 140.000 euros. La previsión era ingresar 328 millones de euros adicionales por esa vía, ahora abandonada. En caso de encabezar el próximo Gobierno, los socialistas sí han confirmado que seguirán adelante con la idea de incrementar la recaudación con la subida de otros tributos.

El plan es subir el impuesto de sociedades para acercar el tipo efectivo al nominal y aprobar una tasa a las transacciones financieras, o tasa Tobin, y el impuesto a las grandes empresas tecnológicas, conocido como tasa Google.

..//..



Javier Armentia Basterra
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria
Diputación Foral de Álava

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
 - 1. Entrada en vigor de las normas tributarias
 - 2. Terminación de los efectos de las normas tributarias
- III. ÁMBITO DE APLICACIÓN ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
- IV. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
 - 1. Interpretación del Derecho interno
 - 2. Interpretación de las normas internacionales
- V. CALIFICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA
- VI. ANALOGÍA
- VII. ECONOMÍA DE OPCIÓN, FRAUDE DE LEY Y ELUSIÓN FISCAL
 - 1. Elusión, evasión y planificación fiscal
 - 2. El fraude de ley y figuras asimiladas
- VIII. SIMULACIÓN

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo lo constituye el análisis del ámbito de aplicación de las normas tributarias, tanto en su aspecto temporal como espacial, así como las reglas o criterios de interpretación de las mismas y la calificación en materia tributaria.

También se va a hacer referencia a la analogía, a la economía de opción, al fraude de ley y a la elusión fiscal para, finalmente, terminar con la simulación.

Para el desarrollo de estas materias se va a tener en cuenta la normativa aplicable en Álava, fundamentalmente, la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de este Territorio Histórico.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Dentro de la temporalidad de las normas tributarias deben analizarse dos cuestiones importantes y no exentas de trascendencia y cierta problemática. En efecto, se debe determinar, por una parte, en qué momento las normas tributarias empiezan a surtir efectos y, dentro de esta cuestión, especificar a qué hechos imponibles concretos afectan y, por otra parte, debe determinarse en qué momento las normas dejan de producir efectos.

1. Entrada en vigor de las normas tributarias

El artículo 9.1 de la Norma Foral General Tributaria señala expresamente, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

«Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.»

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Obligaciones de información en el marco de la DAC 6 y secreto profesional

A32



Forum Fiscal N° 260, enero 2020

Patxi Arrasate
Socio de EY Abogados

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Contenido de la DAC 6
- III. La transposición de la Directiva a nuestro ordenamiento interno
- IV. Conclusiones

CONTENIDO

I. Introducción

La Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE (2) , por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información supone la sexta versión de dicha Directiva, de ahí que sea coloquial y generalmente conocida como la "DAC 6". Tanto la Directiva original como sus posteriores cinco modificaciones tienen por objeto el establecer obligaciones de reporte e intercambio de información con trascendencia fiscal en el marco de la Unión Europea (UE). En concreto:

- La Directiva 2011/16/UE (DAC 1) estableció la obligatoriedad de intercambio automático de información disponible sobre rendimientos del trabajo, remuneraciones de administradores, seguros de vida, propiedad y rendimientos inmobiliarios entre los Estados Miembro de la UE (EM).
- La Directiva 2014/107/UE (3) (DAC 2) estableció un mecanismo estándar común de información sobre cuentas financieras (ECCI).
- La Directiva 2015/2376 (4) (DAC 3) estableció el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos.
- La Directiva 2016/881 (5) (DAC 4) estableció el intercambio automático y obligatorio del informe país por país entre las autoridades fiscales de los EM.
- La Directiva 2016/2258 (6) (DAC 5) otorgó a las autoridades fiscales de los EM acceso a la información sobre los procedimientos contra el blanqueo de capitales aplicados por las instituciones financieras.

Cada una de estas DAC ha supuesto un paso adelante en el incremento del nivel de transparencia en el ámbito de la fiscalidad comunitaria, lo que entraña por otro lado con uno de los mandatos fundamentales que emanaron del Plan BEPS de la OCDE. La DAC 6 profundiza en esta línea y presenta algunas características novedosas:

- En primer lugar, implica la involucración de los intermediarios fiscales como agentes obligados a reportar información a las autoridades fiscales. Hasta ahora los principales agentes obligados a relacionarse con las autoridades fiscales eran los contribuyentes, principalmente, y las instituciones financieras custodias de información fiscal de sus clientes. La DAC 6 incorpora por primera vez a los asesores fiscales y otros sujetos que intervienen en la planificación fiscal de los contribuyentes al universo del reporte a la administración de información sobre operaciones de clientes en las que intervienen.
- Por otro lado, el ámbito objetivo de reporte de información incluye mecanismos transfronterizos de planificación fiscal que el legislador comunitario ha decidido calificar como potencialmente abusivos, pero sin que, de facto, tengan que serlo. Es decir, se deberán reportar mecanismos que pueden ser o no ser perniciosos, pero que forman parte de un listado de esquemas típicos que el Consejo considera dignos de monitorización.

A continuación, expondremos detalladamente el contenido de la DAC 6 y la adaptación que de la misma ha hecho nuestro legislador.

II. Contenido de la DAC 6

En primer lugar, conviene tener en consideración el contexto en el que se gesta esta Directiva, el cual es citado en su propio preámbulo. A este respecto, se hace alusión a la dificultad cada vez mayor que tienen los EM de proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión fiscal derivada de esquemas de planificación que involucran a varias jurisdicciones. Ello justifica, a juicio del Consejo, que las autoridades tributarias de los EM deban disponer de información completa y pertinente sobre mecanismos fiscales potencialmente agresivos.

..//..

Compliance: perspectiva plural y fiscal

La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas

A33



Forum Fiscal N° 260, enero 2020

Juan Calvo Vérgez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA APROBACIÓN DE LA DAC 6
- II. LA TRASPOSICIÓN A LA LGT DE LA DAC 6 A NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO Y LA PRETENDIDA ELIMINACIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL RESPECTO DEL LLAMADO ABOGADO «IN HOUSE»
- III. ANÁLISIS DEL BORRADOR DE REAL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2017, DE 27 DE JULIO
- IV. REFLEXIONES CRÍTICAS
- V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA APROBACIÓN DE LA DAC 6

Como es sabido de un tiempo a esta parte el Ministerio de Hacienda ha venido trabajando en la transposición al Derecho interno de la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y a través de la cual se persigue que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa sobre los denominados «mecanismos fiscales potencialmente agresivos» (operaciones transfronterizas que persiguen la consecución de un ahorro fiscal a partir de las diferencias de trato tributario entre las distintas jurisdicciones de la Unión Europea) así como que dicha información pueda ser objeto de intercambio entre los distintos Estados.

Con carácter general la citada Directiva (comúnmente denominada DAC 6) estableció un plazo de 18 meses (hasta el 31 de diciembre de 2019) para que los Estados miembros de la Unión Europea (UE) transpusieran en sus ordenamientos internos las directrices en ella recogidas respecto de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales, debiendo empezar a informar éstos sobre determinadas operaciones transfronterizas que se califiquen como abusivas a partir del 1 de julio de 2020.

A la hora de acometer esta labor de trasposición el conjunto de Estados Miembros se enfrenta a un gran reto a la hora de adecuar su normativa interna a este nuevo marco obligacional, que se proyecta en particular sobre las relaciones entre intermediarios fiscales (asesores fiscales, economistas, abogados y auditores) y los contribuyentes, resultando necesario a tal efecto crear protocolos de actuación para adecuarse a las nuevas obligaciones. En efecto, ha de procederse al establecimiento de protocolos de actuación entre los obligados tributarios y los intermediarios fiscales que permitan detectar esquemas de tributación transfronteriza agresiva y abusiva, informando además acerca de la realización de dichas operaciones mediante formularios capaces de recoger de manera clara y directa los mecanismos reportables. Con carácter adicional se ha de proceder a canalizar la información recibida por cada Estado miembro para su transmisión entre todos los países de la Unión Europea.

Lógicamente ello requerirá del desarrollo de actuaciones tales como la unificación de criterios de identificación de mecanismos internacionales abusivos o potencialmente agresivos, la correcta definición de los conceptos intermediarios fiscales y mecanismos potencialmente elusivos para evitar cualquier tipo de ventaja o discriminación entre estados miembros y el encaje del secreto profesional con la obligación de información de los intermediarios fiscales. En efecto, se hace necesario determinar los mecanismos en virtud de los cuales los Estados Miembros van a remitir e intercambiar la información recibida entre los mismos. Dichos mecanismos han de tener presente la obligación de información que se debe exigir e informar por los propios intermediarios fiscales o por los obligados tributarios en los casos de exención de los intermediarios, tomando en consideración además la obligación de los Estados Miembros de tratar esta información e intercambiarla de manera adecuada evitando divergencias entre los mismos.

...//...



Luis Miguel Muleiro Parada
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA DIRECTIVA (UE) 2018/2057.
 - 2.1 Antecedentes
 - 2.2 Ámbito y contenido
 - 2.3 Aplicación
3. EL IMPULSO DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA
 - 3.1 Cooperación vs. fraude transfronterizo
 - 3.2 Nuevos instrumentos para la cooperación: El programa Fiscalis 2020 y la herramienta de análisis de las redes de operaciones
 - 3.3 La progresiva reducción de la lista de países no cooperadores
 - 3.4 La Comisión TAX3 y la Fiscalía Europea
4. ¿HACIA LA SUSTITUCIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA?
5. OTRAS MEDIDAS
 - 5.1 Normativas con incidencia en la exención de las entregas intracomunitarias de bienes
 - 5.2 La última modificación del Reglamento de Ejecución (UE) en materia de cooperación administrativa y de lucha contra el fraude
 - 5.3 El futuro refuerzo de la lucha contra el fraude de IVA en el comercio electrónico
 - 5.4 Medidas no tributarias: La Directiva (UE) 2019/713
6. CONCLUSIONES
7. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El fraude transfronterizo del IVA, la evasión y la elusión fiscales muestran unos preocupantes resultados que se deben corregir minorando la brecha fiscal en la recaudación del tributo a nivel comunitario. En los últimos tiempos la UE ha aprobado diversas medidas para tratar de contrarrestar de mejor manera el fraude fiscal de IVA a nivel europeo. En este trabajo se analizan, especialmente, la generalización del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, los instrumentos de impulso de la cooperación administrativa y la propuesta de sustitución del régimen de operaciones intracomunitarias.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Las deficiencias de la normativa reguladora del IVA dejan a los Estados miembros vulnerables ante maniobras de fraude tributario, a veces con consecuencias graves para las arcas públicas. Así sucede, en particular, con las operaciones transfronterizas. Uno de los fraudes más comunes es el del «operador desaparecido» o «en cascada», en el que los suministros se compran y se vuelven a vender sin ingresar el IVA. En los últimos años, las bandas criminales ligadas al narcotráfico o el terrorismo han utilizado este tipo de fraudes como un medio para financiar sus actividades. Como es sabido, en nuestro país se ha utilizado el fraude carrousel para operar especialmente con componentes informáticos y combustibles. El 27 de diciembre de 2018 se publicó en el DOUE la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado. Esta Directiva indica que: «... [E]l fraude en cascada se aprovecha especialmente de la actual exención aplicable a las entregas intracomunitarias que permite la obtención de productos con exención del IVA. Posteriormente, una serie de operadores incurren en fraude fiscal al no abonar a las autoridades tributarias el IVA percibido de sus clientes. Sin embargo, los clientes en posesión de una factura válida tienen derecho a una deducción fiscal. Los mismos bienes pueden ser incluidos de nuevo en varias entregas intracomunitarias exentas. También pueden producirse fraudes en cascada similares en la prestación de servicios. En estos casos, al designar a la persona a quien se entregan los bienes o se prestan los servicios como deudora del IVA, la medida de excepción eliminaría la posibilidad de incurrir en ese tipo de fraude fiscal».

..//..

BATUZ: hacia un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas en el Territorio Histórico de Bizkaia

A35

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020



Gemma Martínez Bárbara
Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

SUMARIO

- I. ANTECEDENTES
- II. BATUZ Y SUS TRES PILARES
 - a) Pilar 1: sistema de facturación TicketBAI
 - b) Pilar 2: libro registro de operaciones económicas
 - c) Pilar 3: borradores de declaración proporcionados por la Hacienda Foral de Bizkaia

RESUMEN

En este artículo la autora explica las líneas generales del sistema BATUZ de la Diputación Foral de Bizkaia, que está configurado como un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, a la vez que pretende facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El sistema BATUZ se basa en tres pilares: los borradores de declaración proporcionados por la Hacienda Foral de Bizkaia, el libro registro de operaciones económicas y el sistema de facturación TicketBAI.

CONTENIDO

El pasado 17 de diciembre la Diputación Foral de Bizkaia aprobó el Acuerdo de incoación del procedimiento de elaboración normativa de la Norma Foral por la que se van a efectuar modificaciones en los principales impuestos que gravan las actividades económicas, a fin de establecer un sistema integral de control de este tipo de rendimientos, así como establecer medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que supone el pistoletazo de salida de la implantación de los aspectos normativos relativos al sistema bautizado como BATUZ en la Hacienda Foral de Bizkaia.

Los presentes comentarios constituyen un primer acercamiento a las bases normativas y de funcionamiento sobre las que se va a asentar dicho sistema, que va a desplegar toda su eficacia a partir del año 2021.

1. ANTECEDENTES

La lucha contra el fraude fiscal en el ámbito de las actividades económicas resulta ser uno de los objetivos que guían la actuación de la Hacienda Foral de Bizkaia desde hace ya varios años, cuyo mayor exponente es su Plan anual de lucha contra el fraude, y cuya consecución ha exigido la adopción de algunas medidas normativas específicas y propias. En consecuencia, en la actualidad, el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia contiene un buen número de obligaciones de información, en algunos casos autónomas y en otros vinculadas a la obligación de retener o ingresar a cuenta de ciertos impuestos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, en relación con las operaciones económicas con transcendencia tributaria que realizan los obligados tributarios. De manera paralela a la implementación de dichas obligaciones, la administración tributaria vizcaína se ha ido dotando de los instrumentos de control necesarios para hacer el mejor uso y obtener los mejores resultados de la información proporcionada, persiguiendo someter al mismo nivel de control al colectivo de obligados tributarios, con independencia de su forma jurídica o de la tipología de los rendimientos que perciban, a fin de garantizar el correcto cumplimiento del deber de contribuir de todos los ciudadanos. A lo anterior habría que añadir los claros avances que se están efectuando en la Diputación Foral de Bizkaia para hacer de los medios informáticos y telemáticos un canal de relación seguro y de uso frecuente entre los obligados tributarios y la Hacienda Foral, reflejo de las formas de funcionamiento que imperan en nuestra sociedad en la actualidad en otros ámbitos ajenos al tributario.

Buena prueba de dicha preocupación por la obtención de datos de calidad que se transmitan por un canal seguro y faciliten la persecución del fraude fiscal fue el establecimiento en 2013 de la obligación para las personas físicas y entidades sin personalidad jurídica que realizan actividades económicas de la llevanza de un libro registro de operaciones económicas, en el que se registran la totalidad de los ingresos y de los gastos del contribuyente y cuyo contenido debe transmitirse de manera telemática anualmente a la administración tributaria; obligación impuesta por mor de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprobaron medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias.

..//..

Operaciones intracomunitarias en el IVA: novedades

A36



Forum Fiscal N° 260, enero 2020

Isaac Merino Jara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONTENIDO

El 7 de diciembre de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. Los Estados miembros están obligados a aplicar dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2020.

Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en dicha Directiva. España ha cumplido dicha obligación. Los trámites para cumplir con dicha obligación se han iniciado pero el proceso no ha concluido. Efectivamente, el 20 de marzo de 2019 comenzó el plazo para la consulta pública, a través de la web del Ministerio de Hacienda, en la que se recabó la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma sobre la traspalabra al derecho español de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo de 4 de diciembre de 2018 (en lo sucesivo la Directiva). Por su parte, el 1 de octubre de 2019, empezó el plazo de información pública tanto del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la que se traspone la Directiva 2018/1910 y, asimismo, el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido por el que se introducen, a tal fin, los cambios necesarios.

Aunque, como ya hemos anticipado, ni el Anteproyecto de Ley ni el Proyecto de Reglamento han culminado su andadura, nos referiremos a ellos, a sabiendas de que pueden sufrir modificaciones antes de que, por fin, se publiquen en el Boletín Oficial del Estado.

Como bien se sabe, el artículo 26 del Concierto Económico establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado (1).

Sorprende, para bien, la celeridad con la que durante los últimos años la Unión Europea, pese a la permanencia de la regla de la unanimidad, ha aprobado Directivas de contenido tributario. El mismo día 7 de diciembre de 2018 no sólo se publicó la Directiva 2018/1910 sino que también se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2012, del Consejo de 4 de diciembre de 2018 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.o 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias, en cuyos considerandos se dice:

«(2) La Directiva 2006/112/CE establece una serie de condiciones para eximir del IVA las entregas de bienes en el marco de determinadas operaciones intracomunitarias. Una de esas condiciones es que los bienes tienen que ser expedidos o transportados desde un Estado miembro a otro.

(3) Sin embargo, los enfoques divergentes entre los Estados miembros en la aplicación de esas exenciones a las operaciones transfronterizas han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas. Esto es contrario a los objetivos de mejorar los intercambios intracomunitarios y suprimir las fronteras fiscales. Por lo tanto, es importante precisar y armonizar las condiciones en las que pueden aplicarse las exenciones.

(4) Como el fraude del IVA transfronterizo está relacionado, sobre todo, con la exención de las entregas intracomunitarias, es necesario especificar las circunstancias en las que debe considerarse que los bienes han sido expedidos o transportados desde el territorio del Estado miembro de entrega.

(5) Con el fin de ofrecer una solución práctica a las empresas, al tiempo que garantías a las administraciones tributarias, deben introducirse en el Reglamento de Ejecución (UE) n.o 282/2011 del Consejo dos presunciones iuris tantum.

(6) Los acuerdos de simplificación de las existencias de reserva deben ir acompañados por las correspondientes obligaciones de registro para garantizar su correcta aplicación».

La Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, introduce diversas modificaciones en relación con las operaciones intracomunitarias, básicamente, tres, existencias de reserva (o acuerdos de ventas en consigna), operaciones en cadena y exención de las entregas intracomunitarias de bienes.

..//..

La sujeción al IVA o al ITPYAJD en función del carácter del transmitente y las adquisiciones de oro a particulares por empresarios dedicados a su reventa.

A37

Forum Fiscal Nº 260, enero 2020



Iñaki Alonso Arce
Doctor en Derecho

CONTENIDO

Uno de los principios básicos de la tributación indirecta en nuestro ordenamiento foral es el que parte de no someter, salvo en muy contadas excepciones, un mismo hecho imponible a dos tributos. Por lo tanto, delimitar si la operación que estamos analizando está sujeta a un impuesto o a otro es muy relevante a estos efectos.

Hay que tener presente que el Impuesto sobre el Valor Añadido es el impuesto indirecto más importante de nuestro sistema tributario, y grava, entre otros supuestos y por lo que ahora nos interesa, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

En concreto, el artículo 4 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Entiende realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.
- c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

La Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido precisa que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Y, por último, dispone, salvo en determinadas y concretas excepciones, que las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Obviamente nos resta por analizar a quién considera la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido como empresario o profesional, puesto que de esa caracterización en el transmitente es de donde va a nacer la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, y por ello, incluye como tales a:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en Norma Foral.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

- b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, y aun cuando realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

- d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

- e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del impuesto, que lo serán solo a efectos de las citadas entregas.

..//..

Opciones para combatir el fraude y blanqueo de capitales ¿restricción o eliminación de la estimación objetiva en el IRPF?

A38



Crónica tributaria, Nº 172, 2019

Juan Jesús Martos García
Profesor Titular Universidad de Granada

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. CARÁCTERES GENERALES.
 - 2.1. MÉTODO ESTIMATIVO DE UN RENDIMIENTO PRESUNTO. IGNORA EL RENDIMIENTO REAL QUE EN CASO DE SER MAYOR NO PODRÁ SER GRAVADO.
 - 2.2. RÉGIMEN COORDINADO CON EL IVA Y CON EL IGIC.
 - 2.3. RÉGIMEN VOLUNTARIO.
 - 2.4. MÉTODO ALTERNATIVO A LA ESTIMACIÓN DIRECTA RESTRINGIDO A UN GRUPO CONCRETO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS SIEMPRE QUE SE CUMPLAN CIERTOS REQUISITOS.
3. PUNTOS FUERTES DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA.
 - 3.1. VENTAJAS PARA EL CONTRIBUYENTE.
 - 3.2. VENTAJAS PARA LA ADMINISTRACIÓN.
4. PUNTOS 4.1. LA CONFUSA ATRIBUCIÓN DE OBLIGACIONES FORMALES DE NATURALEZA TRIBUTARIA.
 - 4.2. LA CUESTIONABLE DESCARGA DE OBLIGACIONES FORMALES EN RELACIÓN A LA ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA.
 - 4.3. DESAJUSTE ENTRE LAS OBLIGACIONES FISCALES Y LAS OBLIGACIONES CONTABLES DE NATURALEZA MERCANTIL. DÉBILES DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA.
 - 4.3.1. DESAJUSTE CON LAS OBLIGACIONES CONTABLES GENERALES DE NATURALEZA MERCANTIL.
 - 4.3.2. DESAJUSTE CON LAS OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES ESPECÍFICAS DE LOS EMPRENDEDORES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA (ERL).
 - 4.4. MECANISMO INCENTIVADOR DEL FRAUDE FISCAL.
 - 4.4.1. SUPUESTOS DE FRAUDE FISCAL.
 - 4.4.2. MEDIDAS LEGISLATIVAS PARA COMBATIR EL FRAUDE. LA RESTRICCIÓN DE SU ALCANCE.
 - 4.5. MECANISMO INCENTIVADOR DEL BLANQUEO DE CAPITALES, QUE DIFICULTA LA COMPROBACIÓN Y REGULARIZACIÓN DE RENTAS NO DECLARADAS.
5. CONCLUSIONES.
 - 5.1. VALORACIÓN DE LA RESTRICCIÓN.
 - 5.2. VALORACIÓN DE LA ELIMINACIÓN.

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Ánalisis del régimen de estimación objetiva en el IRPF tras casi tres décadas de aplicación en nuestro ordenamiento. Valoración de las ventajas e inconvenientes que presenta así como de las dos alternativas que se plantean para combatir el fraude y el blanqueo de capitales: acentuar la restricción de las actividades que pueden acogerse a este régimen o continuar un paso más y eliminarlo.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

la ley 19/1991 del IRPF sustituyó el sistema de estimación presunta del rendimiento por aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas, por otro conformado por un conjunto de signos, índices o módulos característicos de determinados sectores de actividad que, con algunos cambios, ha perdurado hasta la actualidad. Tras casi tres décadas de aplicación, parece adecuado hacer balance y reevaluar su conveniencia, contrastando los perjuicios que viene provocando con las ventajas que ofrece al sistema tributario. A través de un análisis sosegado pretendemos ofrecer argumentos que permitan al legislador, valorar adecuadamente su mantenimiento, reforma o eliminación. Para ello partimos de una breve exposición de sus rasgos generales, para pasar a los fundamentos que sustentaron su creación, a los puntos fuertes o ventajas concretas que debía ofrecer tanto a contribuyentes como a la propia Administración. Debemos verificar si esas virtudes siguen estando presentes teniendo en cuenta el marco normativo actual y cómo ha evolucionado nuestra sociedad. Pero también cabe denunciar otros aspectos negativos que la aplicación durante casi tres décadas ha dejado al descubierto; las desventajas que con el paso del tiempo ha evidenciado tanto para la Hacienda Pública como para la propia configuración del ordenamiento tributario conforme a los principios constitucionales y ordenadores que deben orientarlo.

...//...



Fátima Pablos Mateos
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La tutela judicial efectiva en la CDFUE (LCEur 2007, 2329))
 - 1. Cuestiones previas: el ámbito de aplicación de la CDFUE (LCEur 2007, 2329))
 - 2. El derecho a la tutela judicial efectiva en las Explicaciones sobre la Carta de Derechos Fundamentales
- III. El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- IV. La conexión del principio de efectividad y el derecho a la tutela judicial efectiva
- V. Reflexiones en torno a la relevancia del principio de neutralidad fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 1. El principio de neutralidad fiscal: definición
 - 2. Neutralidad interna: derecho de deducción
- VI. El derecho a la tutela judicial efectiva, el principio de efectividad y el principio de neutralidad fiscal en el IVA: parámetros de validez y prevalencia en los procedimientos de comprobación e inspección
 - 1. Planteamiento del problema
 - 2. El Asunto C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft
- VII. Referencias bibliográficas

RESUMEN

Resulta evidente la complejidad de la relación jurídico-tributaria al analizar las consecuencias jurídicas que de las mismas pueden derivar para terceros o extraños. Tal es el caso, por ejemplo, cuando un obligado tributario es objeto de un procedimiento de comprobación e inspección y la Administración, tras la tramitación del procedimiento, concluye que se ha realizado una repercusión indebida de las cuotas del IVA, esta situación, como se advertía, va a tener consecuencias en un tercero extraño al procedimiento; el destinatario del IVA, al que se le regularizará el IVA soportado y deducido. Ante tal situación, el marco teórico que ofrece el estudio del principio de tutela judicial efectiva, recogido en el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, su conexión con el principio de efectividad y la relevancia del principio de neutralidad fiscal nos servirá para evidenciar las consecuencias jurídicas desfavorables que tal proceder tiene para el destinatario de las cuotas del IVA, llegando a la conclusión que garantizar la legitimación del destinatario del IVA podría presentarse como una solución a la problemática planteada.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El Capítulo VI de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE), dedicado a la Justicia, consta de cuatro artículos. El primero de ellos, el artículo 47, contempla el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial; el artículo 48 está dedicado a la presunción de inocencia y derechos de la defensa; el artículo 49 hace referencia a los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas y, finalmente, el último de los artículos contenidos en el mencionado Capítulo VI es el artículo 50, donde se consagra el derecho a no ser juzgado o condenado penalmente dos veces por la misma infracción. Todos ellos son de especial relevancia puesto que albergan garantías elementales en los Estados democráticos. También porque en los mismos se contienen instrumentos cuya funcionalidad es esencial en aras a la consecución de la tutela de los derechos fundamentales en el ámbito de la Unión Europea (en adelante, UE), fortaleciendo así su protección.

La CDFUE emplea expresiones tales como una "mayor proyección" o "reforzar" que evidencian el ánimo de amparar y proteger los derechos fundamentales de la UE, pudiéndose adivinar el deseo de conseguir mediante la CDFUE un marco de protección más intenso, poniendo en valor tales derechos¹). Ciertamente, de la lectura de los artículos mencionados no puede afirmarse que la CDFUE incorpore nuevas garantías; inéditas u originales, si atendemos al contenido del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) o de nuestra propia Constitución, que ya contemplaban los derechos referidos.

...//..



Juan Calvo Vérgez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. Consideraciones generales
- II. Análisis del régimen fiscal aplicable a los ETFs en el IRPF a la luz de la doctrina de la Dirección General de Tributos
- III. Análisis de la regulación contenida en el fallido Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal
- IV. Reflexiones críticas
- IV. A modo de conclusión

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el vigente régimen fiscal aplicable en el marco de la imposición directa y, en particular, en el IRPF, a los llamados Exchange Traded Funds (ETFs), así como las eventuales modificaciones susceptibles de producirse en el mismo al amparo de la doctrina administrativa elaborada en su día por la DGT, de conformidad con la cual los fondos cotizados en bolsas comunitarias deben tener el mismo tratamiento fiscal que los fondos de inversión en relación a la aplicabilidad del régimen de diferimiento por reinversión, siempre que se cumplan determinadas condiciones en su forma de comercialización.

CONTENIDO

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido los fondos de inversión son traspasables entre sí, lo que implica diferir las plusvalías. Los resultados del fondo (ya sean beneficios o pérdidas) no son ejercidos de manera efectiva por el inversor mientras no se produzca el reembolso de las participaciones.

Con carácter general los llamados Exchange Traded Funds (ETFs) son fondos de gestión pasiva que replican fehacientemente un índice, al igual que sucede con los fondos índices, teniendo como activo subyacente cientos o miles de emisiones de renta fija de una amplia variedad de países y compañías. No obstante los ETFs constituyen fondos cotizados, lo que significa que el inversor puede suscribir o reembolsar varias veces a lo largo de la jornada. En cambio en los fondos índices únicamente cabe dar una única orden de suscripción o reembolso. Nos hallamos por tanto ante fondos de inversión cotizados en Bolsa que se pueden comprar y vender en cualquier momento y no solo una vez al día. También se liquidan en menos tiempo.

Los ETFs ofrecen liquidez instantánea. El pequeño inversor puede comprar o vender el ETF en cualquier momento, ofreciendo éste, cuanto menos, la misma liquidez que el propio subyacente, es decir, los títulos que integran el índice. De hecho, al seguir índices que se centran en la parte más líquida ya de por sí ostentan una considerable liquidez. Y ello en tanto en cuanto los emisores de ETFs garantizan a los inversores que los títulos tienen el respaldo equivalente a las acciones de los índices a los que replican.

Por lo que respecta a su composición, los ETFs son mitad fondos y mitad acciones. Son fondos en tanto en cuanto invierten en una diversificada cartera de activos. Y constituyen acciones en la medida en que se pueden comprar y vender en el momento, a diferencia de lo que sucede respecto de los fondos, en los que las órdenes de ventas se ejecutan, como se ha indicado, una sola vez al día.

Los ETFs suelen ser más baratos para el inversor, al tratarse normalmente de un producto de gestión pasiva. El hecho de que reproduzcan exactamente los valores y ponderaciones de los índices posibilita ahorrar costes de gestión¹). Y es que estos fondos se limitan a tomar como referencia un índice o una cesta de valores. Prácticamente no existe comisión de gestión (la misma suele situarse en un porcentaje inferior al 0,5%), si bien cabe la posibilidad de cobrar un corredaje por compraventa²). Los ETFs permiten buscar rentabilidades más allá de la simple réplica de índices inherente a los mismos. Así, el acceso a la renta variable europea se puede hacer buscando productos cuya selección de valores refleje unas características propias (altos dividendos, baja volatilidad, empresas de tamaño medio, etc.) o bien persiguiendo capturar una mayor rentabilidad de la que potencialmente pueda ofrecer un producto que replique solo un índice tradicional en un momento dado.

Con la finalidad de alinear la cotización del ETF en el mercado con el que sería su valor liquidativo (el cual puede estimarse en diferentes momentos de la contratación) surge la figura del especialista o "creador" de mercado cuya función, además de dar liquidez, consiste en cotizar en firme posiciones compradoras y vendedoras de participaciones con una horquilla o diferencial entre precio de compra y precio de venta máxima. A este tipo de fondos no les es de aplicación el procedimiento de traspaso de participaciones, del que sí se benefician en cambio los fondos tradicionales. No resulta posible en consecuencia traspasar las participaciones de un ETF a otro fondo de cualquier tipo evitando su venta o reembolso.

..//..



Adoración Borja Sanchis
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El impuesto sobre los alojamientos turísticos. Caracteres generales
- III. Un impuesto turístico local y potestativo
- IV. Un impuesto turístico establecido en un marco autonómico y exigencia local
- V. Un impuesto turístico autonómico del que participarían los municipios
- VI. Bibliografía

RESUMEN

En este trabajo se analiza cómo debería ser el impuesto sobre los alojamientos turísticos en la Comunitat Valenciana. En primer lugar, se subraya que no sería una "tasa turística", ya que sería un impuesto indirecto sobre el consumo de alojamientos turísticos. En segundo lugar, se señalan sus características generales. Luego, se estudian las propuestas planteadas por Compromís y por el PSPV. Y, finalmente, se plantea nuestro propio modelo de impuesto sobre los alojamientos turísticos.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo se aborda cómo debería ser el impuesto sobre los alojamientos turísticos en la Comunitat Valenciana, excluyendo otros sectores turísticos como, el del entretenimiento y el ocio. Por ello, se toman en consideración las particularidades que en nuestro territorio presenta el turismo, ya que en él hay un considerable número de segundas residencias. Además, en nuestra comunidad se observa un turismo muy heterogéneo; la demanda extranjera en todo tipo de alojamiento muestra un comportamiento desestacionalizador, con incrementos destacados en temporada baja), mientras la demanda nacional es estacional, ya que se concentra en los meses de verano y demás períodos vacacionales. Pero, incluso en las poblaciones del litoral el turismo es diverso, por cuanto hay algunos núcleos urbanos en donde el turismo es masificado y se oferta como paquete vacacional a precios muy ajustado, frente a otros núcleos costeros en los cuales el turismo es de mayor calidad. Además, el turismo interior es incipiente y por ello, necesita un impulso.

En 2018, en la Comunitat Valencia se han alojado 11,8 millones de viajeros, que han realizado 49,5 millones de pernoctaciones). Este turismo origina en cualquier caso externalidades negativas, principalmente, en el ámbito local, en particular, en seguridad ciudadana, limpieza viaria, deterioro medioambiental y transporte público; incluso, en alguna localidad genera conflictividad social, derivada de la concentración del turismo en determinados barrios de la ciudad, como el caso de Valencia, singularmente en determinadas fechas, como las fallas.

Ahora bien, la implantación de impuestos específicos a la actividad turística ha experimentado un crecimiento exponencial). En España actualmente se exige un impuesto sobre las estancias turísticas en Cataluña desde 2012 y en las Islas Baleares desde 2016). Y, pese a su establecimiento y exigencia, ello no ha supuesto una reducción de los turistas, ni de sus pernoctaciones).

Sin embargo, en la implantación de un impuesto sobre los alojamientos turísticos en nuestra Comunidad no confluyen todos los agentes sociales y económicos implicados). Por su parte, los empresarios del sector han manifestado que no quieren un impuesto turístico). En esta línea, ETOA advierte que el aumento de los impuestos turísticos está "agregando costos y complejidad a una industria que funciona con márgenes muy ajustados" y señala su impacto en la competitividad de los destinos, por ello, pide una implementación inteligente). Tampoco ha existido acuerdo político alguno en implantar un impuesto turístico). Y, ahora, en 2019, Compromís plantea establecer este impuesto. En este contexto, ante las dudas y discrepancias políticas existentes consideramos apropiado analizar jurídicamente cómo debería ser la implementación de un impuesto turístico en la Comunidad Valencia.

..//..



Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Abogado
Director y miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria

CONTENIDO

La legitimidad de las medidas cautelares en el ordenamiento tributario está fuera de toda duda. Se trata de medidas que permiten bien asegurar la efectividad de un crédito tributario, bien el cumplimiento futuro de un sentencia judicial firme.

En el primer caso las medidas están pensadas fundamentalmente en beneficio de una de las partes: la que representa los intereses generales, la Administración Pública. Son medidas que se aplican básicamente en el desarrollo de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos y responden a dos instituciones claves en nuestro Estado: la presunción de validez del acto administrativo y el privilegio de ejecutividad.

En el segundo caso, se trata de garantizar el cumplimiento de una sentencia judicial firme. Medidas que, en consecuencia, tanto pueden beneficiar a la Administración como al contribuyente.

Ambos tipos de medidas son sustancialmente distintas: tienen un fundamento jurídico distinto y se encaminan a objetivos distintos.

En el ámbito de los procedimientos administrativos la medida se fundamenta en el deber de contribuir —art. 31. 1. CE— y su objetivo es la efectividad del crédito tributario.

En el ámbito contencioso su fundamento es el derecho a la tutela judicial efectiva —art. 24.2) CE— y su objetivo la garantía de ese derecho.

Hasta la entrada en vigor de la Constitución, la medida cautelar se identificaba, sin más, con una medida encaminada a garantizar la efectividad del crédito tributario. Medida que operaba, pues, en el ámbito de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos. En el ámbito contencioso —esto es, como medidas que tratan de salvaguardar el cumplimiento futuro de una sentencia judicial firme— todo se centraba, por lo general, en una medida cautelar tipo: la suspensión de la ejecución del acto administrativo de liquidación, sobre cuya adecuación a Derecho debía pronunciarse un Tribunal.

Con la entrada en vigor de la Constitución se repara en un hecho claro: las medidas cautelares forman parte del derecho a la tutela judicial efectiva y son garantía de la recta ejecución de un fallo judicial. En esta línea se ha manifestado reiteradamente el Tribunal Supremo, siguiendo las pautas marcadas por el TJUE. Y poniendo de relieve cómo la típica medida cautelar de suspensión cede el paso, necesariamente a un sistema de *númerus apertus*, de medidas innominadas, entre las que sin duda se encuentran las de carácter positivo. El artículo 129.1 de la LJCA se remite a «cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia...»

El *periculum in mora* y el *fumus boni iuris* se erigen así en los dos quicios sobre los que se asienta el nuevo régimen de las medidas cautelares.

En relación con la posibilidad o no de adoptar medidas cautelares positivas ha habido un encendido debate jurisprudencial. En esa posición claramente reacia a la adopción de medidas cautelares positivas —posición de la que disiento— se manifestó la Sala 3^a, Sección 2^a:

STS 6149/2013. 25 noviembre 2013 (Sala de lo Contencioso. Sección: 2^a. N.o de recurso: 1101/2013. Ponente: J. Huelin Martínez de Velasco)

«En la pieza separada del recurso contencioso-administrativo se trataba, por tanto, de determinar si resultaba "suspendible" por los jueces a quo la inadmisión de la solicitud de medida cautelar articulada ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Esta incógnita era la que tenía que haber despejado el Tribunal Superior de Justicia, sin embarcarse, como hizo, en el análisis de la procedencia de suspender en sede jurisdiccional el acto de derivación de responsabilidad, cuya impugnación aún no ha sido resuelta en la vía económico-administrativa y que, por consiguiente, no se encuentra discutida ante los jueces de la instancia.

Como deriva de lo expuesto en el anterior fundamento de derecho de esta sentencia, el primer obstáculo que existe para acceder a la petición de suspensión entraña con el contenido negativo del acto recurrido, pues la adopción de la medida cautelar respecto de actos de esa naturaleza vale tanto como otorgarles un alcance positivo durante la sustanciación del litigio.

En realidad, si bien se mira, coincide el objeto de la pretensión principal con el de la cautelar. Por ello, en el ámbito tributario esta Sala ha venido rechazando la suspensión de actos de contenido negativo, como, por ejemplo, las denegaciones de solicitudes de aplazamiento en el pago de deudas tributarias [sentencias de 25 de mayo de 2007 (casación 1916/04, FJ 4^o), 13 de marzo de 2008 (casación 8143/04, FJ 3^o) y 10 de febrero de 2011 (casación 3941/09, FJ 3^o)], porque concederla equivale a dar la razón interinamente al demandante durante la sustanciación del proceso contencioso-administrativo, otorgándole lo pedido con ese carácter no definitivo y claudicante, efecto que no es el perseguido con la regulación de las medidas cautelares en esta jurisdicción.»

..//..



Alejandra Gutiérrez Sainz-Pardo
Socia Abogada Laboralista A&E Abogados

Eva Mirón Parra
Abogada laboralista del ICAM

CONTENIDO

Un nuevo pronunciamiento de la Audiencia Nacional, concretamente la sentencia de 3 de julio de 2019, recuerda tanto a trabajadores como empresarios que las indemnizaciones derivadas de despidos improcedentes «pactados» no deben considerarse exentas y, en consecuencia, deben quedar sujetas a tributación.

En este contexto, no puede perderse de vista que la Ley es absolutamente clara y no deja margen a interpretaciones que desvirtúen el presupuesto de hecho inicial contenido en el artículo 7 de la Ley 35/2006 LRPF: «estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecidas con carácter obligatorio en el ET [...] sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato».

Así las cosas, cualquier supuesto que pretenda simular un despido improcedente, cuando lo que realmente existe es una connivencia entre empresario y trabajador que, en consecuencia, supone el lucro de ambas partes –implícito en un acuerdo de voluntades–, implica una vulneración de lo expresamente previsto en el referido precepto legal. La consecuencia, por tanto, no puede ser otra que la de tributar por la cantidad consignada en concepto de indemnización al incentivar realmente dicha cantidad una baja voluntaria del trabajador.

En este sentido, no puede obviarse que la verdadera finalidad de la indemnización por despido es la de resarcir al trabajador que, involuntariamente, ve extinguido su contrato con los inconvenientes que ello genera, y sin que concurra una causa habilitante a tal efecto. De ahí que, lógicamente, el criterio de que la indemnización no tribute resulte acertado al pretender proteger los intereses del empleado despedido injustamente. Cuestión distinta es que con motivo de una conjugación de intereses –acuerdo entre partes–, se pretenda acceder a una consecuencia legal favorable que, en todo caso, está diseñada para un supuesto de hecho absolutamente distinto.

Ahora bien, el hecho de que, lógicamente, debe velarse por el absoluto cumplimiento de la Ley no traducirse en que Hacienda, como entidad responsable, pretenda exigir indiscriminadamente el pago del correspondiente impuesto de la Renta de las Personas Físicas en los despidos en los que se acuerde una cuantía económica. A los anteriores efectos, y muy acertadamente según criterio de quien suscribe este artículo, la jurisprudencia ha venido matizando cuáles son las señales que sistemáticamente suelen acontecer ante un supuesto de fraude fiscal y que, en gran medida, coinciden con la figura comúnmente conocida como «prejubilación»:

- Existencia de un acta donde la empresa recoge la necesidad de reducir gastos.
- Edad de los trabajadores en el momento de la extinción –entre 60 y 68 años–.
- La cuantía de las indemnizaciones, donde no se tuvo en cuenta la cantidad de años trabajados, si no el tiempo que restaba para acceder a la jubilación.
- La ausencia de elementos de litigiosidad, el reconocimiento de la improcedencia del despido, la inexistencia de carta...

En consecuencia, la Ley es contundente en lo que a la exención de las indemnizaciones por despido improcedente se refiere, excluyendo los pactos y acuerdos. Por tanto, quienes busquen su salida remunerada contando con el beneplácito de la empresa, podrán partir de una cifra neta a efectos de negociación, si bien debe advertirse que existe un eventual riesgo de que, finalmente, dicha indemnización se considere bruta no quedando más remedio que destinar parte al pago de tributos.

Según el artículo 7 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Pues bien, en interpretación de dicho precepto, la Audiencia Nacional ha determinado en su sentencia de fecha 3 de julio de 2019, que la Agencia Tributaria estará en disposición de reclamar la tributación de todas las indemnizaciones pactadas de hasta 180.000 € que se hayan efectuado durante los últimos 4 años. La base de su argumentación es que la indemnización satisfecha a un trabajador a raíz de un despido pactado como improcedente debe estar sujeta a tributación, siendo obligatorio por parte de la empresa efectuar la retención a cuenta correspondiente. En consecuencia, la Agencia Tributaria podrá practicar en casos como el analizado, acta de liquidación en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, al considerar las indemnizaciones satisfechas a los trabajadores como rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

..//..

Introducción al "Compliance" tributario

A44



Practicum Compliance tributario 2020

María Angeles Guervós Maíllo
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca

SUMARIO

- I. Introducción y finalidad del presente Manual
- II. Definición de "compliance" tributario
 - 1. Ventajas del "compliance" tributario
- III. Estructura y actividades de la empresa
 - 1. Datos generales
 - 2. Consejo de Administración
 - 3. Consejero delegado
 - 4. Departamentos
 - 5. Medios informáticos
 - 6. Operativa básica
- IV. Definiciones
 - 1. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria
 - 2. Buenas prácticas tributarias
 - 3. Responsable de buenas prácticas tributarias
 - 4. Órgano de "compliance" tributario
 - 5. Política de "compliance" tributario
 - 6. Riesgo tributario
 - 7. Contingencia tributaria
 - 8. Sistema de gestión de "compliance" tributario
 - 9. Canal de denuncias
 - 10. Medidas correctivas

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN Y FINALIDAD DEL PRESENTE MANUAL

En un momento en el que las obligaciones tributarias aumentan por la complejidad del sistema tributario, la globalización de las relaciones comerciales y el desarrollo económico trasfronterizo, entre otras cuestiones, resulta necesario organizar un concepto que ha ido apareciendo en otras disciplinas pero que involucra de lleno a la tributaria. Como ha señalado Jesús Rodríguez Márquez ("La era de las buenas prácticas"), nos encontramos en un momento en el que se ha escrito poco de un fenómeno que se está produciendo en el ordenamiento jurídico español, y que está impulsando reformas que van a provocar la aparición de un nuevo modelo en las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados (algo así como una "reforma silenciosa"). Así, se han producido modificaciones en la normativa mercantil, penal y tributaria, que incorporan técnicas procedentes del mundo anglosajón, hasta el momento no utilizadas en nuestro Derecho ("los principios de cumplir o explicar; el compliance; la teoría del conocimiento; la diligencia debida, presente en la normativa antiblanqueo; o la revelación de esquemas negociales").

Este movimiento, el llamado cumplimiento cooperativo en materia tributaria, conlleva un sistema de relaciones entre la administración y las organizaciones, basado en una relación de confianza mutua entre las dos partes de la relación jurídico-tributaria que proviene del análisis y conocimiento del funcionamiento y necesidades de las empresas, conocimiento de la normativa tributaria aplicable, transparencia en el funcionamiento de ambas partes y planteamiento de un entendimiento a la hora de actuar dichas partes.

La normativa, tanto internacional, como comunitaria y estatal, ha ido poco a poco introduciendo esta materia y estos conceptos que entendemos es el momento oportuno, aprovechando la publicación de la norma UNE 19602: Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso, el 28 de febrero de 2019, de sistematizar en este Prácticum y de dar a conocer los puntos fundamentales que deben recogerse en un modelo de compliance tributario.

..//..



María Angeles Guervós Maíllo
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca

SUMARIO

- I. El Consejo de Administración
- II. Cargos directivos
- III. Empleados

CONTENIDO

I. EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Como ya se ha expuesto, (Javier Martín Fernández: Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas –Compliance–, ob. Cit., y El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias..., ob. cit.), el Consejo de Administración asume, directamente, un compromiso activo en relación con sus objetivos. En caso de que la empresa cuente con un órgano equivalente de gobierno (administrador único, administradores solidarios o mancomunados, patronato, Consejo Rector, etc.), las referencias al Consejo han de entenderse efectuadas al primero.

El moderno Gobierno Corporativo establece que el Consejo de Administración debe tener un papel muy activo en la creación de valor para la empresa y en el fomento de una cultura ética empresarial que defina el comportamiento de toda la organización empresarial.

Por ello, las funciones principales del órgano de administración deben ser las siguientes:

- a) Establecer la táctica fiscal de la empresa y aprobar las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal. Es, por tanto, el órgano que, formalmente, aprueba la política de cumplimiento tributario de la empresa.
- b) Tanto los miembros del Consejo como los directivos de la empresa asumen la responsabilidad de asegurar que el compromiso de cumplimiento está encaminado a su efectividad.
- c) Es el encargado de que, desde la Dirección de la empresa, se transmita a todos sus empleados y de forma consistente un mensaje claro de que la misma cumple con sus obligaciones tributarias. Es el valedor de trasmitir confianza en las actividades que desarrolla la empresa respecto a las obligaciones tributarias. Por ello, sus actuaciones deben ser coherentes con el mensaje de confianza que transmite a sus empleados. d) Se compromete a suscribir con la AEAT el Código de Buenas Prácticas Tributarias, en el momento en que resulte procedente. e) Nombra al “responsable de buenas prácticas tributarias” y controla su actividad.

II. CARGOS DIRECTIVOS

Los cargos directivos y mandos intermedios de la empresa han de comprometerse a (Javier Martín Fernández: El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias..., ob. cit.):

- a) Cumplir, personalmente, con el contenido del manual. Sus actividades tienen que ser coherentes con el compromiso establecido de cumplimiento tributario en la empresa.
- b) Deben identificar y notificar los riesgos que pudieran derivar de sus operaciones.
- c) Tratarán de promover las actividades de orientación y supervisión de los empleados para fomentar una cultura de cumplimiento.
- d) Ayudar al “responsable de buenas prácticas tributarias”, trasladándole confianza en la realización de sus funciones y animando a los empleados para que sigan esa línea de cooperación.
- e) En sus ámbitos de responsabilidad, deberán llevar a cabo, ayudados por el “responsable de buenas prácticas tributarias”, la implantación de medidas correctivas, aprobadas por el Consejo de Administración.
- f) Tendrán una tarea muy importante de supervisar todos los acuerdos de externalización (clientes, proveedores, etc.) que puedan afectar a las obligaciones en materia de cumplimiento. Los riesgos tributarios para la empresa pueden provenir de las relaciones con los clientes y proveedores, por ello es tan importante hacer un seguimiento de las posibles situaciones que la relación con los mismos puede provocar a la empresa y anticiparse a una posible sanción.

...//...

Doctrina **Administrativa**

El TEAC examina la regularización en IRPF del pago por los clubes de las comisiones de los representantes de sus futbolistas profesionales

D01



Diario LA LEY, n° 9541, de 20 de diciembre de 2019

Tribunal Económico-Administrativo Central
Resolución de 11 junio 2019
Rec. 1866/2017

RESUMEN

La imputación de rentas a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, que realizó la Inspección, es correcta ya que en definitiva los servicios prestados se referían a la contratación o traspaso de jugadores y a la renovación de sus contratos, elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas.

CONTENIDO

La operativa seguida por el Club deportivo consistía en que, en lugar de satisfacer directamente las comisiones por fichaje a los futbolistas, realizaba los pagos en nombre y por cuenta de éstos a los diferentes agentes.

La Inspección considera que determinadas retribuciones satisfechas por el Club a los agentes de los jugadores de fútbol deben considerarse efectuadas por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, y no al Club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA.

El TEAC comparte esta consideración de que las comisiones percibidas por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el Club de fútbol y los jugadores; los representantes actúan como agentes de los jugadores, habiendo asumido el Club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas, y por ello, los pagos realizados por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas.

Solo estima el TEAC el recurso en dos de las regularizaciones practicadas porque en ellas la Inspección no ha logrado recabar ninguna documentación en relación con pagos a los agentes que supuestamente representan a los jugadores, más allá de la constatación de la existencia de pagos satisfechos por el club a los representantes y de la aparición de noticias en prensa.

En las demás, no cabe amparar la operativa en una interpretación razonable porque lo que subyace es una exclusiva motivación económica: el Club se beneficia de la ausencia de retención a cuenta de los rendimientos del trabajo de los jugadores en los pagos efectuados a sus respectivos agentes porque con carácter general, los contratos federativos firmados con los deportistas estipulan los importes a percibir por éstos, garantizándoles el mantenimiento de los importes netos que resulten de la aplicación de los tipos de retención vigentes en el momento de la firma de los contratos a las retribuciones brutas pactadas.

En la medida en que el Club pagador de los rendimientos se compromete frente al jugador a asumir cualquier variación en el coste fiscal de sus retribuciones, - percibiendo el jugador siempre los mismos importes líquidos, hayan quedado o no sujetos a retención a cuenta de los rendimientos del trabajo-, la ausencia de retención a cuenta de los jugadores supone un ahorro de costes laborales para el Club, a costa del erario público.

La normativa de la FIFA resulta aplicable al obligado tributario por la adhesión a la Federación Española de Fútbol y por la adhesión de esta última a la Federación Internacional, y el Reglamento de Agentes de Jugadores establece que para evitar cualquier situación de conflicto de intereses, los agentes de los jugadores solamente podrían representar los intereses de una de las partes, a los jugadores, y no pueden prestar al Club los mismos servicios que a los jugadores, por lo que las cantidades pagadas a los agentes son pagadas en nombre y por cuenta de los jugadores.

Para el TEAC sobran indicios de la connivencia en arbitrar despidos de forma que se obtuviesen mutuas ventajas fiscales, por lo que la culpabilidad está clara.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los abuelos pueden aplicarse el mínimo por descendientes en IRPF cuando conviven con hijos y nietos carentes de ingresos

D02

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



**Consulta Vinculante V2330-19
10 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

RESUMEN

La aplicación a la base liquidable del mínimo corresponderá a los contribuyentes de grado más cercano, salvo que estos carezca de rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los parientes del siguiente grado, es decir, los abuelos de los descendientes.

CONTENIDO

Una contribuyente que convive en su vivienda familiar, con su hija y sus dos nietos menores de edad, siendo su hija madre soltera sin ningún vínculo con el padre de sus hijos quien no le pasa cantidad alguna para alimentos, y que no percibe rentas superiores a 8.000 euros anuales, por lo que la hija y los nietos dependen económicamente de la abuela, si puede aplicarse el mínimo por descendientes por sus dos nietos.

Si bien la Ley de IRPF declara que la aplicación del mínimo por descendiente corresponderá a los contribuyentes de grado más cercano, (en este caso la hija de la interesada en su totalidad), cuando éste no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, la aplicación de dicho mínimo corresponderá a los parientes del siguiente grado, los abuelos de los descendientes:

En este caso, el mínimo por descendientes respecto a los dos nietos corresponde a la abuela en su totalidad porque se cumple el requisito de convivencia de ésta con sus nietos.

Respecto al padre de los menores, no le corresponde la aplicación del mínimo por descendientes porque ni convive, ni presta alimentos a sus hijos.

Normativa aplicada: arts. 58 y 61 (Ley 35/2006).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La sustitución del sofá y la lavadora de los inmuebles arrendados son gastos amortizables en IRPF

D03



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

Consulta DGT V2385-19
11 de septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Si un arrendador de una vivienda se encarga de sustituir la lavadora y el sofá, puede deducirlo como gasto amortizable en su IRPF porque se trata de gastos efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.

CONTENIDO

Si un arrendador de una vivienda se encarga de sustituir la lavadora y el sofá, puede deducirlo como gasto amortizable en su IRPF porque se trata de gastos efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.

El importe total a deducir por estos gastos no puede exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos, aunque el exceso se puede deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

En definitiva, se trata de gastos de conservación y reparación deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, aunque esta deducibilidad no ampara las adquisiciones de mobiliario y electrodomésticos, cuya incidencia en el rendimiento neto se producirá a través de las amortizaciones en la forma prevista en el artículo 14.b) del RIRPF, de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1 del RIRPF, que, para mobiliario y otros enseres, es el 10% anual, con un periodo máximo de 20 años.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las indemnizaciones percibidas por un trabajador por haberse vulnerado sus derechos fundamentales tributan en el IRPF

D04

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



Consulta DGT V2604-19
24 de septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

Sólo estarán exentas de tributación cuando estas indemnizaciones se fijen en resolución judicial o mediante "fórmulas intermedias, tales como acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento, y transacción.

CONTENIDO

La indemnización por despido improcedente reconocida en un acta de conciliación en el SMAC es una renta exenta de tributación siempre y cuando esta improcedencia del despido haya sido declarada bien por el SMAC o por resolución judicial.

Sólo si la indemnización excede de la cuantía máxima prevista en la LIRPF (300.000 euros anuales de rendimiento íntegro o el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros, si se obtienen entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros) queda sujeto y no exento el exceso al que se podrá aplicar una reducción del 30%, salvo para los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción.

Respecto a las cantidades que percibe el trabajador de la empresa y de su jefe en concepto de indemnización por haberse vulnerado sus derechos fundamentales, la DGT confirma que están sujetas y no exentas de tributación. Esto es así por cuanto no se cumplen los requisitos establecidos en el art. 7 d) de la Ley para las indemnizaciones recibidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales. Ni se han fijado por un órgano judicial mediante resolución judicial no mediante fórmulas intermedias, esto es, acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento, y transacción.

Normativa aplicada: arts. 7 d) y e) y 18 LIRPF.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Efectos en el IRPF de la anulación de la tarifa plana del RETA

D05

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



Consulta DGT V2609-19

24 de Septiembre de 2019

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

La imputación de las cuotas no satisfechas y la anulación de la denominada tarifa plana se efectuará en los períodos impositivos de los respectivos devengos de dichas cuotas.

CONTENIDO

La Inspección Laboral gira un acta de liquidación por falta de afiliación en el correspondiente Régimen durante 9 meses y anula las bonificaciones de tarifa plana del Régimen de Autónomos. El inspeccionado solicita el pago de la cantidad liquidada en 60 cuotas.

No cabe duda para la DGT de que debe imputarse tanto las cuotas como las diferencias de cuota del RETA a los períodos impositivos de los respectivos devengos de dichas cuotas, siendo indiferente en qué momento se efectúa el pago.

El afectado por la liquidación podrá regularizar su situación tributaria, instando la correspondiente rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los períodos impositivos en los que procede la imputación de aquellas diferencias.

Ello será así salvo que el consultante hubiera optado (de poder hacerlo) por el criterio de cobros y pagos recogido en el artículo 7.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Normativa aplicada: art. 14 LIRPF.

D06

Impuesto sobre el Valor Añadido

La reparación que realiza el taller de un coche de su propiedad dedicado a la actividad empresarial no está sujeta a IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



Consulta DGT V2139-19

13 de agosto de 2019

SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

Tampoco lo está la indemnización que satisface la compañía de seguros para cubrir los costes de la reparación.

CONTENIDO

Un taller dedicado a la reparación de vehículos sufre daños en un vehículo de su propiedad, destinado a la actividad empresarial, y lo repara en sus propias instalaciones, siendo posteriormente indemnizada por la compañía aseguradora.

Examinada la operación y observándose en el caso que es el propio taller que en virtud de pacto se encarga de la reparación del vehículo y es posteriormente indemnizada por la aseguradora, el destinatario de la operación es el propio taller.

Esta indemnización queda fuera de la base imponible del impuesto. Del mismo modo, no está sujeta la reparación que el taller realiza, y en consecuencia no tendrá que expedir factura a la entidad aseguradora, ya que no es ésta la destinataria de los servicios.

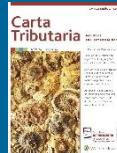
Además, los servicios que se presta a sí mismo el taller consultante, de reparación de un vehículo de su propiedad afecto a la actividad empresarial, no constituyen un autoconsumo de servicios porque no se realiza para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

D07

Impuesto sobre el Valor Añadido

La selección musical realizada por DJ en locales y/o eventos tributa al tipo reducido en IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



Consulta DGT V2379-19
11 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

La DGT fundamenta la aplicación del tipo reducido destinado a los servicios prestados por artistas por ser labor que no se limita a poner música sino que realiza una selección musical que ha ido evolucionando hacia la propia adaptación y mezcla de los temas musicales seleccionados de manera original siendo con ello una verdadera manifestación artística.

CONTENIDO

La DGT fundamenta la aplicación del tipo reducido destinado a los servicios prestados por artistas por ser labor, la suya, que no se limita a poner la música sino que realiza una importante labor de selección musical que ha ido evolucionando hacia la propia adaptación y mezcla de los temas musicales seleccionados de manera original la actividad debe encuadrarse como verdadera manifestación artística.

Si un disc-jockey es contratado para poner música en locales y/o eventos (pubs, discotecas, actos públicos al aire libre), el tipo de IVA aplicable a sus servicios es el tipo reducido del 10% al encajar el disc-jockey dentro del concepto de "artista" (pinchadiscos que es la persona encargada de seleccionar y poner discos en una discoteca o en determinados programas de radio o televisión).

Ello es así porque su labor no se limita a poner la música sino que realiza una importante labor de selección musical que ha ido evolucionando hacia la propia adaptación y mezcla de los temas musicales seleccionados de manera original, de tal forma que su labor debe encuadrarse como una manifestación artística y porque los servicios son prestados a un organizador, siendo este concepto también de amplia conceptuación al incluir a organizadores de obras teatrales o musicales, siendo irrelevante el lugar donde se produzca la actuación.

D08

Impuesto sobre el Valor Añadido

Los servicios médicos prestados a través de una app también están exentos del IVA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



Consulta DGT V2636-19
26 de septiembre de 2019
Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

Es indiferente que estos servicios médicos se presten a través de una sociedad o que sea ésta la destinataria.

CONTENIDO

La prestación de servicios sanitarios a través de una aplicación de telefonía "app", mediante la cual se pone en contacto a los pacientes-clientes de la consultante- con los médicos que trabajan en el hospital, proveedor de estos servicios está exenta de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata, por tanto, de una operación triangular en la que el proveedor de servicios sanitarios, esto es, el hospital factura a la sociedad consultante y ésta factura a los clientes o usuarios.

Es indiferente por tanto que los médicos presten sus servicios a través de una sociedad o se los presten a ésta, y que la mercantil facture posteriormente a los destinatarios de los mismos. Gozan en cualquier caso de la exención prevista en el art. 20.Uno.3 de la LIVA.

Distinto es el caso de los servicios de comercialización que prestan los agentes contratados por la sociedad para promocionar la app y que están sujetos a tributación, siendo el tipo impositivo aplicable el 21%.

Normativa aplicable: arts. 11 Dos 15 y 20 Uno 3 LIVA.



Ramón Falcón y Tella
Catedrático Universidad Complutense de Madrid
Abogado

CONTENIDO

Una reciente resolución del TEAC, de 18 de septiembre de 2019 (recurso 00-02989-2016) niega la posibilidad de repercutir el IVA de una operación realizada más de un año antes, en que se había ocultado, en la inicial escritura de compraventa, en la factura y en la declaración inicial, una parte del precio de determinada compraventa. El problema se plantea es si puede rectificarse la factura inicial y exigir al comprador el mayor IVA correspondiente a la parte del precio no declarada inicialmente, a lo que sorprendentemente se da respuesta negativa, basándose en que la rectificación de la factura emitida solo puede realizarse cuando la cuota se haya determinado incorrectamente "debido a errores de hecho o de derecho". Pero el art. 89.1 de la Ley simplemente habla de "determinación incorrecta" de la cuota, lo a nuestro juicio claramente incluye tanto los errores como la determinación incorrecta voluntaria, por ocultación inicial de parte del precio, como es el caso.

La única diferencia es que, en caso de error la regularización por error basta con una factura rectificativa, mientras que si además existió ocultación inicial es necesario siempre una declaración complementaria de IVA, con el correspondiente recargo del art. 27 Ley General Tributaria. Lógicamente, solo pude repercutirse la mayor cuota derivada de la factura rectificativa, y no el recargo.

La interpretación del precepto ha de ponerse en relación con el hecho de que inicialmente la ley interna prohibía la repercusión de cantidades adicionales cuando la mayor cuota hubiera sido puesta de manifiesto por la Inspección y se hubieran impuesto sanciones. Como es sabido, esta exclusión del derecho a rectificar al alza la repercusión ha sido eliminado por su incompatibilidad con el ordenamiento comunitario, tal como se interpreta por el Tribunal de Justicia, pero el hecho de que en su momento se incluyera en la ley interna pone de manifiesto que siempre ha sido posible emitir factura rectificativa, y repercutir, pasado el año, al menos cuando no hubiera habido actuaciones inspectoras, como es el caso, o estas no incluyeran sanciones.

En el caso que nos ocupa no ha habido actuaciones inspectoras, sino que la vendedora ha regularizado voluntariamente el IVA a través de una declaración complementaria, la cual excluye la posibilidad de sancionar, tanto directamente como "económicamente". No se ha regularizado a través del modelo 750, como erróneamente afirma la resolución recurrida en alzada, pues ese modelo no afecta al IVA y el Impuesto de Sociedades se regularizó también a través de una declaración complementaria, con el correspondiente recargo. En cuanto a la declaración complementaria de IVA, la misma también conlleva un recargo, que como se ha dicho excluye las sanciones, a todos los efectos, y que por tanto elimina la mala fe inicial que pudiera apreciarse.

La interpretación que realiza el TEAC supone en realidad un enriquecimiento sin causa para la Hacienda pública, que tiene derecho a percibir el recargo que ya ha cobrado (como consecuencia de la ocultación inicial y posterior regularización de parte del precio), pero que debe respetar el principio de neutralidad del IVA, permitiendo la repercusión por la vendedora y la deducción por la compradora (que incluso puede haber realizado ya, pues está en posesión de la factura rectificativa en la que se incluyó la totalidad del precio y el IVA correspondiente).

La interpretación que realiza el TEAC supone cargar toda la culpa de la ocultación inicial sobre la vendedora, a quien se impone una "sanción económica", además del recargo por ingreso extemporáneo, cuando consta claramente que la vendedora ha regularizado el IVA a través de la declaración complementaria. Todo ello en beneficio de la compradora, que está en posesión de una factura rectificativa que le permite deducir el IVA, y que no consta que haya declarado o regularizado el dinero que tenía en el extranjero y que utilizó para pagar la parte del precio no declarada inicialmente.

La interpretación que realiza el TEAC en el presente caso supondría también, si se confirma, un evidente desincentivo a la regularización del IVA no declarado inicialmente, que rompe el principio de neutralidad y que carece de base legal alguna.

En el momento de realizarse la compraventa se emitió la correspondiente factura, por el importe que figuraba en la escritura, por lo que no se entiende la afirmación contenido en la resolución recurrida, según la cual para que proceda la rectificación del art. 89 de la Ley del IVA es necesario que se haya emitido factura. Y ello porque obviamente existía factura, aunque fuera por un precio inferior al real, y por tanto existió repercusión, y de lo que se trata ahora en de su rectificación, para lo que hay un plazo de cuatro años.

Por otra parte, es claro que no concurre ninguno de los supuestos de exclusión de la posibilidad de rectificar la factura inicial, previstos en el apartado tres del art. 89 de la Ley del IVA, y el TEAC tampoco lo pretende, sino que se basa en que la errónea determinación de la cuota no se debió a un error.

..//..

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los abuelos pueden aplicarse el mínimo por descendientes en IRPF cuando conviven con hijos y nietos carentes de ingresos

D10



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

**Consulta DGT V2330-19
10 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

CONTENIDO

Una contribuyente que convive en su vivienda familiar, con su hija y sus dos nietos menores de edad, siendo su hija madre soltera sin ningún vínculo con el padre de sus hijos quien no le pasa cantidad alguna para alimentos, y que no percibe rentas superiores a 8.000 euros anuales, por lo que la hija y los nietos dependen económicamente de la abuela, si puede aplicarse el mínimo por descendientes por sus dos nietos.

Si bien la Ley de IRPF declara que la aplicación del mínimo por descendiente corresponderá a los contribuyentes de grado más cercano, (en este caso la hija de la interesada en su totalidad), cuando éste no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, la aplicación de dicho mínimo corresponderá a los parientes del siguiente grado, los abuelos de los descendientes:

En este caso, el mínimo por descendientes respecto a los dos nietos corresponde a la abuela en su totalidad porque se cumple el requisito de convivencia de ésta con sus nietos.

Respecto al padre de los menores, no le corresponde la aplicación del mínimo por descendientes porque ni convive, ni presta alimentos a sus hijos.

Normativa aplicada: arts. 58 y 61 (Ley 35/2006).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La sustitución del sofá y la lavadora de los inmuebles arrendados son gastos amortizables en IRPF

D11



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

Consulta DGT V2385-19
11 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

CONTENIDO

Si un arrendador de una vivienda se encarga de sustituir la lavadora y el sofá, puede deducirlo como gasto amortizable en su IRPF porque se trata de gastos efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.

El importe total a deducir por estos gastos no puede exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos, aunque el exceso se puede deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

En definitiva, se trata de gastos de conservación y reparación deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, aunque esta deducibilidad no ampara las adquisiciones de mobiliario y electrodomésticos, cuya incidencia en el rendimiento neto se producirá a través de las amortizaciones en la forma prevista en el artículo 14.b) del RIRPF, de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1 del RIRPF, que, para mobiliario y otros enseres, es el 10% anual, con un periodo máximo de 20 años.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las indemnizaciones percibidas por un trabajador por haberse vulnerado sus derechos fundamentales tributan en el IRPF

D12



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

**Consulta DGT V2604-19
24 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

CONTENIDO

La indemnización por despido improcedente reconocida en un acta de conciliación en el SMAC es una renta exenta de tributación siempre y cuando esta improcedencia del despido haya sido declarada bien por el SMAC o por resolución judicial.

Sólo si la indemnización excede de la cuantía máxima prevista en la LIRPF (300.000 euros anuales de rendimiento íntegro o el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros, si se obtienen entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros) queda sujeto y no exento el exceso al que se podrá aplicar una reducción del 30%, salvo para los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción.

Respecto a las cantidades que percibe el trabajador de la empresa y de su jefe en concepto de indemnización por haberse vulnerado sus derechos fundamentales, la DGT confirma que están sujetas y no exentas de tributación. Esto es así por cuanto no se cumplen los requisitos establecidos en el art. 7 d) de la Ley para las indemnizaciones recibidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales. Ni se han fijado por un órgano judicial mediante resolución judicial no mediante fórmulas intermedias, esto es, acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento, y transacción.

Normativa aplicada: arts. 7 d) y e) y 18 LIRPF.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Efectos en el IRPF de la anulación de la tarifa plana del RETA

D13

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019



Consulta DGT V2609-19
24 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

CONTENIDO

La Inspección Laboral gira un acta de liquidación por falta de afiliación en el correspondiente Régimen durante 9 meses y anula las bonificaciones de tarifa plana del Régimen de Autónomos. El inspeccionado solicita el pago de la cantidad liquidada en 60 cuotas.

No cabe duda para la DGT de que debe imputarse tanto las cuotas como las diferencias de cuota del RETA a los períodos impositivos de los respectivos devengos de dichas cuotas, siendo indiferente en qué momento se efectúa el pago.

El afectado por la liquidación podrá regularizar su situación tributaria, instando la correspondiente rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los períodos impositivos en los que procede la imputación de aquellas diferencias.

Ello será así salvo que el consultante hubiera optado (de poder hacerlo) por el criterio de cobros y pagos recogido en el artículo 7.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Normativa aplicada: art. 14 LIRPF.

Impuesto sobre el Valor Añadido

La reparación que realiza el taller de un coche de su propiedad dedicado a la actividad empresarial no está sujeta a IVA

D14



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

Consulta DGT V2139-19

13 de Agosto de 2019

SG de Impuestos sobre el Consumo

CONTENIDO

Un taller dedicado a la reparación de vehículos sufre daños en un vehículo de su propiedad, destinado a la actividad empresarial, y lo repara en sus propias instalaciones, siendo posteriormente indemnizada por la compañía aseguradora.

Examinada la operación y observándose en el caso que es el propio taller que en virtud de pacto se encarga de la reparación del vehículo y es posteriormente indemnizada por la aseguradora, el destinatario de la operación es el propio taller.

Esta indemnización queda fuera de la base imponible del impuesto. Del mismo modo, no está sujeta la reparación que el taller realiza, y en consecuencia no tendrá que expedir factura a la entidad aseguradora, ya que no es ésta la destinataria de los servicios.

Además, los servicios que se presta a sí mismo el taller consultante, de reparación de un vehículo de su propiedad afecto a la actividad empresarial, no constituyen un autoconsumo de servicios porque no se realiza para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

Impuesto sobre el Valor Añadido

La selección musical realizada por DJ en locales y/o eventos tributa al tipo reducido en IVA

D15



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

**Consulta DGT V2379-19
11 de Septiembre de 2019
SG de Impuestos sobre el Consumo**

CONTENIDO

La DGT fundamenta la aplicación del tipo reducido destinado a los servicios prestados por artistas por ser labor, la suya, que no se limita a poner la música sino que realiza una importante labor de selección musical que ha ido evolucionando hacia la propia adaptación y mezcla de los temas musicales seleccionados de manera original la actividad debe encuadrarse como verdadera manifestación artística.

Si un disc-jockey es contratado para poner música en locales y/o eventos (pubs, discotecas, actos públicos al aire libre), el tipo de IVA aplicable a sus servicios es el tipo reducido del 10% al encajar el disc-jockey dentro del concepto de "artista" (pinchadiscos que es la persona encargada de seleccionar y poner discos en una discoteca o en determinados programas de radio o televisión).

Ello es así porque su labor no se limita a poner la música sino que realiza una importante labor de selección musical que ha ido evolucionando hacia la propia adaptación y mezcla de los temas musicales seleccionados de manera original, de tal forma que su labor debe encuadrarse como una manifestación artística y porque los servicios son prestados a un organizador, siendo este concepto también de amplia conceptualización al incluir a organizadores de obras teatrales o musicales, siendo irrelevante el lugar donde se produzca la actuación.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Los servicios médicos prestados a través de una app también están exentos del IVA

D16



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 57, diciembre 2019

Consulta DGT V2636-19

26 de septiembre de 2019

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

CONTENIDO

La prestación de servicios sanitarios a través de una aplicación de telefonía "app", mediante la cual se pone en contacto a los pacientes-clientes de la consultante- con los médicos que trabajan en el hospital, proveedor de estos servicios está exenta de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata, por tanto, de una operación triangular en la que el proveedor de servicios sanitarios, esto es, el hospital factura a la sociedad consultante y ésta factura a los clientes o usuarios.

Es indiferente por tanto que los médicos presten sus servicios a través de una sociedad o se los presten a ésta, y que la mercantil facture posteriormente a los destinatarios de los mismos. Gozan en cualquier caso de la exención prevista en el art. 20.Uno.3 de la LIVA.

Distinto es el caso de los servicios de comercialización que prestan los agentes contratados por la sociedad para promocionar la app y que están sujetos a tributación, siendo el tipo impositivo aplicable el 21%.

Normativa aplicable: arts. 11 Dos 15 y 20 Uno 3 LIVA.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Cuestiones en torno a la residencia fiscal

D17

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020



Consulta DGT V1552-19
25 de junio de 2019

RESUMEN

Contribuyente con rentas del trabajo exigibles en un período impositivo posterior al de la prestación, en el que ha cambiado de residencia fiscal.

CONTENIDO

El caso que merece contestación consultiva (Contestación de 25 de junio de 2019, V1552-19) se cierne de nuevo sobre la residencia fiscal de una persona física que reúne unas condiciones en buena medida singulares. Se trata de un contribuyente por IRNR de cierta tradición —afirma haber sido no residente desde 2005 a 2014 (ambos inclusive)—, pero que, parece que por razón de un contrato de trabajo con empleador español, en relación con el ejercicio 2015 presentó declaración por el IRPF, así como declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio y declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Su situación cambia a primeros de enero del año 2016, cuando se traslada fuera de España «con vocación de permanencia al Reino Unido, donde su familia (mujer y dos hijas) han venido residiendo desde 2004». Se da también la circunstancia de que, en marzo de 2016, mediante el modelo 030, comunicó a la AEAT el cambio de su domicilio fiscal.

La maraña de idas y venidas se complica, no ya tanto cuando se alega disponer de certificados de residencia fiscal en el sentido del Convenio España-Reino Unido desde el 24 de enero al 16 de diciembre de 2016, como cuando se afirma haber presentado declaración tributaria —entendemos que como residente— en Reino Unido por el ejercicio 2016, el cual abarca desde el 6 de abril de 2015 hasta el 5 de abril de 2016.

Además de las retribuciones ordinarias derivadas de su actividad laboral, según parece, en el mismo año 2016, de fuente española, percibió una indemnización, finiquito y un pago del salario correspondiente al período de junio 2015 a enero 2016, el cual, manifiesta que, siguiendo el criterio de exigibilidad, fue abonado el 11 de enero de 2016, aunque para llevar más lejos la complicación se indica que, en el contrato, suscrito en junio de 2015 con la entidad española empleadora con la cual rescinde su relación laboral a primeros de enero de 2016, se acordó que las retribuciones del año se abonaran por mitades iguales en las fechas de 10 de enero de 2016 y 10 de julio de 2016.

El perfil de estancias y desempeños laborales se completa con una referencia a que, durante el tiempo de estancia ocupó una vivienda alquilada en Madrid, que dejó al trasladarse al Reino Unido, manifestando también que la única vivienda de la que es propietario en España es usada por su hermano de forma exclusiva desde hace muchos años.

Las rentas percibidas a lo largo del año 2016 derivan de la contratación laboral que se produce en marzo de 2016 por una entidad del Reino Unido, junto con las rentas de diversos alquileres de inmuebles radicados en Reino Unido de los que es titular, junto con su esposa. El dibujo económico del contribuyente se completa, en cuanto a sus elementos patrimoniales (inmuebles, sociedades de las que es partícipe, depósitos, valores negociables y participaciones de fondos de inversión), apuntando que radican prácticamente en su totalidad fuera de España. Como dato adicional el contribuyente afirma ser socio fundador y director, junto a su esposa, de una fundación en Reino Unido.

La pregunta gira en torno a la residencia fiscal en el año 2016 y en torno a la del año de imputación y el tratamiento fiscal que deba recibir la cantidad satisfecha por la entidad española.

La contestación, previa cita de la norma de referencia —artículo 9 Ley IRPF— y el recordatorio de que la residencia fiscal puede derivar de factores presenciales, económicos o familiares, y de que, caso de concurrir, determina la tributación por rentas mundiales, apunta que la residencia fiscal en España «se determinará en cada período impositivo, el cual, de acuerdo con el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF)».

La DGT, después de afirmar que «la acreditación de la residencia fiscal en otro país afecta únicamente a la determinación de la residencia en España a través del citado criterio de permanencia por más de 183 días» (habría que observar que también dicha acreditación tiene su impacto en la utilización del criterio, en este caso no concurrente, de residencia del cónyuge e hijos), observa que, no obstante, en defecto del criterio de permanencia, el consultante podría ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, extremo que siendo de naturaleza fáctica no le corresponde analizar. De modo que queda en el alero, si estamos en presencia o no de un contribuyente por IRPF o por IRNR.

..//..

Exención en el Impuesto sobre Patrimonio y situación de jubilación activa

D18



Gaceta Fiscal, enero 2020

Consulta DGT V3069-19
31 de octubre de 2019

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante ejerce en la actualidad la actividad de arrendamiento de locales y viviendas. Dicha actividad tiene la condición de actividad empresarial pues cuenta con un trabajador con contrato laboral a jornada completa.

CUESTIÓN PLANTEADA

Compatibilidad de la exención regulada en el artículo 4.Ocho.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio relativa a los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial si el consultante se acoge a la jubilación activa regulada en la Ley 6/2017.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece la exención en los términos siguientes:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este Impuesto:

(...)

Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior

(...)".

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, declaró que la existencia de pensión de jubilación es cuestión ajena a la normativa tributaria por lo que, si concurren los requisitos legales establecidos para el beneficio tributario, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de este.

Por lo tanto, si concurren los requisitos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda calificarse como económica por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y esta actividad constituye el medio de vida del consultante, ejerciéndose de forma habitual y directa por sí mismo, adoptando personalmente las decisiones gerenciales necesarias para el desenvolvimiento de dicha actividad y siendo su principal fuente de renta, no afectaría a la aplicación de la exención de los inmuebles afectos a la actividad, el hecho de que el consultante desempeñase de forma habitual, personal y directa la actividad de arrendamiento en situación de jubilación activa.

Donación de dinero a hijo residente en EE.UU. Determinación de la normativa aplicable y competencia para la exacción

D19



Gaceta Fiscal, enero 2020

Consulta DGT V3059-19
30 de octubre de 2019

CONTENIDO

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Los padres del consultante, residentes en Andalucía, desean donar a su hijo un dinero mediante transferencia bancaria de una cuenta situada en Andalucía a una cuenta situada en Estados Unidos, que es donde reside el consultante.

CUESTION PLANTEADA

Si se pueden aplicar las bonificaciones existentes en la legislación andaluza.

CONTESTACION

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –LISD– dispone lo siguiente en su apartado 1.b):

«Artículo 3.º Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”.

(...)».

El sujeto pasivo del impuesto se encuentra regulado en el artículo 5 de la LISD en estos términos:

«Artículo 5.º Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

(...)».

Por otra parte, el artículo 7 del mismo texto legal recoge que:

«Artículo 7.º Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella».

Los padres del consultante pretenden efectuar una transferencia desde una cuenta corriente propia abierta en una sucursal de una entidad bancaria situada en España a una cuenta corriente de su hijo abierta en una sucursal de una entidad bancaria situada en Estados Unidos, es decir, que el dinero ya saldrá de España a nombre del consultante, que será el donatario. La contestación que se expone a continuación parte de esta premisa.

El consultante, que será el donatario de la donación proyectada, no es residente en España. Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos, se le exigirá el impuesto sólo por la llamada obligación real, es decir, exclusivamente por las donaciones que reciba en territorio español. A este respecto, dado que el dinero a donar estará situado en España en el momento de la donación, el consultante estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación.

..//..

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Criterios exigidos para la exención del ICIO de una universidad pública

D20



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

Consulta DGT V2761-19
8 Octubre de 2019
SG de Tributos Locales

RESUMEN

La exención requiere de un elemento subjetivo que se trate de una Universidad española pública y de un elemento objetivo que los bienes estén afectos al cumplimiento de los fines que son propios a una Universidad o que se trate de actos que realicen para el desarrollo inmediato de tales fines.

CONTENIDO

Para que a una Universidad Pública española le resulte de aplicación la exención en el ICIO por los inmuebles afectos al cumplimiento de sus fines en virtud de la remisión a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y tratándose de una exención de carácter mixto, es necesario un elemento subjetivo (que se trate de una Universidad pública) y de un elemento objetivo (que los bienes estén afectos al cumplimiento de los fines que son propios a una Universidad o que se trate de actos que realicen para el desarrollo inmediato de tales fines).

Partiendo de ello, las Universidades públicas están exentas de todo impuesto que graven además de los bienes afectos al cumplimiento de sus fines: Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que recaigan sobre inmuebles o vehículos afectos, respectivamente; los que graven los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen: Impuesto sobre Actividades Económicas, en cuanto a la actividad integrada por esos actos, y, cuando proceda, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Además se trata de una exención rogada, esto es, no se produce de forma automática sino que su aplicación debe ser solicitada de forma concreta tanto en lo que se refiere al concepto impositivo como en cuanto al objeto o acto gravado, debiéndose plantear en la solicitud de una manera precisa y aportando los datos y documentos necesarios para probar los hechos constitutivos de la exención, lo que permitirá al Ayuntamiento pronunciarse sobre la misma.

En cuanto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles la evolución normativa hasta la fecha lleva a concluir que tras la derogación de la Ley de Universidades que recogía la exención tributaria aplicable a las Universidades, ha sido suprimidos los beneficios fiscales establecidos en los tributos locales en normas distintas de las de régimen local anteriores a la entrada en vigor de la Ley 39/1988.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

También está exenta en el IRPF la prestación por maternidad o paternidad satisfecha por Reino Unido a un residente en España

D21



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

Consulta DGT V2866-19
17 de octubre de 2019
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

RESUMEN

La DGT extiende la exención a aquellas prestaciones recocidas por el organismo competente de otro país, si bien las mejoras que la empresa satisfaga al trabajador para igualar la prestación al salario, quedan sujetas a tributación.

CONTENIDO

Las prestaciones públicas reconocidas en Reino Unido y percibidas por un residente fiscal en España durante las bajas por maternidad, paternidad, o parental compartida están exentas en el IRPF.

Reconocida por el Supremo la exención de las prestaciones públicas por maternidad y paternidad percibidas de la Seguridad Social y ante la evidente discriminación que tal situación generó para otros colectivos, se aprobó, mediante el Real Decreto-Ley 27/2018 la reforma del artículo 7 h) de la LIRPF, a fin de ampliar los supuestos exentos de tributación.

En el supuesto, se trata de prestaciones públicas reconocidas en virtud de la legislación de Reino Unido percibidas por un residente fiscal en España. Así, se trata de prestaciones públicas por maternidad o paternidad satisfechas por el organismo competente (sistema público extranjero), de las que la Dirección General de Tributos entiende que se encuentran amparadas por el mencionado artículo y por tanto exentas de tributación. Ahora bien, se puntualiza que la referida exención no se extiende a las cantidades que la empresa entregue al trabajador con el fin de igualar la prestación a su salario.

Normativa aplicada: art. 7 h) LIRPF.

D22

Impuesto sobre el Valor Añadido

Debe repercutirse el IVA a una entidad sin ánimo de lucro que pagó precio público a cambio de la cesión de un teatro municipal

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020



Consulta DGT V2685-19

1 de octubre de 2019

SG de Impuestos sobre el Consumo

RESUMEN

El Ayuntamiento ostenta a los efectos del impuesto la condición de empresario o profesional debiendo la destinataria del servicio soportar tal repercusión, con independencia de su condición de entidad sin fines de lucro.

CONTENIDO

Un Ayuntamiento que cobra un precio público, sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a las compañías teatrales por el uso del Teatro municipal para realizar sus representaciones, siendo que en ocasiones las compañías teatrales son entidades sin ánimo de lucro, exentas del impuesto, si debe repercutirlo porque el Ayuntamiento ostenta a los efectos del impuesto la condición de empresario o profesional y si está sujeto al IVA por la cesión de uso de un teatro municipal, siendo irrelevante la naturaleza de la misma (entidad sin ánimo de lucro), y la entidad destinataria debe soportar tal repercusión.

La exención para las prestaciones de servicios de las representaciones teatrales solo se refiere a las realizadas por las entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, pero no a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las que sean destinatarias tales entidades.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tributación en el entorno de la comercialización de energía eléctrica

D23

Revista Quincena Fiscal 3, enero 2020



Consulta DGT V0807-19
15 abril 2019

CONTENIDO

Cuestión planteada: Una sociedad que tiene por actividad la comercialización de energía eléctrica va a proceder a la instalación de puntos de recarga de energía para vehículos eléctricos en superficies tales como centros comerciales y aparcamientos. Para ello, suscribirá acuerdos para la cesión de plazas de aparcamiento donde instalar los puntos de recarga, así como, para el suministro de la electricidad necesaria. Por su parte, la consultante se hará cargo de la ejecución y mantenimiento de las instalaciones y de la prestación de los servicios accesorios relacionados con dichos puntos de recarga. Además, suscribirá un contrato con cada usuario para la prestación del servicio de recarga y su cobro. También responderá frente a los mismos del correcto funcionamiento de los puntos de recarga y, en todo caso, asumirá los riesgos de impago de las recargas efectuadas por los usuarios. También prestará servicios de información sobre los puntos de recarga disponibles, permitirá reservar dichos puntos de recarga, así como su apertura y pago. Se pregunta por la tributación de las operaciones efectuadas por la consultante y, en particular si media en nombre propio en las entregas de electricidad efectuadas a los usuarios, clientes finales del servicio de recarga.

Voces: IVA. Entrega de bienes. Localización HI. Sujeto Pasivo. Suministro de Energía Eléctrica. Recarga. Vehículos.

Análisis de la consulta: La Ley del IVA sujetas a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. A estos efectos, las sociedades mercantiles, tienen la condición de empresarios salvo prueba en contrario. Por tanto, tanto la entidad consultante como los titulares de las instalaciones donde se ubican los puntos de recarga tienen la condición de empresarios y estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto. El suministro de energía eléctrica se considera una entrega de bienes. La Ley del Sector eléctrico habilita para que el servicio de recarga pueda prestarse por los titulares de los puntos de suministro, tales como los centros comerciales o aparcamientos, a través de un tercero, como podría ser la entidad consultante. De la información facilitada parece que la consultante realizaría en nombre propio entregas de energía eléctrica a los usuarios del punto de recarga. Las entregas de energía eléctrica que realice la consultante a los clientes finales en puntos de recarga situados en el TAI estarán sujetas al IVA. Respecto de la entrega de la energía eléctrica y este conjunto de servicios que son prestados por el consultante es criterio reiterado de este Centro directivo, derivado de la jurisprudencia, que se trata de una prestación única, donde la entrega de energía eléctrica constituiría la prestación principal, mientras que el resto de servicios deberían considerarse prestaciones accesorias a dicha prestación principal. Por todo lo anterior, las operaciones sujetas tributarán al tipo del 21%.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 4, 5, 8, 68. Siete y 84. Uno. 1º)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Diversos supuestos de exención en la transmisión de vivienda habitual con reinversión en otra

D24



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 59, 2020

CONSULTA DGT V1585-19
26 de junio de 2019

CONSULTA DGT V2759-19
8 de octubre de 2019

CONSULTA DGT V2850-19 — CONSULTA DGT V2852-19
15 de octubre de 2019

RESUMEN

Selección de consultas vinculantes recientes sobre la posible aplicación de la exención de la ganancia obtenida en la transmisión de la vivienda habitual con reinversión en una nueva vivienda habitual. Supuestos de imposibilidad de reinversión en plazo por fallecimiento del contribuyente o por incumplimiento del plazo de entrega de la nueva vivienda por el promotor; y de transmisión de la vivienda que fue habitual hasta el divorcio del contribuyente, mayor de 65 años, ocho años después de su divorcio.

CONTENIDO

Las solicitudes de criterio administrativo sobre la posible aplicación de la exención a la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, al reinvertir todo o parte del importe obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual, han determinado numerosas consultas vinculantes, de las que son un ejemplo las que son objeto de este comentario referido a diversos pronunciamientos recientes de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de junio y septiembre de 2019.

En la primera consulta, la V1585-19, el supuesto contemplado es el de un contribuyente que vendió su vivienda habitual el 30 de diciembre de 2016, venta que incluyó en su declaración del IRPF de 2016, aplicando la exención por reinversión a una parte de la ganancia patrimonial obtenida, pues pretendía reinvertir 125.000€ del importe obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de los dos años siguientes.

La consultante, viuda del contribuyente, fallecido el 8 de diciembre de 2017, plantea la cuestión de la consolidación de la exención aplicada por el contribuyente obligado a reinvertir y que no podrá materializar dado su fallecimiento con anterioridad a la adquisición de la nueva vivienda habitual.

La contestación de la DGT comienza señalando como normativa aplicable el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, y su desarrollo reglamentario en el artículo 41 Reglamento aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que la configura así:

«1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

(...)

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

2. (...)

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual (...).

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

..//..

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Diversas consultas vinculantes sobre el régimen de impatriados de octubre de 2019

D25



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 59, 2020

CONSULTA DGT V2791-19
CONSULTA DGT V2792-19
10 de octubre de 2019

CONSULTA DGT V2807-19
11 de octubre de 2019

CONSULTA DGT V2844-19
CONSULTA DGT V2845-19
15 de octubre de 2019

RESUMEN

Se han seleccionado las contestaciones a consultas vinculantes, emitidas por la DGT en octubre de 2019, sobre el denominado «régimen de impatriados», es decir, el régimen especial, previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto, por el que pueden optar determinados contribuyentes que trasladan su residencia a España como consecuencia de un contrato laboral o de la adquisición de la condición de administrador, con determinados requisitos.

CONTENIDO

El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados, por el que determinados contribuyentes que trasladan su residencia a territorio español pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (con determinadas especialidades) durante el ejercicio de cambio de residencia y los cinco siguientes, fue introducido en nuestro ordenamiento en la reforma parcial de la LIRPF efectuada por la Ley 46/2002, y la última modificación de relevancia efectuada por la Ley 26/2014. En todas sus regulaciones ha generado numerosas consultas vinculantes de las que son ejemplo las cinco que se comentan, evacuadas todas ellas por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en el mes de octubre de 2019.

El desarrollo normativo de este régimen especial se efectúa por el artículo 93 de la Ley y los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto.

El artículo 93 de la LIRPF, en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación, entre otras, de la LIRPF establece lo siguiente en sus apartados 1 y 2, que son objeto de transcripción en todas las consultas mencionadas:

«1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

..//..

Jurisprudencia



Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017)

J01



Contabilidad y Tributación, nº. 442, enero 2020

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
 - 3.1. Delimitación positiva del hecho imponible
 - 3.1.1. Formulación legal
 - 3.1.2. Irrelevancia del destino de la recaudación
 - 3.1.3. Diversidad en la capacidad económica gravada
 - 3.2. Delimitación negativa del hecho imponible
 - 3.2.1. Relevancia del distinto ámbito material del hecho imponible
 - 3.2.2. No sujeción de vehículos pesados
 - 3.3. Ámbito territorial de aplicación: posibilidad de gravar vehículos situados fuera de Cataluña
 - 3.4. Deficiencias técnicas en la regulación del impuesto y propuestas de reforma por el anteproyecto de ley
4. El impuesto catalán como modelo para un futuro impuesto local sobre vehículos

Referencias bibliográficas

RESUMEN

El tribunal declara la constitucionalidad del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de vehículos de motor, por considerar que no grava el mismo hecho imponible del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (impuesto sobre matriculación) ni el hecho imponible del impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica (impuesto sobre circulación). A nuestro entender, algunos preceptos concretos de la ley presentan otros vicios de inconstitucionalidad (y de posible incompatibilidad con el derecho europeo) que no han sido alegados en el recurso. Por otra parte, la ley presenta ciertas deficiencias técnicas que busca corregir el Anteproyecto de Ley (DOGC núm. 7933, de 6 de agosto de 2019). Salvando todos estos problemas, estamos ante un modelo que podría asumirse por el Estado para reemplazar, con ventaja, los actuales impuestos de circulación y matriculación.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

La Comunidad Autónoma de Cataluña reguló el impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica mediante la Ley del cambio climático 16/2017, de 1 de agosto (BOE núm. 234, de 28 de septiembre de 2017), que reemplazó las normas de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

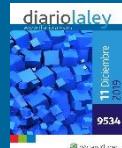
La ley configura como objeto del impuesto el gravamen de «las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero» (art. 40.1); define como hecho imponible «las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas [...]» (art. 41); y establece que este impuesto «deberá nutrir a partes iguales el Fondo Climático y el Fondo de Patrimonio Natural» (art. 40.2).

El 3 de noviembre de 2017, el abogado del Estado, en representación del presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra dicho impuesto autonómico por haber «excedido los límites que para el establecimiento de impuestos autonómicos impone el artículo 6.2 y 3 LOFCA». Entre otras alegaciones señala que este impuesto es «idéntico y duplica el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre». Es decir, ambos «gravan la titularidad de vehículos y lo hacen en función de las emisiones de CO₂». Además, considera que «se solapa con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), pues grava los mismos bienes, con las mismas exenciones, y recae sobre las mismas personas»; por ello, «la ley debía haber establecido las medidas de compensación o coordinación a favor de las corporaciones locales que reclama el citado artículo 6.3 LOFCA».

...//...

El Supremo permite que la indemnización obligatoria por cese de los Altos directivos esté exenta de IRPF

J02



Diario LA LEY, nº 9534, de 11 de diciembre de 2019

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1528/2019, 5 noviembre
Rec. 2727/2017

RESUMEN

El cambio de doctrina invoca a la jurisprudencia procedente del orden social y confirma que lo relevante es el carácter obligatorio de la indemnización en una cuantía mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, en esa cuantía la indemnización está exenta de tributación en el IRPF.

CONTENIDO

En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección, por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y esta cuantía indemnizatoria está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con este actual criterio se supera el precedente porque existe un pronunciamiento del orden social respecto del carácter de la concreta relación laboral de alta dirección, y las sentencias dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina por la Sala del Tribunal Supremo competente por razón de la materia tienen una fuerza expansiva especialmente intensa, y conforme a esta doctrina, la indemnización que ahora perfila el Supremo debe considerarse como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese.

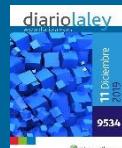
Es cierto que hasta la fecha se venía sosteniendo, en virtud de la sentencia de esta Sala Tercera del Supremo, la sujeción en su totalidad de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, al no establecer el Real Decreto 1382/1985, de 1 de Agosto, ningún límite ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio, respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección.

Pero ahora resulta obligada la remisión a la sentencia dictada por la Sala de lo Social del Supremo de fecha 22 abril 2014 es la que permite superar la anterior interpretación judicial sobre el sometimiento de la indemnización al IRPF porque desde aquella sentencia se ha confirmado el carácter obligatorio de la indemnización, y como bien sostiene el Abogado del Estado, es la Sala de lo Social la que tiene la última palabra en la interpretación del art. 11 del RD 1382/1985, pues se trata de una norma propia de la rama social del derecho y de un asunto, la indemnización en caso de cese en el contrato de alta dirección, cuyo conocimiento pleno corresponde a aquella jurisdicción.

Lo relevante es la consideración de si la indemnización percibida tiene carácter obligatorio y en la medida en que la Sala de lo Social así lo ha fallado, aunque sea en una única sentencia, la totalidad de la indemnización por cese del personal de alta dirección está exenta de tributación en el IRPF.

El TJUE avala que las eléctricas soporten la introducción de impuestos sobre la energía nuclear exclusivamente por razón del déficit tarifario

J03



Diario LA LEY, nº 9536, de 13 de diciembre de 2019

Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Sala Quinta
Sentencia de 7 noviembre 2019
C-80/2018

RESUMEN

Los impuestos sobre la energía nuclear constituyen medidas de naturaleza fiscal, sin trascendencia transfronteriza por lo que se entiende que no vulneran el principio de no discriminación, tal como está recogido en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

CONTENIDO

La Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), Endesa e Iberdrola cuestionaron la legalidad de los impuestos sobre la energía nuclear, solicitando la anulación de la Orden HAP/538/2013 que aprobó los modelos del Impuesto.

La desestimación de los recursos estuvo motivada en que la Orden fue aprobada con fundamento en la Ley fiscal de la energía que prevé esos impuestos sobre la energía nuclear. Se consideró que los impuestos sobre la energía nuclear forman parte del ámbito de la fiscalidad de la energía, aunque no graven la propia producción de electricidad sino el combustible utilizado para su producción y los residuos que esta genera.

Llegada la cuestión al Supremo, éste entiende que el objetivo de estos impuestos es el de incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica con el fin de que los productores de energía nuclear asuman una parte de la financiación del «déficit tarifario» -déficit que corresponde a la diferencia entre los ingresos que las compañías eléctricas españolas reciben de los consumidores y el coste del suministro de la electricidad reconocido por la normativa nacional- mayor que la de los demás productores de energía.

Ahora el TJUE puntualiza que en la medida en que se trata de resolver situaciones internas porque no existe ningún elemento transfronterizo, y que los impuestos sobre la energía nuclear constituyen medidas de naturaleza fiscal, el principio de no discriminación, tal como está recogido en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72, solo resulta aplicable si se considera que la Directiva tiene por objeto la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, extremo que el Tribunal rechaza y lo que le lleva a afirmar que el principio de no discriminación no se aplica a una normativa nacional que establece impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible y de residuos nucleares, como es el caso de los impuestos sobre la energía nuclear que solo grava a las empresas de generación de electricidad que utilizan energía nuclear, y cuyo objetivo principal no consiste en proteger el medio ambiente, sino en incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica.

Además, señala la sentencia que la Directiva 2009/72 no se opone a una normativa nacional controvertida cuando el objetivo medioambiental y las características de los impuestos medioambientales previstos por la misma no encuentran concreción en la parte vinculante de esta normativa.

La regularización del IVA no puede limitarse a revisar la improcedencia de la deducción de lo indebidamente repercutido al empresario

J04



Diario LA LEY, nº 9539, de 18 de diciembre de 2019

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1352/2019, 10 octubre
Rec. 4153/2017

RESUMEN

En el procedimiento de inspección la Administración que regulariza la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, debe analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

CONTENIDO

Si se regulariza una situación tributaria por deducción de cuotas de IVA indebidamente repercutidas en el curso de un procedimiento de inspección, admite el Supremo que en tales circunstancias se pueda también analizar la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente se soportaron.

Lo anterior implica pronunciarse sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, que aunque está condicionado por el casuismo, también lo está por los principios de economía procedural, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, principios éstos que refuerzan la tesis que ahora mantiene el Supremo en cuanto a la posibilidad de acometer una íntegra regularización dentro del proceso de inspección.

En el caso, fue en el procedimiento de inspección cuando se aumentó la base imponible por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, - analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, a servicios efectivamente prestados sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación-, y fueron las actuaciones inspectoras las que detallan con minuciosidad tales circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, contexto por ello hábil para averiguar si se ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Decide el Supremo la anulación de la liquidación y la retroacción de las actuaciones del procedimiento de inspección para que la Administración tributaria regularice no solo la situación tributaria de la entidad recurrente respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino también para que se analice la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

En definitiva, se reconoce carácter general a una regularización que comprenda no sólo la improcedencia de la deducción del IVA indebidamente soportado y también la devolución de esas cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

Determinación de la prorrata de deducción aplicable en el IVA por las operaciones realizadas entre una sucursal y su sede establecidas en distintos Estados miembros. El asunto Morgan Stanley (C-165/17)

J05



Revista Quincena Fiscal 22, diciembre 2019

José Antonio Barciela Pérez
Abogado
Ex-Inspector de Hacienda del Estado
Doctor en Derecho

SUMARIO

- I. Introducción
- II. El derecho a deducir y la realización de operaciones gravadas en un Estado miembro distinto de aquél en que se invoque la deducción
- III. La sentencia de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International PLC, asunto C-165/17
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

RESUMEN

El presente trabajo trata de la problemática que comporta, a efectos del IVA, la realización de operaciones financieras entre una sucursal y la sede central de la misma ubicada en otro Estado miembro. A este respecto, habrá de considerarse que las citadas operaciones financieras tienen un régimen fiscal distinto en los Estados miembros de la sucursal y la sede, consecuencia de la regulación del derecho de opción a tributar o de renuncia a la exención.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

El TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA que, en principio, no puede limitarse, y que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas). El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA).

El derecho a deducir el IVA nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor, el IVA debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados, y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo).

No obstante, cuando un sujeto pasivo utiliza bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibir el impuesto repercutido ni, por tanto, deducir o reembolsar el impuesto soportado).

Cuando un mismo sujeto pasivo realice conjuntamente operaciones que generen el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado y otras operaciones diferentes, que no permitan la deducción, las cuotas de IVA soportado se deducirán exclusivamente en la medida o proporción en la que se destinan a las operaciones con derecho a deducción; esta medida o proporción se identifica como la regla de prorrata. La normativa comunitaria, en el artículo 17.5 de Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977, 138, en adelante, Sexta Directiva) y el artículo 173.2.d) de la Directiva 2006/122/CE (LCEur 2006, 3252, en adelante, Directiva del IVA), establecen que la prorrata se aplicará en función del conjunto de operaciones realizadas por el sujeto pasivo).

II. EL DERECHO A DEDUCIR Y LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES GRAVADAS EN UN ESTADO MIEMBRO DISTINTO DE AQUÉL EN QUE SE INVOQUE LA DEDUCCIÓN

Así pues, el derecho a deducción del IVA soportado varía según el uso a que se destinan los bienes y servicios de que se trate).

..//..



José Francisco Sedeño López
Investigador predoctoral del Área de Derecho Financiero
Universidad de Málaga

SUMARIO

1. Supuesto de hecho
 2. Doctrina del tribunal
 3. Comentario crítico
- Referencias bibliográficas

RESUMEN

Es una realidad innegable que en los últimos años las criptomonedas en general y el bitcóin en concreto han alcanzado gran protagonismo. No obstante, la tenencia, adquisición o enajenación de estas criptomonedas genera una serie de consecuencias jurídicas y tributarias que se han de tener en cuenta a la hora de realizar operaciones. Uno de los principales inconvenientes que presenta este fenómeno es la inseguridad jurídica que le rodea: en especial, las dudas sobre su naturaleza jurídica. Sin embargo, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre el tema en la Sentencia 326/2019, determinando que, al menos a efectos de responsabilidad civil derivada de ilícito penal, el bitcóin ha de ser considerado un activo patrimonial inmaterial. En el presente comentario abordaremos las consecuencias jurídicas del primer pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las criptomonedas.

CONTENIDO

1. Supuesto de hecho

En el presente supuesto, el señor A funda la sociedad Cloudt Trading&DVS LTD para dedicarse a suscribir contratos de Trading de Alta Frecuencia, por los que se compromete a la gestión de bitcoins a cambio de una contraprestación. Bajo estas condiciones, M., S., O., Y. y J. entregan los bitcoins, pero, en el momento de vencimiento del contrato, los denunciantes no reciben contraprestación alguna.

La Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Madrid dicta el 7 de marzo de 2018 la Sentencia 185/2018, en la que condena al señor A como autor de un delito de estafa a las penas de dos años de prisión e inhabilitación del derecho de sufragio pasivo, además de quedar obligado a indemnizar a M., S., O., Y. y J. «en el valor de la cotización del bitcóin en el momento de finalización de cada uno de sus respectivos contratos».

Ante esta resolución, los afectados formalizaron recurso de casación al entender que habían sido vulnerados los artículos 110 y 111 del Código Penal, solicitando la restitución de los bitcoins sustraídos, y no de su valor en euros.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo considera correcta la posición de la Audiencia Provincial en este asunto, pues entiende que, aunque jurisprudencialmente se ha reconocido la obligación de restituir el objeto del delito, incluso el dinero, «tampoco el bitcóin es algo susceptible de retorno, puesto que no se trata de un objeto material, ni tiene la consideración legal de dinero». El tribunal concluye finalmente determinando que «el bitcóin no es sino un activo patrimonial inmaterial», por lo que la vía adecuada para resarcir el daño es la fijación de una indemnización por el valor en euros de la aportación realizada, incrementada en concepto de la rentabilidad perdida, y no la restitución de los bitcoins sustraídos.

Por tanto, el tribunal desestima el recurso presentado por los denunciantes.

..//..

Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

J07



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020

Óscar del Amo Galán
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD
- III. LA SENTENCIA 126/2019, DE 31 DE OCTUBRE
- IV. OTROS PRONUNCIAMIENTOS
- V. CONCLUSIONES

RESUMEN

En este artículo se analiza la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre, que declara inconstitucional el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los supuestos en los que la cuota tributaria supere la ganancia realmente obtenida por el sujeto pasivo. También se hace referencia a una sentencia del Tribunal Supremo sobre legitimación para recurrir.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN

En este estudio vamos a analizar la última sentencia del Tribunal Constitucional en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), la STC 126/2019, de 31 de octubre, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 6 de diciembre.

Recordemos que hace dos años el Alto Tribunal declaró inconstitucional la regulación legal de este impuesto, aunque únicamente en aquellos supuestos en los que en la transmisión del inmueble no se produce una ganancia patrimonial. El motivo que adujo fue que, si bien es posible gravar ganancias potenciales a través de la aplicación de un método objetivo de determinación de la base imponible, tal y como hace el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), no es posible gravar ganancias inexistentes o ficticias, puesto que en ellas no se da el requisito necesario de capacidad económica.

A partir de ese momento, únicamente era posible gravar las ganancias, y ello debía hacerse utilizando, como hasta entonces, el método objetivo establecido en el TRLRHL, es decir, aplicando sobre el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión un coeficiente en función de los años transcurridos desde la adquisición, con un máximo de 20, y multiplicando por dicho número de años redondeado por defecto.

Con ello teníamos dos procedimientos, uno para las minusvalías, en las que el interesado debía acreditarlas, en cuyo caso se le eximía de gravamen, y otro para las plusvalías, en las que se seguía aplicando el método objetivo anteriormente explicado.

«En esta ocasión el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre aquellos casos en los que, existiendo ganancia patrimonial, y, por tanto, siendo correcto gravar dicha ganancia, se produce un efecto indeseable al aplicar el método objetivo, y es que la cuota resultante supera a la ganancia obtenida por el sujeto pasivo»

Pues bien, en esta ocasión el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre aquellos casos en los que, existiendo ganancia patrimonial, y, por tanto, siendo correcto gravar dicha ganancia, se produce un efecto indeseable al aplicar el método objetivo, y es que la cuota resultante supera a la ganancia obtenida por el sujeto pasivo.

Veremos que declara inconstitucional dicho gravamen, en cuanto al exceso de la cuota respecto de la ganancia realmente obtenida, dando entrada el Tribunal Constitucional, en contra de lo expresado por el Tribunal Supremo, a la consideración de los gastos asociados a las operaciones de adquisición y transmisión.

En definitiva, tras las dos sentencias del Tribunal Constitucional, únicamente se puede utilizar el método objetivo establecido en el TRLRHL para aquellos casos en los que existe ganancia y además la cuota no supere a la ganancia realmente obtenida por el sujeto pasivo.

A partir de aquí surgen nuevas dudas, como, por ejemplo, qué sucede con aquellos supuestos en los que la cuota es igual a la ganancia obtenida, o, no siendo iguales, sí que la cuota absorbe una parte muy elevada de la ganancia, o, incluso, yendo más allá, si podría llegar a plantearse la inconstitucionalidad de gravar supuestos en los que la base imponible calculada utilizando el método objetivo del TRLRHL supera la ganancia realmente obtenida.

En fin, todo esto es lo que vamos a analizar a partir de la última sentencia del Tribunal Constitucional del pasado día 31 de octubre.

..//..

Impuesto sobre el Valor Añadido

Imprescindible que la Administración tributaria cambie de criterio respecto a la exención del IVA para los servicios que determinadas entidades prestan a sus miembros que ejercen una actividad exenta

J08

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de noviembre de 2019 (Asunto Infohos, C-400/18)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 58, 2020

David Gómez Aragón

**Director del Centro de Investigación Documentación e Información sobre el IVA
(CIDI-IVA)**

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN: LA SENTENCIA INFOHOS Y SU IMPACTO EN ESPAÑA
- II. EL SUPUESTO DE EXENCIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 132.1.F) DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE Y EN EL ARTÍCULO 20.UNO.6º DE LA LEY 37/1992
- III. EL CRITERIO INTERPRETATIVO ESTABLECIDO POR EL TJUE EN LA PARTE DECLARATIVA DE LA SENTENCIA INFOHOS
- IV. EL IMPACTO DE LA SENTENCIA INFOHOS EN ESPAÑA
- V. LA CUESTIÓN CONTROVERTIDA EN EL ASUNTO INFOHOS Y LA ARGUMENTACIÓN EN LA QUE EL TJUE FUNDAMENTA SU DECISIÓN
 - 5.1. La interpretación de lo previsto en el artículo 13.A.1.f) de la Directiva 77/388/CEE y el artículo 132.1.d) de la Directiva 2006/112/CE, atendiendo a su redacción, su finalidad y el contexto en que tales preceptos se encuentran ubicados
 - 5.2. El requisito de que exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia
 - 5.3. La finalidad de evitar todo posible fraude, evasión o abuso
 - 5.4. La conclusión que finalmente expone el TJUE en la parte declarativa de la sentencia
- VI. CONCLUSIONES

RESUMEN

Según lo establecido con claridad por el TJUE en la sentencia Infohos, la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 20.uno.6º de la LIVA no puede ser denegada a una persona o entidad de las mencionadas en dicho precepto, por el mero hecho de que la misma preste también servicios a destinatarios distintos de sus miembros. No resulta por tanto válido el criterio, que en sentido contrario al anteriormente expuesto, ha venido manteniendo la Administración tributaria con anterioridad a la fecha de la referida sentencia.

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN: LA SENTENCIA INFOHOS Y SU IMPACTO EN ESPAÑA

Como veremos más adelante, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 20 de noviembre de 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992 (en adelante, sentencia Infohos), debe necesariamente conducir a que la Administración tributaria española cambie su tradicional posición en lo que se refiere a determinados aspectos de la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.6º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA en España (LIVA), de manera tal que pase a admitir la aplicación de la referida exención respecto de determinadas situaciones de hecho a las que hasta ahora les había venido denegando dicha posibilidad.

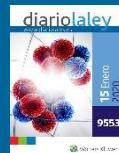
II. EL SUPUESTO DE EXENCIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 132.1.F) DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE Y EN EL ARTÍCULO 20.UNO.6º DE LA LEY 37/1992

El artículo 132.1.f) de la Directiva 2006/112/CE (1) desde 1 de enero de 2007 (y hasta 31 de diciembre de 2006 y en los mismos términos el artículo 13.A.1.f) de la Directiva 77/388/CEE), así como el artículo 20.uno.6º de la LIVA, establecen un determinado supuesto de exención en el IVA con el alcance que se recoge en la Tabla I que sigue a continuación.

..//..

La venta de oro de un particular a un profesional está sujeta al ITP

J09



Diario LA LEY, nº 9553, de 15 de enero de 2020

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1694/2019, 11 diciembre
Rec. 163/2016

RESUMEN

La transmisión de oro y metales preciosos debe analizarse desde la perspectiva del transmitente, siendo indiferente que el adquirente sea un profesional que vuelva a introducir esos bienes en el circuito comercial.

CONTENIDO

La transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

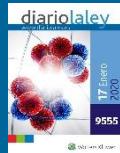
La operación debe ser analizada desde la perspectiva del trasmítente del bien, pues la norma solo excluye el tributo cuando la transmisión la realiza el empresario o cuando la misma está sujeta al IVA. Así, cuando un particular enajena el bien, - realiza la transmisión-, surge el hecho imponible del ITP y no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por el hecho de que el adquirente sea un empresario o profesional. Al contrario, si el legislador hubiera querido que una actividad tan vasta y lucrativa, además de muy desarrollada en los últimos años, quedara exonerada de cualquier gravamen, debería haberlo previsto expresamente. Es más, cuando la ley ha querido que la cualidad del adquirente sea la relevante para determinar el sometimiento de una operación a un determinado tributo así lo ha establecido expresamente.

En todo caso, una interpretación constitucional y conceptual de la normativa de aplicación apuntala tal conclusión, pues en el sistema tributario español toda capacidad económica genera la mencionada obligación fiscal y además en los impuestos que gravan el consumo, la capacidad económica gravable se manifiesta en el adquirente.

Podría plantearse que tal conclusión, la sujeción al ITPO, podría afectar al principio de neutralidad del IVA. Al respecto, el TJUE respondió negativamente a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, y estableció que el sometimiento al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las operaciones de compraventa de oro por particulares a empresarios para ser posteriormente transformados y reintroducidos en el circuito comercial, no afecta a dicho principio.

Hacienda puede trasladar a IRPF como valor de un inmueble donado y no declarado el que dio el contribuyente al autoliquidar por Donaciones

J10



Diario LA LEY, nº 9555, de 17 de enero de 2020

**Tribunal Superior Justicia País Vasco
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 173/2019, 29 marzo
Rec. 1280/2017**

RESUMEN

Aunque este valor pudiera ser excesivo por ser muy superior al valor real en relación con el valor de mercado, se trata de la propia valoración del interesado en la constitución pública de la donación y demás documentos tributarios propios del impuesto sobre donaciones.

CONTENIDO

En su declaración de IRPF el contribuyente no computó como alteración patrimonial la donación de un inmueble a sus hijos, por lo que la Hacienda Foral giró una liquidación complementaria, tomando como datos de referencia respecto a la citada alteración patrimonial el valor de transmisión que el propio obligado tributario plasmó en la escritura de donación.

Aunque este valor pudiera ser excesivo por ser muy superior al valor real en relación con el valor de mercado, reflexiona el TSJ, se trata de la propia valoración del interesado en la constitución pública de la donación y demás documentos tributarios propios del impuesto sobre donaciones.

No puede olvidarse que la autoliquidación del impuesto de donaciones ostenta la categoría de declaración tributaria, y por ende, con incidencia probatoria tal y como así dispone la LGT del Territorio Histórico de Vizcaya al indicar que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos, que sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Ahora el TSJ da un paso más e incluso lo califica como un acto propio en relación con la valoración asignada al inmueble en la escritura de donación, valoración asumida por la Hacienda Foral y atribuida por el donante, sin que consta actuación de comprobación por parte de la Hacienda Foral, que en su caso hubiera activado la posibilidad de interesar la práctica de tasación pericial contradictoria.

Además, concluye la sentencia que el valor de transmisión, a los efectos de IRPF está constituido por el importe real por el que la enajenación se hubiera efectuado, con deducción de los gastos y tributos procedentes, siendo singularmente relevantes en este caso las precisiones del artículo 48 de dicha Norma Foral porque lo que interesa, en relación con los supuestos de adquisición o transmisión a título lucrativo, es que se exige aplicar a los efectos del valor de transmisión, tomar por importe real los valores que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

El Supremo aclara los requisitos exigidos para la devolución del IEDMT por reventa profesional de vehículos en el extranjero

J11



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 1571/2019, 12 noviembre
Rec. 6886/2018

RESUMEN

La ley de Impuestos especiales no exige que la solicitud de baja de los vehículos se lleve a efecto por el empresario dedicado a la reventa que solicita la devolución de la cuota del IEDMT, pudiendo dicho empresario demostrar la propiedad de los vehículos en el momento de la solicitud de su baja por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

CONTENIDO

La Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de Barcelona denegó el derecho a la devolución de la parte de la cuota del IEDMT correspondiente al valor medio de transporte en el momento del envío de este fuera del territorio de aplicación del impuesto alegando que la venta que genera el envío debe ser "firme", para lo cual es imprescindible que el empresario que efectúa el envío tenga la "plena propiedad del vehículo"; y la certificación expedida por la Jefatura Provincial de Tráfico a nombre de la empresa revendedora es un elemento esencial para acreditar que esta ha efectuado el envío y que el vehículo es de su propiedad.

Esta tesis no es correcta, cuando el artículo 66.3 LIIIEE dispone que el envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación, no exige que la solicitud de baja de los vehículos se lleve a efecto por el empresario dedicado a la reventa que solicita la devolución de la cuota del IEDMT, pudiendo dicho empresario demostrar la propiedad de los vehículos en el momento de la solicitud de su baja por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

Para gozar del derecho a la devolución de cuotas del IEDMT no es preciso que la solicitud de baja de los vehículos sea efectuada por el propietario.

Por ello, en el caso, tiene razón la sociedad recurrente cuando sostiene que la propiedad de los vehículos queda acreditada en virtud de los correspondientes contratos de compraventa en firme.

Además reconoció el TEARC que con la solicitud de devolución la recurrente adjuntó copias de las órdenes de compra de los clientes, pago de los importes, contratos de compraventa, facturas de venta al extranjero de los vehículos, baja de los mismos en la Jefatura Provincial de Tráfico, permisos de circulación y fichas técnicas, documentos de transporte y facturas de adquisición, y en la instancia no se ha valorado mínimamente dicha toda esta documentación lo que obliga a retrotraer las actuaciones al momento anterior a dictar sentencia para que la Audiencia Nacional decida si del conjunto de la prueba se desprende la propiedad de los vehículos por la recurrente en el momento de la solicitud de baja de los mismos en la Jefatura de Tráfico.

Impuesto sobre el Valor Añadido

BWIN condenada a pagar más de 980.000 euros por el IVA de los servicios de publicidad prestados a una sociedad giblaltareña

J12



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 58, enero 2020

Tribunal Supremo
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sentencias 1782 y 1817/2019
16 y 17 diciembre
Recursos 6477/2018 y 6274/2018

RESUMEN

Es de aplicación la regla de la utilización y explotación efectivas lo cual implica que lo verdaderamente definitorio de la sujeción al Impuesto de los servicios de publicidad y consultoría de marketing que presta BWIN no es dónde radican los destinatarios, sino dónde se utilizan esos servicios.

CONTENIDO

Es objeto de debate la sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de publicidad, consultoría de marketing y asesoría prestados por una de las entidades del conocido grupo de empresas BWIN, que opera a nivel mundial en la actividad del juego on line, a ciertas entidades domiciliadas en Gibraltar. Es por tanto una cuestión territorial la que se dirime y la que determinará en su caso la aplicación del Impuesto, al estar la prestataria del servicio radicada en territorio de aplicación del impuesto (España), no estando la destinataria de los mismos.

Así las cosas, resulta fundamental la regla de la "utilización o explotación efectivas" prevista en el art. 70 Dos de LIVA, norma de conflicto cuya adecuada interpretación permitirá ubicar el lugar de prestación de los servicios. La sentencia del TJUE de 19 de febrero de 2009 es especialmente trascendente pues considera prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios de publicidad prestados por un proveedor sito en un Estado miembro a un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, cuando dichos servicios se utilicen y exploten efectivamente en el Estado del prestatario. Se abandona desde entonces el criterio de la territorialidad de la prestación del servicio para atender ahora al lugar en el que se utiliza o explota, siendo indiferente dónde radiquen los destinatarios. Habiéndose interpretado así por el TJUE resulta improcedente plantear cuestión prejudicial alguna.

Es éste el criterio que ha empleado la sentencia de instancia, y merece destacar que por mucho que estos servicios se encuentren vinculados a la actividad principal de juego de las entidades receptoras, son actividades diferentes. Por ello, se rechaza la aplicación parcial de la regla de utilización o explotación de servicios propugnada por la recurrente y que postula un criterio de reparto basado en la proporción de ingresos anuales obtenidos de jugadores residentes en España por la destinataria en relación con los ingresos anuales obtenidos de los datos registrados en las Cuentas Anuales. Dicha posibilidad no se contempla en la Directiva del IVA. Y tampoco se acepta, el argumento de que presta servicios a potenciales clientes de todo el mundo de manera que no pueden circunscribirse al mercado español.

Dicho lo cual, el TS resuelve la cuestión de interés casacional planteada en sendos recursos, declara sujetos al IVA los servicios de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando la destinataria no está establecida en dicho territorio, y cuando ésta utilice o explote dichos servicios en el territorio de aplicación del Impuesto. De este modo, confirma el criterio de la AEAT y rechaza los recursos de casación interpuestos.



Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. Hecho imponible
 2. Exenciones
 3. Lugar de realización
 4. Devengo
 5. Base imponible
 6. Tipos impositivos
 7. Deducciones
 8. Devoluciones
 9. Gestión del impuesto
 10. Otros aspectos relativos al IVA
- Referencias bibliográficas

RESUMEN

2019 no ha sido un año en el que se hayan promulgado normas internas con trascendencia en materia de IVA. Ante esta ausencia normativa, el presente artículo analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada a lo largo del año, que afecta a este impuesto.

Para una mayor comprensión y orden en la exposición se analizan las resoluciones más importantes de acuerdo con la propia estructura de la LIVA, de forma que el lector tenga así un conocimiento de esta jurisprudencia acorde con los títulos de la norma.

CONTENIDO

1. Hecho imponible
- 1.1. Dación en pago

Si bien el Tribunal Supremo (TS) en la Sentencia de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1095/2018 –NFJ075763–) examina una operación sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), efectúa diversas consideraciones generales en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), de manera que recuerda la tributación en el IVA de las operaciones de dación en pago (en el supuesto analizado un deudor hipotecario conviene con una entidad financiera la dación en pago del inmueble hipotecado mediante escritura de dación en pago de deudas y cancelación de hipotecas), concurriendo para el TS los requisitos que la jurisprudencia reclama con habitualidad en el negocio jurídico de la dación en pago: la cesión del dominio pleno en concepto de pago de la deuda, el consentimiento del acreedor para la realización de una prestación distinta a la que inicialmente se había establecido y la existencia de un crédito líquido que, en este caso, opera como contraprestación a la entrega o adjudicación del bien con la finalidad de extinguirlo.

Lleva a cabo el órgano jurisdiccional un examen del derecho tributario como sistema, con base en el principio de coherencia, desde la perspectiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), del impuesto sobre sociedades y del IVA, para concluir que el derecho tributario toma en consideración el negocio jurídico de la dación en pago como un negocio global oneroso en el que la adjudicación del inmueble al acreedor constituye la contraprestación de la extinción de la deuda hipotecaria.

Así, desde el punto de vista del IVA recuerda que para el caso de que la transmisión del bien inmueble se realizase por una sociedad mercantil, la dación en pago estaría sujeta, en principio, a IVA, al constituir una entrega de bienes gravada por el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

..//..

Ricardo Huesca Boadilla
Abogado del Estado
Doctor en Derecho

SUMARIO

- 1.- INTRODUCCIÓN
- 2.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL EN RELACIÓN AL GRAVAMEN DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y ESPECIALMENTE RESPECTO A LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS
- 3.- LA LIBERACIÓN DE CODEUDORES DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO Y SU SUJECCIÓN O NO AL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
- 4.- TRIBUTACIÓN POR ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS DE LA SUBROGACIÓN Y MODIFICACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS EN LO RELATIVO A DETERMINADAS CLÁUSULAS FINANCIERAS
- 5.- REDISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA EN RELACION CON LA PROMOCIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL
- 6.- LA BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES DE CESIÓN DE PRÉSTAMOS O CRÉDITOS HIPOTECARIOS

CONTENIDO

1.- INTRODUCCIÓN

Como ya hemos dicho en numerosas ocasiones, la actual configuración del recurso de casación en vía contencioso administrativa, ha permitido aflorar ante el Tribunal Supremo determinadas cuestiones relacionadas con el gravamen de actos jurídicos documentados relacionadas con los préstamos hipotecarios a particulares que, hasta ahora, por razón de la cuantía especialmente (el tipo impositivo de este gravamen es normalmente del 1% o inferior), no habían tenido oportunidad, a pesar de su trascendencia y alcance, de llegar al Alto Tribunal.

Si bien, como veremos, a lo largo de los años, el Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de ocuparse de este gravamen en relación con los préstamos hipotecarios, lo ha hecho, en general, cuando el sujeto pasivo del mismo era una empresa grande o mediana y la cuantía del préstamo era también elevada, lo que posibilitaba el acceso a la casación anterior a la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio. La reforma introducida en esa ley, que entró en vigor el 22 de julio de 2016, como es sabido, ha suprimido el límite de cuantía siendo esencial que el recurso presente interés casacional objetivo, lo que debe acreditarse y fundamentarse. Ello ha propiciado que accedan al Tribunal cuestiones de menor importancia económica pero de gran interés para la formación de doctrina que vendrá a completar la ya existente sobre el gravamen por este impuesto de las operaciones de préstamo hipotecario.

Como es sabido, la cuestión más controvertida y conocida por todos relacionada con la tributación de los préstamos hipotecarios fue la relativa a la determinación del sujeto pasivo del gravamen indicado en las escrituras públicas de préstamo hipotecario, que dio lugar a una auténtica conmoción jurídica ante el cambio de la doctrina jurisprudencial existente hasta la fecha, que había considerado sujeto pasivo del gravamen al prestatario, por parte de la Sentencia de la Sección Segunda (Tributaria) de 16 de octubre de 2018 c.5350/2017, seguida por las de 22 y 23 de octubre siguiente (c.4900/2017 y c.1168/2017, respectivamente), favorables a considerar al prestamista como sujeto pasivo del impuesto, lo que propició la asunción por el Pleno de la Sala de la decisión de los otros recursos pendientes, recursos que concluyeron por Sentencias de 27 de noviembre de 2018 (c.1669/2018, 1670/2018 y 1671/2018), en las que se volvió al criterio tradicional, considerando sujeto pasivo al prestatario y que fueron objeto de análisis en nuestra anterior ponencia en esta Institución.

No añadiremos mucho más al respecto, salvo hacernos eco de la contestación a la Consulta V1133-19 de 23 de mayo, de la Dirección General de Tributos, que trata de aclarar las dudas surgidas tras la aprobación, unas semanas antes de dictarse las Sentencias del Pleno de 27 de noviembre de 2018, del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, de modificación del artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD) señalando que el sujeto pasivo del impuesto cuando se trata de escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria será el prestamista y del artículo 45.I.B) para, realizando un inevitable ajuste técnico jurídico, reconocer una nueva exención objetiva del impuesto para las escrituras de préstamo hipotecario en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) del artículo 45.I (Estado y Administraciones Públicas y demás entidades de beneficencia, cultura, docentes, etc).

..//..

Otra vez el impuesto municipal sobre la plusvalía de los terrenos

J15



Forum Fiscal N° 260, enero 2020

Iñaki Rubio Pilarte
Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa

SUMARIO

¿DÓNDE ESTÁBAMOS?

LA PRIMERA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

AHORA EL TRIBUNAL SUPREMO

AHORA DE NUEVO EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

A VUELTAS CON LA SENTENCIA

RESUMEN

El autor hace un repaso de la última jurisprudencia que afecta al Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprovechando para hacer un recorrido por la reciente historia de la problemática que ha planteado este tributo.

Iñaki Rubio analiza rigurosamente entre otras la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre de 2019 del Tribunal Constitucional en la que se ha establecido que este tributo es inconstitucional, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

CONTENIDO

No. No es otra vez el día de la marmota, como en la inolvidable película «Atrapado en el tiempo». Aunque lo pueda parecer, debido a que vuelve a haber sentencia del Tribunal Constitucional sobre este Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En el año 2015 me referí a la problemática de este impuesto (1) , con motivo de la cuestión de inconstitucionalidad planteada que provocó aquellas primeras sentencias, y entonces ya se barruntaban las cuestiones sobre las que iba a haber debate y que el tiempo ha venido a confirmar. En el año 2017 el Tribunal Constitucional dictó las sentencias que todos conocemos, referidas a la cuestión del hecho imponible, en las que efectuó una declaración de inconstitucionalidad parcial y condicionada, que generó infinidad de recursos y sentencias de los tribunales de justicia, situación que también abordé (2) , intentando ofrecer una exposición de los criterios jurisprudenciales que se fueron estableciendo. Además, se puso de manifiesto que los agoreros que vaticinaban un negro panorama y afirmaban devoluciones multitudinarias, no habían realizado un análisis riguroso de la situación, puesto que las numerosas sentencias les han dado un baño de realidad y han delimitado enormemente el ámbito de aplicación de la referida declaración de inconstitucionalidad. Entonces ya apuntábamos que no tardaría en cuestionarse la determinación de la base imponible ante el Tribunal Constitucional, y ya tenemos la primera sentencia al respecto, motivo que merece una nueva reflexión.

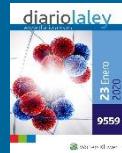
No obstante, antes de referirnos a esa sentencia, vamos a comentar otras anteriores: por un lado, una sentencia del propio Tribunal Constitucional, que también ha sido noticia y sobre la que se había vuelto a hablar de importantes efectos, aunque la realidad no es tan relevante como enseguida analizaremos; y otra sentencia del Tribunal Supremo, que resulta que establece una doctrina sobre la base imponible y que ahora sufre una quiebra, al menos en parte, con la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional sobre esa cuestión.

Y cuando veamos la última sentencia emitida por el Tribunal Constitucional hasta el momento, veremos que esta no soluciona, ni mucho menos, todos los problemas sobre la base imponible que se venían planteando. Así que faltan aún unos cuantos capítulos por escribir de esta historia. Esto es un no parar.

..//..

La presentación de la declaración tributaria complementaria no supone una renuncia tácita a la prescripción ganada

J16



Diario LA LEY, nº 9559, de 23 de enero de 2020

Tribunal Superior Justicia Madrid
Sala de lo Contencioso-administrativo
Sentencia 598/2019, 13 junio
Rec. 317/2018

RESUMEN

Se reconoce el derecho a la devolución del ingreso indebido por declaración complementaria presentada de forma voluntaria y extemporánea cuando ya había prescrito el derecho de la Administración a determinar una deuda regularizada que no constituía delito fiscal.

CONTENIDO

Cuando transcurrido el plazo de prescripción, un contribuyente presenta una declaración extemporánea para regularizar un comportamiento incumplidor, - producido en un periodo impositivo susceptible de ser investigado aún por delito contra la Hacienda Pública, al no haber transcurrido el plazo de prescripción establecido en la norma penal-, esta regularización aunque extemporánea y espontánea de la deuda tributaria, no tiene el efecto de suponer una renuncia tácita a la prescripción ganada.

En el caso, ya había transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción de la Administración para determinar la deuda tributaria por el Impuesto sobre el Patrimonio, y se presentó declaración complementaria de la que resulta una cantidad a ingresar (devolución del ingreso indebido). Al tiempo de la presentación de la declaración complementaria, - sin requerimiento previo de la Administración-, aún no había tenido lugar la prescripción de un posible delito contra la Hacienda Pública supuestamente relacionado con la defraudación de la deuda tributaria.

La mera presentación de una declaración complementaria por el contribuyente para regularizar su situación tributaria no constituye un acto que haga suponer el abandono del derecho a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria; así se infiere del tenor del artículo 221.1.c) que prevé el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos cuando se hubieran ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción, como ocurre cuando ello tiene lugar mediante declaraciones complementarias extemporáneas y espontáneas.

No prescrito entonces el derecho a la devolución del ingreso indebido, el TSJ estima el recurso para reconocérselo al contribuyente porque cuando se presentó la declaración complementaria había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda, y porque la ausencia de ingreso de la deuda tributaria, regularizada mediante la declaración complementaria, no constituía delito fiscal.

La devolución de las prestaciones por maternidad y paternidad tras la STS 1462/2018, de 3 de octubre

J17



Crónica tributaria, N° 172, 2019

Trinidad Fernández Cortés

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO.
 2. MECANISMOS DE DEVOLUCIÓN.
 - 2.1. RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN INICIALMENTE PRESENTADA.
 - 2.2. COMUNICACIÓN DE DATOS.
 - 2.3. DEVOLUCIÓN DE OFICIO.
 3. LIMITACIONES A LA DEVOLUCIÓN.
 - 3.1. PRESCRIPCIÓN.
 - 3.2. SOLICITUDES DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES QUE HUBIESEN SIDO DESESTIMADAS CON ANTERIORIDAD A LA FECHA DE LA STS 1462/2018, DE 3 DE OCTUBRE.
 - 3.3. LIMITACIONES IMPUESTAS POR EL RGAT EN EL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES.
 - 3.4. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL ANTERIOR RESPECTO AL IRPF SOBRE EL QUE SE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN DERIVADA DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS O DE UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.
 - 3.5. LIQUIDACIÓN DEFINITIVA RESPECTO AL IRPF SOBRE EL QUE SE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN DERIVADA DE UN PROCEDIMIENTO INSPECTOR.
 - 3.6. NO PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IRPF DEL EJERCICIO DE QUE SE TRATE POR NO ESTAR OBLIGADO A ELLO.
 4. CONCLUSIONES.

RESUMEN

El objeto del presente artículo es realizar una breve crítica a los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo en su Sentencia 1462/2018, de 3 de octubre, para entender encuadradas las prestaciones por maternidad en el artículo 7.h), párrafo tercero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y, por tanto, exentas de tributación, al tiempo que analizar los mecanismos al alcance de la Administración Tributaria para proceder a la devolución de las cantidades indebidamente declaradas, profundizando en el procedimiento de rectificación de autoliquidación, que es el sistema implementado por la AEAT con esta finalidad, así como las limitaciones que pueden afectar al reconocimiento efectivo de aquélla, tales como la prescripción o las liquidaciones dictadas con carácter previo en el curso de un procedimiento de gestión tributaria o inspector.

CONTENIDO

I. PLANTEAMIENTO

La STS 1462/2018, de 3 de octubre, objeto de análisis en este artículo, viene a poner fin a la controversia surgida respecto a la tributación de las prestaciones por maternidad a raíz de diversos pronunciamientos judiciales contradictorios al respecto: así, mientras que el TSJ de Madrid se pronuncia a favor de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) en el recurso número 967/2014, de 6 de julio de 2016, el TSJ de Andalucía en el recurso número 337/2015, de 27 de octubre de 2016 y el TEAR de Murcia, en su resolución 30/00254/2015, de 13 de mayo, lo hacen en sentido contrario, siendo precisamente esta última resolución la que sirve de base al TEAC para iniciar de oficio el procedimiento previsto en el artículo 226.1 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) para la unificación de criterio, que dio lugar a la resolución 7334/2016, de 2 de marzo de 2017, en la que acuerda que la prestación por maternidad pagada por la Seguridad Social no está prevista en la normativa del IRPF como renta exenta del impuesto en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF). En sentido opuesto a este criterio fijado por el TEAC, la STS 1462/2018, de 3 de octubre, en el recurso de casación RCA/4483/2017 sienta como doctrina legal que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del IRPF, al interpretar que pueden incardinarse en el supuesto previsto en el artículo 7.h), párrafo tercero, de la LIRPF, cuando dispone que «igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad».

El Tribunal Supremo se basa para ello en tres argumentos:

a) La Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, pasando posteriormente al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recogía la exención de la prestación por maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo. Al referirse expresamente a dicha prestación, no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las Comunidades Autónomas o Entidades Locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, hecho que conduce a estimar que el artículo 7. h), párrafo cuarto, de la LIRPF trata de extender el alcance del párrafo tercero a las percibidas de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.

11/11

Lucía Urbano Sánchez
Universidad de Córdoba

SUMARIO

1. OBJETO DE LA SENTENCIA Y ANTECEDENTES.
2. LA APLICACIÓN DEL CANÓN DE ENJUICIAMIENTO DEL ART. 6.3 LOFCA. ESPECIAL REFERENCIA AL PAPEL DE LA EXTRAFISCALIDAD DEL TRIBUTO EN EL MISMO.
3. LA CUESTIONABLE DECISIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON EL RECARGO DEL IBI SOBRE INMUEBLES DE USO RESIDENCIAL DESOCUPADOS CON CARÁCTER PERMANENTE.

BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN

En el presente trabajo se realiza un comentario a la esperada STC 4/2019, de 17 de enero, relativa al impuesto catalán sobre las viviendas vacías. El Pleno del Tribunal Constitucional se pronuncia, en concreto, en esta sentencia sobre la alegada vulneración del art. 6.3 LOFCA derivada de la supuesta coincidencia entre los hechos imponibles del impuesto autonómico y del impuesto local sobre bienes inmuebles y, asimismo, del recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente que, en el ámbito de este último tributo, contempla el art. 72.4 TRLRHL. En estas páginas analizaremos, fundamentalmente, la aplicación de la doctrina constitucional relativa a la prohibición de doble imposición que contiene el art. 6.3 LOFCA al caso concreto que nos ocupa, y examinaremos las afirmaciones que efectúa el máximo intérprete de la Constitución en las que da respuesta a cuestiones relevantes que ha planteado el establecimiento de este impuesto propio autonómico.

CONTENIDO

I. OBJETO DE LA SENTENCIA Y ANTECEDENTES

La STC 4/2019, de 17 de enero, resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 2255-2016, interpuesto por el Presidente del Gobierno, contra los arts. 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012. No obstante, la cuestión se decide -así lo permite el art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional- atendiendo al conjunto de la regulación relativa al impuesto sobre las viviendas vacías, pues el Tribunal Constitucional reconoce que toda ella, y no sólo los preceptos señalados, se vería afectada en caso de estimarse, finalmente, la existencia de vicio de inconstitucionalidad. Es preciso indicar que, tras la interposición de este recurso, uno de los preceptos objeto de controversia, a saber, el art. 11 que regula la base imponible del impuesto catalán, ha sido modificado por el art. 4 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, a fin de introducir en él un mínimo exento antes inexistente. Sin embargo, la modificación anterior en nada interfiere en el objeto del recurso de inconstitucionalidad, cuya controversia principal es de índole competencia} y pervive, en los mismos términos, pese a la última reforma introducida por la Ley 5/2017. En este pronunciamiento, el Pleno del Tribunal Constitucional desestima, en su totalidad, el recurso de inconstitucionalidad objeto del proceso, que se basa, esencialmente, en la infracción por parte de la normativa impugnada de la prohibición contenida en el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) de establecer tributos autonómicos cuyos hechos imponibles coincidan con aquellos gravados por los tributos locales. Concretamente, lo que alega en su recurso la Abogada del Estado, en representación del Presidente del Gobierno, es la vulneración del mencionado art. 6.3 LOFCA dada la coincidencia entre los hechos imponibles del impuesto autonómico sobre las viviendas vacías y del impuesto local sobre bienes inmuebles (en adelante, IBI), y, en particular, del recargo que, en el ámbito de este último tributo, contempla el art. 72.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLRHL). Pese a la interposición de este recurso, el impuesto sobre las viviendas vacías se ha venido aplicando desde el año 2016. Ciertamente, el Pleno del Tribunal Constitucional, mediante providencia de 28 de abril de 2016, acordó, con motivo de la invocación del art. 161.2 CE por el Presidente del Gobierno, la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde el 25 de abril de 2016, fecha de interposición del recurso. No obstante, esta suspensión cautelar apenas se mantuvo unos meses, ya que el Pleno del Tribunal Constitucional la levantó mediante el ATC 157/2016, de 20 de septiembre. El máximo intérprete de la Constitución basó su decisión en relación con el incidente de suspensión en la inexistencia de perjuicios de imposible o difícil reparación derivados del levantamiento de la suspensión de los preceptos controvertidos, dada la posibilidad de identificar a los contribuyentes merecedores de una eventual devolución del impuesto ingresado, por tratarse de personas jurídicas «suficientemente identificables».

..//..



Ramón Falcón y Tella
Catedrático Universidad Complutense de Madrid
Abogado

CONTENIDO

Las Universidades realizan fundamentalmente dos tipos de actividades. Por un lado, la educación, que está exenta (art. 20, uno, 9º LIVA) y por tanto no da lugar a la deducción del IVA soportado. Y por otro la investigación, que como actividad sujeta da lugar a la deducción del IVA soportado.

Tradicionalmente el TEAC venía afirmando que la llamada investigación básica da lugar a un IVA soportado que sólo es deducible en el porcentaje de prorrata. Pero este criterio ha sido corregido con toda claridad por el Tribunal Supremo (SSTS de 16 de febrero de 2016 (RJ 2016, 1895), recurso 1615/14; de 22 de noviembre de 2016, recurso núm. 443/2013; y de 4 de julio de 2016 (RJ 2016, 4167), recurso 1795/2015) al afirmar que hay que analizar en qué se han utilizado los bienes y servicio adquiridos, de modo que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que van a destinarse a la educación no es deducible en absoluto, pues la educación está exenta, mientras que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se utilizan en la investigación es deducible en su integridad, aunque se trate de investigación básica. El Tribunal Supremo rechaza, en consecuencia, que pueda presumirse que la llamada investigación básica da lugar a la adquisición de bienes y servicios que son de utilización común en los dos sectores de actividad (educación, por un lado, e investigación, por otro lado), y por tanto, que las cuotas soportadas de IVA en los citados proyectos de investigación básica sean deducibles únicamente en el porcentaje de prorrata general.

En la Resolución de 28 de marzo de 2019, referida a la Universidad Politécnica, sin embargo, el TEAC cambia de criterio y elude plantear el problema en los términos tradicionales, afirmando en su lugar que los proyectos de investigación analizados, y en general la actividad de investigación básica, "no constituye una actividad empresarial sujeta al IVA".

Pero esta afirmación de la resolución recurrida contradice lo que había apreciado la inspección, tanto el actuario en el acta, como el inspector jefe en el acto de liquidación, pues ambos afirmaban con total claridad, que la totalidad de los proyectos de investigación de la Universidad Politécnica se realizan en el marco de una actividad empresarial. Por ejemplo, en el acuerdo de liquidación se decía expresamente que "los resultados de las actuaciones inspectoras han acreditado que los proyectos de investigación, tanto aplicada como básica, desarrollados por la obligada tributaria están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido dado que, o bien se ha acreditado que su resultado o producto se ha destinado a su explotación económica (patentes, registro de software...) o a ser cedido a terceros mediante contraprestación o bien tienen como finalidad última intervenir en el mercado en un futuro más o menos incierto, subyaciendo, por tanto, un ánimo eminentemente empresarial aunque exista cierta incertidumbre sobre el momento en que dichos resultados puedan ser introducidos en el mercado mediante su correspondiente contraprestación (tanto a través de su actividad investigadora como educativa). En definitiva, se considera, de los datos obrantes en el expediente, que toda la actividad desarrollada por la entidad está sujeta al Impuesto".

El TEAC, en la resolución recurrida, cambia el planteamiento, tradicional probablemente porque se limita a transcribir el contenido de otras resoluciones, como las de 25 de septiembre de 2018 y 25 de octubre de 2018, referidas a otras Universidades, en que la propia inspección había apreciado que no existía el propósito de explotar empresarialmente los resultados de algunos proyectos de investigación. Buena prueba de este error de planteamiento es el hecho de que la resolución impugnada habla de proyectos "con un ámbito de investigación muy amplio que abarca desde la rama de humanidades hasta la rama de investigación más científica". Esto último puede ser así en otras Universidades, como las contempladas en las resoluciones del TEAC de 25 de septiembre y 25 de octubre de 2018, antes citadas. Pero no lo es en el caso de la Universidad Politécnica, en que no hay humanidades y en que la inspección ha comprobado perfectamente que todos los proyectos de investigación se enmarcan en una actividad empresarial y por tanto no son en ningún caso ajenos al ámbito de aplicación del IVA.

Además, la consecuencia de lo que afirma el TEAC no sería que hay que aplicar la prorrata general (en cuanto al IVA soportado), sino que hay que devolver la totalidad del IVA ingresado (IVA devengado), pues estaríamos ante una actividad no sujeta al IVA.

La resolución del TEAC, además de ser errónea por lo que acaba de decirse, le permite resolver el problema con un planteamiento genérico, sin entrar a analizar, caso por caso, si los bienes y servicio adquiridos, que han dado lugar al IVA soportado, se han utilizado para la actividad de investigación o para la educación, que es lo realmente decisivo. Se limita a constatar que en los proyectos de investigación se han realizado tesis doctorales y que, en algunos casos, se han contratado alumnos o becarios, pero ninguna de estas cosas supone que estemos ante actuaciones de educación, exentas de IVA, ni excluye que estemos ante una actividad de investigación ni que exista la voluntad de obtener ingresos.

En fin, el resultado al que se llega es similar a la postura tradicional del TEAC, ya corregida por el Tribunal Supremo. Ciertamente, ahora ya no se presume que la investigación básica está vinculada a la enseñanza, sino que se considera que es una actividad ajena al IVA. Pero sigue sin examinarse a qué se destina en concreto cada bien o servicio adquirido. Y se concluye en la aplicación de la prorrata general basándose únicamente en que no exista una inmediata puesta en el mercado de los resultados de los proyectos de investigación, o simplemente por el hecho de que esos resultados hayan provocado la publicación de artículos en revistas especializadas, la participación en congresos o la elaboración de tesis doctorales.

..//..

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las exenciones en el IRPF estatal no son extensibles al territorio foral

J20



Revista Quincena Fiscal nº 3, enero 2020

Tribunal Contencioso-Administrativo de Navarra
03.10.2019 núm. 213/2019

RESUMEN

Así entonces, de la interpretación del cuerpo normativo foral navarro, globalmente considerado y del art 7 letra k), a la luz de los criterios de exegesis normativa tenidos en cuenta: gramatical, sistemático, y finalista, se ha de concluir que, la voluntad del legislador foral ha sido la de excluir como renta exenta del IRPF las prestaciones por maternidad.

CONTENIDO

Más a más, y ya lo hemos venido apuntando, la voluntad del legislador en Navarra se pone de manifiesto en la propia supresión de la exención que rigió en Navarra durante años, y que por cierto, al hilo de las alegaciones de trato discriminatorio y desigualdad, supuso un régimen de exenciones por razones familiares más amplio que el aplicable en territorio común, lo cual, redundando en lo anterior, era legitimo por virtud del régimen tributario propio y pleno. Si el legislador navarro hubiera querido mantener la exención bastaba con no haber modificado el precepto, dejándolo como estaba.

En todo caso, y aun a riesgo de ser reiterativos, el canon conforme al que ha examinado el TS la norma estatal, no es el mismo. Y, a todo ello no obsta ni el principio de armonización tributaria ni el concepto de presión fiscal equivalente.

Véanse los fundamentos 3 a 5